JURNAL BPPK
Volume 1, Nomor 3, September 2010

Analisis Faktor Determinan Senjangan Anggaran Pemerintah RI Kementerian Negara Bidang Infrastruktur – Sebuah Studi Eksploratif

Oleh :

Hilda Rossieta

Dri Asmawanti

Analisis Faktor Determinan Senjangan Anggaran Pemerintah RI Kementerian Negara Bidang Infrastruktur – Sebuah Studi Eksploratif*

Hilda Rossieta[1]
Dri Asmawanti S, S.E., M.Si.Ak., [2]

Abstract

The central role of infrastructure in promoting national economic growth in one hand, yet, on the other hand, low absorption of government budget among infrastructure-related ministries of Indonesia (i.e., Public Works, Transportation, Public Housing and Rural Development), has provided strong motivation to do research in this area. Research framework is developed based on budgeting literature of profit oriented entity as well as current budgeting practice of infrastructure-related ministries in Indonesia. Generally, the study hypothesized that due to bureaucratic type of government organizations, level of budget absorption is negatively associated with degree of uncertainty in both tasks (Dunk and Nouri, 1998) and environment (Kren and Liao, 1988). We use level of efficiency of the standard systems and procedures to guide budget implementation as proxy to the level of uncertainty. Efficient guidance has adequate clarity and comprehensiveness to guide budget execution, so that additional information to reduce uncertainty of task as well as environment is unnecessary. The questioner is developed from the existing systems and procedures that guide each ministry to interact with both internal as well as external parties. The aim of the questioner is to examine the association between the level of uncertainty with level of budget absorption. Respondents of this study are Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) in the Directorate General level in the ministries. They are government officials who have the authority to implements the budget. Out of the total 48 KPA in the ministries, we sent 21 questioners or 44% of the total population, and received 18 responses or 85.71 % response rate. After examining validity and reliability of the data, the hypotheses are tested in two ways: (i) nonparametric Kruskal-Wallis test to examine whether the ministries have different level of task as well as environment uncertainty; (ii) nonparametric rank Spearman and Kendall's tau-b to investigate whether budget absorptions are negatively correlated with the level of uncertainty. The results suggest that the ministries have different level of uncertainty, and also, the level of budget absorption is negatively correlated with the level of uncertainty. Therefore, to increase the level of budget absorption, the budget systems and procedures in the larger ministry such as Ministry of Public Works and Ministry of Transportation with high level of uncertainty should have clearer (i.e., free from ambiguity) and more

comprehensive compared to that of the smaller ministries such as Ministry of Public Housing and Ministry of Rural Development.

*Dikembangkan dari Thesis S2 Dri Asmawanti. S yang diajukan untuk memperoleh gelar Magister Sains Akuntansi di PIA-FEUI pada semester Genap 2009-2010

[1] Ketua Program Studi Pascasarjana Ilmu Akuntansi Universitas Indonesia
[2] Staf Ahli Anggota Komisi V (Bidang Insfrastruktur) DPR RI

1. Latar Belakang

Infrastruktur merupakan faktor penggerak pertumbuhan perekonomian suatu negara, terlihat dari tingginya tingkat pengembalian investasi infrastruktur terhadap pertumbuhan ekonomi, yaitu sekitar 60%. Menurut *World Bank* elastisitas Produk Domestik Bruto (PDB) terhadap infrastruktur suatu negara adalah antara 0,07% sampai dengan 0,44%. Artinya kenaikan 1 (satu) persen ketersediaan infrastruktur akan menyebabkan pertumbuhan PDB sebesar 7% sampai dengan 44%. Namun alokasi Produk Domestik Bruto (PDB) pada investasi bidang infrastruktur di Indonesia masih relatif sangat rendah, bahkan bila dibandingkan dengan beberapa negara berkembang di Asia Timur, seperti yang terlihat dalam Tabel 1.1 dibawah.

Ditingkat legislatif, pengelolaan anggaran infrastruktur berada dibawah pengawasan Komisi V DPR. Artinya, penyusunan dan pengawasan pelaksanaannya berada dibawah tanggung jawab Komisi V Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) yang mencakup beberapa bidang, yaitu: (i) Perhubungan; (ii) Pekerjaan Umum; (iii) Perumahan Rakyat; (iv) Pembangunan Pedesaan, dan KawasanTertinggal; (v) Meteorologi, Klimatologi dan Geofisika. Sedangkan dalam pelaksanaannya, bertanggung jawab dalam pengelolaan anggaran yang terkait dengan infrastuktur adalah 4 (empat) Kementerian Negara berikut: (i) Pekerjaan Umum (PU); (ii) Perhubungan (Perhub); (iii) Perumahan Rakyat (Pera); serta (iv) Pembangunan Daerah Tertinggal (PDT). Adapun statistik tingkat penyerapan anggaran untuk masing-masing departemen tersebut dalam kurun waktu 2006 sampai 2008 disajikan dalam Tabel 1.2 berikut

Tabel 1.1
Prosentase Investasi Bidang Infrastruktur terhadap PDB
Di beberapa negara Asia Timur

Prosentase Investasi Infrastuktur terhadap PDB 0-4%		Prosentase Investasi Infrastruktur terhadap PDB 4-7%		Prosentase Investasi Infrastruktur terhadap PDB >7%	
Negara	**Pertumbuhan PDB/Tahun (%)**	**Negara**	**Pertumbuhan PDB/Tahun (%)**	**Negara**	**Pertumbuhan PDB/Tahun (%)**
Kamboja	6,3	**Laos**	6,3	**China**	10,1
Indonesia	4,2	**Malaysia**	4,8	**Thailand**	5,2
Philippina	4,0			**Vietnam**	7,6

Sumber : World Bank PPI Database 2005 (dalam Qoyum, 2009)

Tabel 1.2
Anggaran dan Realisasi Anggaran Infrastruktur tahun 2006 - 2008
per Departemen Teknis Pelaksana

Tahun	APBN (Rp)	Kementerian Negara	Anggaran (Rp)	Realisasi	
				Rupiah	%
2006	2.14239E+14	Pekerjaan Umum	19,849,044,613,000.00	17,595,372,149,461.00	88.65%
		Perhubungan	8,423,070,457,000.00	6,378,787,839,717.00	75.73%
		Perumahan Rakyat	421,356,624,000.00	369,162,949,126.00	87.61%
		Pembangunan Daerah Tertinggal	581,184,499,000.00	230,209,637,887.00	39.61%
		Total	**29,274,656,193,000.00**	**24,573,532,576,191.00**	**83.94%**
		% APBN	**13.66%**	**11.47%**	
2007	4.98172E+14	Pekerjaan Umum	24,891,415,293,706.00	22,529,127,402,410.00	90.51%
		Perhubungan	10,091,591,169,313.00	9,049,116,031,116.00	89.67%
		Perumahan Rakyat	479,485,632,455.00	419,589,185,855.00	87.51%
		Pembangunan Daerah Tertinggal	628,724,968,579.00	384,838,647,930.00	61.21%
		Total	**36,091,217,064,053.00**	**32,382,671,267,311.00**	**89.72%**
		Pertumbuhan dari thn lalu	**23.28%**		
		% APBN	**7.24%**	**6.50%**	
2008	6.97071E+14	Pekerjaan Umum	32,809,884,936,000.00	30,670,015,528,197.00	93.48%
		Perhubungan	15,298,892,083,000.00	13,477,147,372,545.00	88.09%
		Perumahan Rakyat	674,456,479,000.00	590,774,696,242.00	87.59%
		Pembangunan Daerah Tertinggal	922,540,539,000.00	918,365,307,114.00	99.55%
		Total	**49,705,774,037,000.00**	**45,656,302,904,098.00**	**91.85%**
		Pertumbuhan dari thn lalu	**37.72%**		
		% APBN	**7.13%**	**6.55%**	

Sumber : Laporan Keuangan Pemerintah Pusat, 2006, 2007 dan 2008

Dari Tabel 1.2 di atas terlihat bahwa walaupun secara absolut alokasi anggaran infrastruktur meningkat dari tahun ke tahun, namun secara relatif terhadap total APBN presentasinya terus menurun, dari 13,66% pada tahun 2006 menjadi 7,24% pada tahun 2007 dan 7,13% pada tahun 2008. Tingkat penyerapan anggaran infrastruktur di Indonesia menjadi isu yang penting dan menarik untuk diteliti karena merupakan salah satu faktor penentu pertumbuhan ekonomi negara, namun alokasinya relatif terus menurun dari tahun ke tahun.

Penelitian ini bertujuan menganalisa faktor-faktor determinan penyerapan anggaran infrastuktur Pemerintah Republik Indonesia. Penelitian tentang senjangan anggaran pemerintah ini dilakukan dengan menggunakan kerangka teoritis yang berasal dari literatur anggaran konvensional dalam konteks perusahaan yang berorientasi laba. Oleh karena itu, penelitian ini bersifat studi eksploratif. Adapun organisasi penulisan penelitian akan disusun sebagai berikut: (i) landasan teoritis, kerangka penelitian serta pengembangan hipotesis disajikan dalam Bab 2; (ii) pada Bab 3 dilaporkan metode penelitian yang berisi laporan tentang metode pengujian empiris atas hipotesis yang diajukan berdasarkan data yang digunakan dalam penelitian; (iv)

hasil pengujian empiris serta interpretasinya disajikan dalam Bab 4; dan (v) kesimpulan dan keterbatasan penelitian, disertai dengan saran pengembangan penelitian dimasa depan disajikan dalam Bab 5.

1. Landasan Teoritis

1.1. Faktor-faktor Determinan Senjangan Anggaran

Proses anggaran seringkali dikaitkan dengan proses manajemen organisasi, terutama sebagai alat perencanaan dan pengendalian (Dunk, 1993; Dunk and Nouri, 1998; Covaleski *et al*, 2003; Hansen *et al*., 2003; Linn *et al*., 2001). Melalui penyusunan anggaran, organisasi dipacu untuk memikirkan rencana alokasi sumber ekonomi yang terbatas pada berbagai aktifitas yang diperlukan untuk mencapai tujuan strategis perusahaan dimasa depan.

Efektifitas pelaksanaan rencana dalam bentuk anggaran dan program sangat tergantung pada dukungan seluruh anggota organisasi. Salah satu faktor penting dalam efektifitas pelaksanaan anggaran adalah adanya partisipasi anggota organisasi dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi dipandang lebih adil, sehingga berpengaruh positif terhadap komitmen anggota organisasi untuk mencapai target-target yang telah ditentukan bersama (Chong dan Chong, 2002). Partisipasi menciptakan kontrol sosial yang dapat menekan terjadinya praktek senjangan anggaran (Onsi, 1973; Young, 1985). Partisipasi akan mendorong informasi pribadi bawahan untuk digunakan oleh pimpinan dan seluruh organisasi dalam proses formulasi dan pelaksanaan anggaran (Covaleski *et al*. 2003). Partisipasi bawahan dapat didefinisikan sebagai suatu diskusi kelompok yang memberikan peluang untuk bawahan agar dapat berinteraksi dan berkoordinasi dalam kelompok sehingga memiliki kesatuan arah dalam mencapai tujuan bersama. Dengan demikian, anggaran partisipatif diharapkan akan berdampak positif pada kinerja organisasi karena pimpinan dapat mengalokasikan sumber daya organisasi secara optimal berdasarkan informasi yang lebih akurat.

Faktor penting lainnya yang dipandang berpengaruh terhadap senjangan anggaran adalah adanya berbagai ketidakpastian dalam organisasi. Pertama, ketidakpastian yang terkait dengan tugas yang diberikan atasan. Tingkat ketidakpastian ini berhubungan dengan tingkat kesulitan tugas yang berasal dari tingkat keragaman serta tingkat kesulitan tugas, sehingga kinerja tugas menjadi tidak pasti. Dalam tingkat kesulitan dan keragaman tugas yang rendah (tinggi), masalah-masalah yang muncul dalam pelaksanaan tugas akan lebih mudah (sulit) diantisipasi sehingga lebih mudah (sulit) diatasi, yang berakibat positif (negatif) pada kinerja organisasi (Dunk dan Nouri, 1998). Dengan demikian, semakin sulit dan beragam tugas yang dihadapi, akan semakin besar senjangan

anggaran yang akan terjadi. Kedua, tinggi-rendahnya senjangan anggaran dipengaruhi oleh tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi oleh organisasi (Kren dan Liao, 1988), Dari segi internal organisasi, ketidakpastian dalam lingkungan operasi menyebabkan kemampuan sistem informasi manajemen sulit mengidentifikasi hubungan sebab akibat antara kinerja individu/sub-unit organisasi dengan kinerja organisasi. Artinya, sulit diidentifikasi apakah faktor penyebab kegagalan atau keberhasilan organisasi disebabkan oleh upaya individu/sub-unit organisasi, atau disebabkan oleh faktor lain di luar organisasi yang sulit diprediksi. Ketika pencapaian anggaran digunakan sebagai pertimbangan utama dalam menentukan balas jasa manajer, maka tingkat ketidakpastian yang tinggi akan memotivasi manajer untuk memasukkan senjangan anggaran dengan memfokuskan upaya pada hal-hal yang dapat meningkatkan kinerja jangka pendek agar target lebih mudah dicapai (Van der Stede, 2000).

2.2 Upaya-upaya untuk Membatasi Senjangan Anggaran

Walaupun sebagian besar organisasi telah menerapkan anggaran partisipatif, namun senjangan anggaran masih sangat umum terjadi. Hal ini terkait dengan sistem balas jasa manajer bawahan yang dihubungkan dengan tingkat pencapaian realisasi anggaran. Sistem anggaran partisipatif seringkali disalahgunakan oleh manajer bawahan untuk mempengaruhi proses penyusunan anggaran dengan menciptakan anggaran yang mengandung senjangan sehingga dihasilkan anggaran yang mudah dicapai (Dunk, 1993; Schiff dan Lewin, 1968). Sehubungan dengan hal tersebut, para praktisi seringkali meragukan efektifitas anggaran sebagai alat perencanaan dan evaluasi kinerja, karena anggaran justru dipandang sebagai hambatan bagi alokasi sumber daya organisasi yang optimal. Anggaran seringkali digunakan sebagai sarana dalam permainan anggaran dan perilaku manajer yang menyimpang lainnya (Hansen, *et al.*, 2003). Oleh karena itu, berbagai upaya dilakukan untuk dapat membatasi senjangan anggaran yang dipandang berpengaruh negatif terhadap kinerja organisasi.

Salah satu pendekatan untuk menekan senjangan anggaran adalah dengan mengendalikan tingkat ketidakpastian yang memfokuskan perhatian pada cara pandang individu tentang faktor-faktor yang secara sistimatis menjadi penentu kesuksesan maupun kegagalan (*attribution theory).* Selanjutnya, tindakan manajer akan dimotivasi oleh seberapa jauh mereka dapat mempengaruhi faktor pengendali dalam organisasi (*locus of control*). Bila manager berpandangan bahwa faktor penentu tersebut berada dalam kendali individu (*internal locus of control*), maka manajer akan berusaha secara optimal untuk mempengaruhi organisasi agar dapat mencapai target yang ditentukan. Sebaliknya, bila manager berpandangan bahwa faktor pengendali tersebut berada diluar kendali organisasi (*eksternal locus*

of control), maka manajer akan merasa tidak berdaya untuk menggerakkan organisasi mencapai sasaran yang ingin dicapai dalam anggaran. Dengan demikian, manajer akan termotivasi untuk menciptakan senjangan anggaran serta tindakan penyimpangan lainnya untuk memungkinkan tercapainya sasaran organisasi (Dunk dan Nouri, 1998). Oleh karena itu, untuk mengurangi senjangan anggaran maka diciptakan peraturan-peraturan organisasi yang dapat mempertinggi *internal locus of control* yang sekaligus meminimalisir *eksternal locus of control*. Dalam tataran praktis, peraturan tersebut dituangkan dalam bentuk buku pedoman yang berisi sistem dan prosedur pelaksanaan anggaran.

Cara lain untuk mengurangi ketidakpastian dalam konteks pelaksanaan anggaran adalah dengan meningkatkan komunikasi dan koordinasi antara bawahan dan atasan (Kenis, 1979). Teori kognitif menyatakan bahwa tindakan individu dalam organisasi dimotivasi oleh pemikiran yang berkembang dari berbagai pengalaman melalui pembelajaran, berbagai pertimbangan serta serta alasan intelektual lainnya (Dunk dan Nouri, 1998). Proses penyusunan anggaran yang melibatkan penggunaan informasi melalui komunikasi antara bawahan dan atasan merupakan suatu mekanisme kognitif yang membantu meningkatkan motivasi manajer dalam pelaksanaan anggaran (Chow *et al*, 1988) dan mendorong tercapainya sasaran organisasi (Locke, 1986). Dengan demikian, koordinasi serta komunikasi yang baik antara individu maupun antara sub-unit dalam organisasi diharapkan dapat meningkatkan efektifitas pelaksanaan anggaran yang terlihat dari rendahnya senjangan anggaran.

Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa dalam tataran praktis, senjangan anggaran dapat diminimalisir melalui pedoman organisasi yang efisien serta koordinasi yang memadai antar individu/sub-unit dalam organisasi. Regulasi tentang pedoman dan koordinasi yang efisien (yaitu yang jelas dan tidak membingungkan) secara signifikan mampu mengurangi ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran, yang terlihat dari rendahnya tingkat senjangan anggaran.

1.2. Pelaksanaan Anggaran Infrastuktur Pemerintah di Indonesia

Dalam sistem ekonomi pasar, regulasi dibutuhkan publik karena terjadi kegagalan pasar sehingga alokasi ekonomi yang optimal dalam masyarakat tidak tercapai. Untuk itu diperlukan suatu badan pemerintahan sebagai regulator yang dipandang sebagai pihak yang paling tepat bekerja bagi kesejahteraan masyarakat luas dengan mendorong tercapainya alokasi sumber ekonomi yang optimal (Scott, 2006). Investasi dalam bidang infrastuktur seringkali dipandang tidak ekonomis bagi sektor swasta karena disatu pihak membutuhkan investasi awal yang sangat

besar, namun di lain pihak hasil investasi memerlukan waktu yang lama dengan tingkat pengembalian yang relatif rendah. Oleh karena itu, tanpa campur tangan pemerintah, mekanisme pasar tidak akan mampu mendorong alokasi sumber ekonomi bagi investasi dalam bidang infrasturktur.

Secara umum, siklus anggaran pemerintah di Indonesia, disajikan dalam Diagram 2.1 berikut.

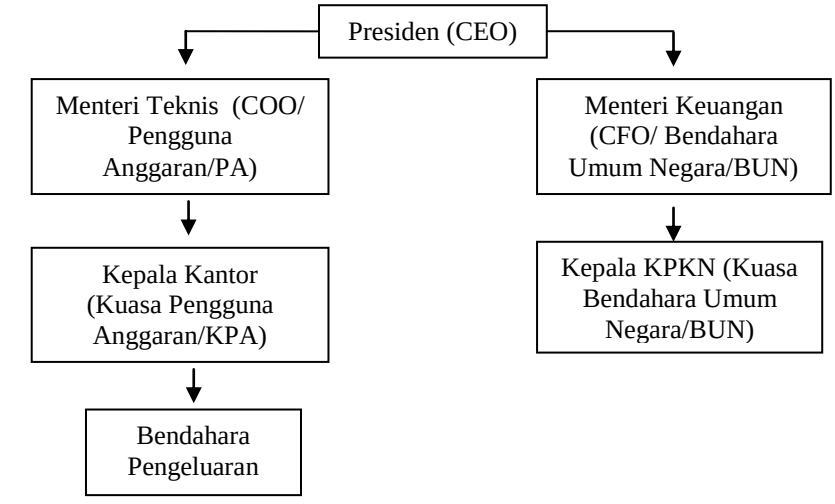
Diagram 2.1
Siklus Anggaran Negara

Sumber : Dikutip langsung dari Nordiawan, et al, 2009, hal 21)

Implementasi siklus anggaran tersebut melibatkan berbagai lembaga negara, baik lembaga eksekutif (pemerintahan negara yang dipimpin oleh presiden), lembaga legislatif, terutama DPR, BPK sebagai auditor negara yang independen, serta lembaga yudikatif bila ditemukan adanya penyimpangan dalam pengelolaan keuangan negara. Pembahasan pada penelitian ini akan ditujukan pada tahap pelaksanaan anggaran, sesuai dengan fokus penelitian ini.

Sejalan dengan ketentuan yang diatur dalam Undang-Undang Nomor 17 tahun 2003 tentang Keuangan Negara, presiden selaku kepala pemerintahan memegang kekuasaan atas pengelolaan keuangan negara sebagai *Chief Executive Officer* (CEO). Dalam mengelola keuangan negara, presiden dibantu oleh dua fungsi negara yang dipisahkan demi terlaksananya prinsip tata kelola yang baik, yaitu mekanisme saling uji (*check and balances*), transparansi, akuntabilitas, serta profesionalisme dalam penyelenggaraan tugas pemerintah. Kedua fungsi tersebut adalah: (i) *Chief Financial Officer*/CFO yaitu Menteri Keuangan selaku pengelola fiskal dan wakil pemerintahan dalam bidang keuangan negara; serta (ii) *Chief Operational Officer*/COO yaitu para menteri/pimpinan lembaga tinggi negara selaku pengguna anggaran/barang atas kementerian negara/lembaga yang dipimpinnya. Peran CFO dan COO dalam pelaksanaan anggaran digambarkan dalam Diagram 2.2 berikut.

Diagram 2.2
Pendelegasian Kewenangan dalam Pelaksanaan Anggaran Negara di Indonesia



Sumber : dikutip langsung dari Buku Saku Sekjen Kemenkeu, hal 19.

Dari Diagram 2.2 di atas dapat disimpulkan bahwa sistem dan prosedur pelaksanaan anggaran dapat dibagi dalam dua kelompok besar yaitu:

(i) Sistem dan prosedur yang mengatur mekanisme pelaksanaan anggaran antara Kementerian Keuangan sebagai wakil pemerintah dalam pengelolaan keuangan negara, dengan Kementerian Teknis sebagai pengguna anggaran serta Lembaga Negara lainnya yang terkait dengan pelaksanaan anggaran (selanjutnya disebut Sistem Prosedur Eksternal) yang disajikan dalam Lampiran 2.2.1

(ii) Sistem dan prosedur yang mengatur mekanisme pelaksanaan anggaran dalam suatu Kementerian Negara sebagai pengguna anggaran (selanjutnya disebut Sistem Prosedur Internal) yang disajikan dalam Lampiran 2.2.2 dan Lampiran 2.2.3

2.3 Perbedaan Karakteristik Anggaran pada Organisasi yang Berorientasi Laba dengan Organisasi Pemerintahan

Berbeda dengan anggaran pada organisasi yang berorientasi laba, anggaran pada organisasi nirlaba seperti dalam pemerintahan mempunyai beberapa karakteristik khusus. Tabel 2.1. dibawah menyajikan perbedaan karakteristik anggaran pada organisasi yang berorientasi laba dan organisasi pemerintahan.

Tabel 2.1
Perbedaan Karakteristik Anggaran pada Organisasi yang Berorientasi Laba dan Organisasi Pemerintahan

No	Karakteristik Anggaran	Organisasi Berorientasi Laba (Perusahaan)	Organisasi Nirlaba/ Sektor Publik (Pemerintahan)
1	Konteks	Badan usaha yang didirikan untuk waktu yang tidak terbatas, tapi mempunyai kemungkinan untuk likuidasi	Negara yang didirikan untuk waktu yang tidak terbatas dengan kemungkinan likuidasi yang sangat kecil
2	Tujuan alokasi sumber ekonomi	Melakukan alokasi sumber ekonomi secara efisien sehingga tercapai tingkat laba optimal yang mampu mendukung keberlanjutan perusahaan (*sustainable profit*)	Mengatasi kegagalan mekanisme pasar untuk melakukan alokasi sumber ekonomi yang efisien dalam konteks negara
3	Proses penyusunan anggaran	Partisipatif, dipimpin oleh direksi, diajukan oleh sub-unit dalam perusahaan yang dituangkan dalam Rencana Kerja dan Anggaran Tahunan (RKAT) dan disahkan dalam Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) sebagai kekuasaan tertinggi di Perusahaan	Partisipatif, dipimpin oleh presiden melalui, diajukan oleh menteri/ pejabat negara sebagai kepala kementerian teknis / lembaga negara lainnya dalam bentuk Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RAPBN). Selanjutnya, RAPBN diajukan ke lembaga legislatif (khususnya Badan Anggaran Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) untuk dibahas dan dievaluasi sehingga dapat ditentukan bagian-bagian anggaran yang disetujui atau ditolak. Anggaran yang telah disetujui dituangkan dalam APBN yang disampaikan pada kementerian teknis/ lembaga negara lainnya dalam bentuk Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) untuk dilaksanakan dalam periode anggaran tahun berjalan.

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Perbedaan Karakteristik Anggaran pada Organisasi yang Berorientasi Laba dan Organisasi Pemerintahan

No	Karakteristik Anggaran	Organisasi Berorientasi Laba (Perusahaan)	Organisasi Nirlaba/ Sektor Publik (Pemerintahan)
3	Proses penyusunan anggaran	Partisipatif, dipimpin oleh direksi, diajukan oleh sub-unit dalam perusahaan yang dituangkan dalam Rencana Kerja dan Anggaran Tahunan (RKAT) dan disahkan dalam Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) sebagai kekuasaan tertinggi di Perusahaan	Partisipatif, dipimpin oleh presiden melalui, diajukan oleh menteri/ pejabat negara sebagai kepala kementerian teknis / lembaga negara lainnya dalam bentuk Rancangan Anggaran Pendapatan dan Belanja Negara (RAPBN). Selanjutnya, RAPBN diajukan ke lembaga legislatif (khususnya Badan Anggaran Dewan Perwakilan Rakyat Republik Indonesia (DPR RI) untuk dibahas dan dievaluasi sehingga dapat ditentukan bagian-bagian anggaran yang disetujui atau ditolak. Anggaran yang telah disetujui dituangkan dalam APBN yang disampaikan pada kementerian teknis/ lembaga negara lainnya dalam bentuk Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (DIPA) untuk dilaksanakan dalam periode anggaran tahun berjalan.
4	Tingkat ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran	Tingkat ketidakpastian relatif rendah karena: (i) jenis tugas dalam konteks perusahaan sebagian besar dapat didefinisikan dengan baik dalam strukturorganisasi; (ii) *locus of control* yang relatif jelas dan dapat dikendalikan, baik dari segi internal maupun eksternal; (iii) terdapat indikator kinerja organisasi yang jelas yaitu tingkat laba perusahaan	Tingkat ketidakpastian relatif tinggi karena: (i) tidak semua jenis tugas dapat diakomodasi dalam struktur organisasi kenegaraan yang relatif kompleks; (ii) kompleksitas organisasi *menyebabkan locus of control* relatif sukar dikendalikan; (iii) tidak terdapat satu indikator yang jelas atas keberhasilan pemerintah

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Perbedaan Karakteristik Anggaran pada Organisasi yang Berorientasi Laba dan Organisasi Pemerintahan

No	Karakteristik Anggaran	Organisasi Berorientasi Laba (Perusahaan)	Organisasi Nirlaba/ Sektor Publik (Pemerintahan)
4	Tingkat ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran	Tingkat ketidakpastian relatif rendah karena: (i) jenis tugas dalam konteks perusahaan sebagian besar dapat didefinisikan dengan baik dalam strukturorganisasi; (ii) *locus of control* yang relatif jelas dan dapat dikendalikan, baik dari segi internal maupun eksternal; (iii) terdapat indikator kinerja organisasi yang jelas yaitu tingkat laba perusahaan	Tingkat ketidakpastian relatif tinggi karena: (i) tidak semua jenis tugas dapat diakomodasi dalam struktur organisasi kenegaraan yang relatif kompleks; (ii) kompleksitas organisasi *menyebabkan locus of control* relatif sukar dikendalikan; (iii) tidak terdapat satu indikator yang jelas atas keberhasilan pemerintah
5	Sistem Balas Jasa, Realisasi Anggaran dan Kinerja Organisasi	Pada umumnya, terdapat hubungan yang positif antara tingkat balas jasa, tingkat realisasi anggaran serta kinerja organisasi.	Sebagai pejabat negara, pada umumnya sistem balas jasa ditentukan secara tetap per bulan, tanpa ada hubungan yang jelas dengan realisasi anggaran serta kinerja organisasi
6	Evaluasi pelaksanaan anggaran	Evaluasi pelaksanaan anggaran dapat dilakukan setiap saat dengan membandingkan setiap mata anggaran dengan informasi akuntansi keuangan. Disamping itu, infrasturktur berupa sistem pelaporan akuntansi keuangan serta sistem audit eksternal oleh akuntan publik telah berkembang dengan standar internasional	Sistem pelaporan dalam konteks pemerintahan masih berkembang menuju sistem *accrual basis*, sehingga kemampuan melakukan evaluasi anggaran berdasarkan informasi akuntansi di setiap institusi pemerintah masih beragam. Oleh karena itu, evaluasi rutin biasanya dilakukan setahun sekali oleh Badan Pemeriksa Keuangan sebagai auditor Negara.

Tabel 2.1 (Lanjutan)
Perbedaan Karakteristik Anggaran pada Organisasi yang Berorientasi Laba dan Organisasi Pemerintahan

No	Karakteristik Anggaran	Organisasi Berorientasi Laba (Perusahaan)	Organisasi Nirlaba/ Sektor Publik (Pemerintahan)
7.	Umpan balik hasil evalusi pada penyusunan anggaran tahun berikutnya	Analisa penyimpangan anggaran (*variance analysis*) merupakan kegiatan rutin yang dilakukan sejalan dengan pelaksanaan anggaran, sehingga hasil evaluasi berguna bagi penyempurnaan anggaran, baik anggaran periode berjalan maupun penyusunan anggaran periode berikutnya.	Hubungan antara hasil evaluasi dengan pelaksanaan anggaran periode berjalan maupun penyusunan anggaran periode tahun berikutnya kurang jelas, karena birokrasi yang panjang dan struktur organisasi yang kompleks

Sumber: Hasil analisa Rossieta, disimpulkan dari berbagai sumber

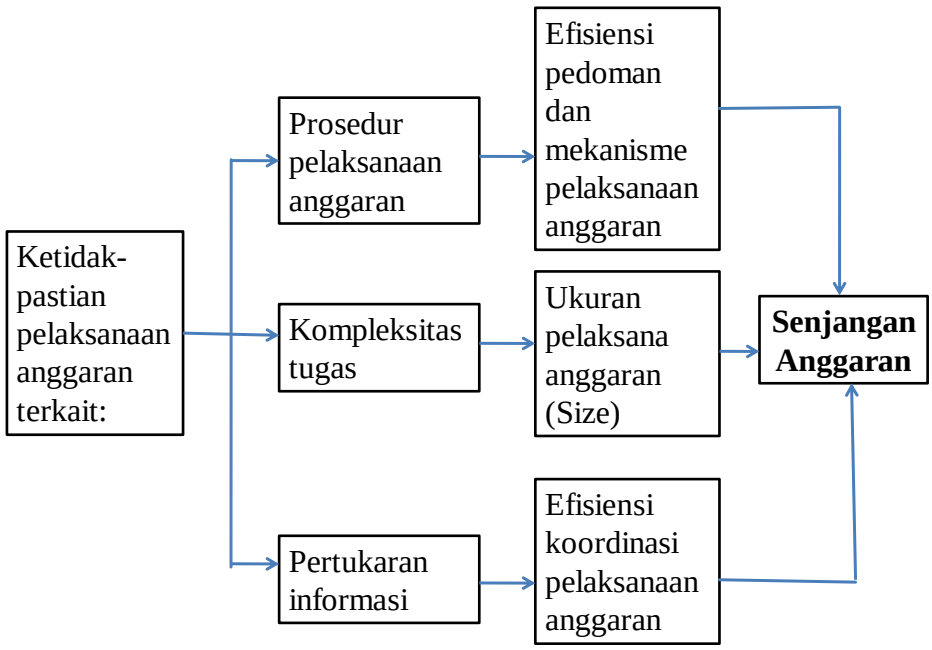
Berdasarkan beberapa perbedaan karakteristik anggaran tersebut di atas, maka studi ini mengajukan proposisi bahwa simpangan anggaran dalam organisasi pemerintahan, khususnya yang terkait dengan anggaran infrastruktur di Indonesia, berhubungan dengan ketidakpastian pelaksanaan anggaran.

2. Rerangka Penelitian dan Pengembangan Hipotesis

3.1 Kerangka Penelitian

Konsisten dengan proposisi yang telah diajukan di atas, maka penelitian ini akan dilakukan dengan rerangka seperti yang terlihat pada Diagram 3.1 berikut.

Diagram 3.1
Kerangka Penelitian



Seperti telah dijelaskan di atas, penelitian ini mengajukan proposisi bahwa tinggi rendahnya senjangan anggaran di insitusi pemerintahan berhubungan dengan ketidakpastian pelaksanaan anggaran yang masing-masing dapat didekati dengan proksi sebagai berikut:

1. Ketidakpastian dalam prosedur pelaksanaan anggaran, yang terlihat dari tingkat optimalisasi buku pedoman pelaksanaan anggaran, baik yang bersifat internal dalam suatu Kementerian Negara, maupun yang bersiftat eksternal antara suatu Kementerian Negara dengan Kementerian Keuangan.
2. Ketidakpastian yang berasal dari kompleksitas tugas dalam pelaksanaan anggaran negara yang tergantung pada besarnya Kementerian Negara sebagai pelaksana anggaran.
3. Ketidakpastian yang disebabkan oleh kualitas pertukaran informasi antarpelaksana anggaran yang terlihat dari efisiensi koordinasi, baik antarsub-unit dalam suatu Kementerian Negara (koordinasi internal), maupun antara suatu Kementerian Negara dengan Kementerian Keuangan serta Lembaga Negara lainnya yang terkait (koordinasi eksternal).

3.2. Pengembangan Hipotesis

3.2.1 Efisiensi Pedoman/Peraturan serta Mekanisme Internal dan Eksternal Pelaksanaan Anggaran

Dalam anggaran pemerintahan, penyusunan anggaran melibatkan rantai birokrasi yang panjang. Rantai birokrasi pemerintahan yang panjang menyebabkan tingkat partisipasi pelaksana dalam menentukan besarnya anggaran relatif rendah, sehingga komitmen pelaksana untuk mencapai target-target yang telah ditentukan menjadi rendah (Chong dan Chong, 2002; Onsi, 1973; Young, 1985). Hal ini menyebabkan tingkat ketidakpastian yang berasal dari ketidakpastian lingkungan yang dihadapi menjadi tinggi (Kren dan Liao, 1988). Kondisi ini diperburuk dengan sistem balas jasa pelaksana anggaran yang tidak terkait langsung dengan kinerja negara, yang menyebabkan pelaksana anggaran tidak mempunyai insentif kuat untuk mencapai kinerja yang optimal (Van der Stede, 2000).

Tingginya tingkat ketidakpastian tugas maupun lingkungan, disertai dengan rendahnya keterkaitan antara sistem balas jasa pelaksana anggaran dengan kinerja negara sebagai organisasi pemilik anggaran menyebabkan pentingnya pedoman pelaksanaan serta mekanisme pelaksanaan anggaran yang jelas dan efisien. Oleh karena itu, besarnya senjangan anggaran sangat tergantung pada tingkat efisiensi pedoman pelaksanaan anggaran yang tersedia. Pedoman yang efisien mempunyai tingkat kejelasan dan kelengkapatan yang memadai sehingga tidak diperlukan perubahan untuk meningkatkan kapasitasnya dalam mengurangi ketidakpastian bagi para pelaksana anggaran. Dua jenis pedoman yang akan dicakup dalam penelitian ini adalah: (i) pedoman pelaksanaan anggaran internal yang mengatur tahapan pelaksanaan anggaran antara sub-unit dalam suatu Kementerian Negara); serta (ii) pedoman pelaksanaan eksternal yang mengatur tahapan pelaksanaan anggaran antara suatu Kementerian Negara dengan Kementerian Keuangan serta Lembaga-lembaga negara lainnya yang terkait. Berdasarkan argumen tersebut di atas, maka kelompok hipotesis pertama yang diajukan disajikan dalam beberapa paragrap dibawah ini.

3.2.1.1 Efisiensi Pedoman Internal Pelaksanaan Anggaran

H1A: Perbedaan efisiensi pedoman internal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara menyebabkan tingkat senjangan anggaran bervariasi

H1B: Efisiensi pedoman internal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara berkorelasi positif dengan tingkat senjangan anggaran

3.2.1.2 Efisiensi Pedoman Eksternal Pelaksanaan Anggaran

H1C: Perbedaan efisiensi pedoman eksternal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara menyebabkan tingkat senjangan anggaran bervariasi

H1D: Efisiensi pedoman eksternal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara berkorelasi positif dengan tingkat senjangan anggaran

3.2.1.3 Efisiensi Mekanisme Internal Pelaksanaan Anggaran

H1E: Perbedaan efisiensi mekanisme internal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara menyebabkan tingkat senjangan anggaran bervariasi

H1F: Efisiensi mekanisme internal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara berkorelasi positif dengan tingkat senjangan anggaran

3.2.1.4 Efisiensi Mekanisme Eksternal Pelaksanaan Anggaran

H1G: Perbedaan efisiensi mekanisme eksternal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara menyebabkan tingkat senjangan anggaran bervariasi

H1H: Efisiensi mekanisme eksternal pelaksanaan anggaran Kementerian Negara berkorelasi positif terhadap tingkat senjangan anggaran

3.2.2. Kompleksitas Tugas

Salah satu penyebab tingkat ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran adalah tingginya keragaman tugas (Dunk dan Nouri, 1998). Secara logis, semakin besar ukuran suatu Kementerian Negara, maka semakin kompleks tugas yang harus dilaksanakan, sehingga semakin besar senjangan anggaran yang diperkirakan akan terjadi. Berdasarkan argumen tersebut di atas, maka kelompok hipotesis kedua yang diajukan adalah sebagai berikut:

H2A: Perbedaan kompleksitas tugas menyebabkan tingkat senjangan anggaran per Kementerian Negara bervariasi

H2B: Kompleksitas tugas berkorelasi negatif dengan tingkat senjangan anggaran Kementerian Negara

3.2.3 Efisiensi Koordinasi Pelaksanaan Anggaran

Peningkatan informasi antara para pelaksana anggaran melalui koordinasi yang baik dapat mengurangi tingkat ketidakpastian bagi pelaksana anggaran (Kenis, 1979). Walaupun sistem balas jasa pelaksana anggaran dalam pemerintahan tidak terkait langsung dengan kinerja negara, namun komunikasi yang terjadi karena koordinasi pelaksanaan anggaran akan

menjadi sarana bagi proses peningkatan kognitif pelaksana anggaran melalui pembelajaran dan pelatihan intelektual lainnya (Dunk dan Nouri, 1998). Dengan demikian, koordinasi yang optimal akan mampu meningkatkan kualitas komunikasi untuk mengurangi ketidakpastian bagi para pelaksana anggaran, sehingga senjangan anggaran dapat ditekan. Berdasarkan argumen tersebut, maka kelompok hipotesis ketiga yang diajukan adalah:

H3A: Perbedaan efisiensi koordinasi internal menyebabkan tingkat senjangan anggaran Kementerian Negara bervariasi

H3B: Perbedaan efisiensi koordinasi eksternal menyebabkan tingkat senjangan anggaran Kementerian Negara bervariasi

H3C: Efisiensi koordinasi internal berkorelasi positif terhadap tingkat senjangan anggaran Kementerian Negara

H3D: Efisiensi koordinasi eksternal berkorelasi positif dengan tingkat senjangan anggaran Kementerian Negara

3. Metode Penelitian

Penelitian ini bersifat eksploratif dengan tujuan untuk: (i) menemukan bukti empiris awal yang menggambarkan keadaan dan fenomena yang terdapat di lapangan; (ii) mengetahui variabel-variabel penting yang mungkin belum diketahui atau belum didefinisikan secara komprehensif; serta (iii) memastikan bahwa studi formal pada objek penelitian tersebut memang dapat dilakukan. Studi eksplorasi kadangkala terkait dengan bias klasik riset kualitatif, yaitu tingkat subjektivitas yang tinggi, disain yang tidak sistematis serta tingkat generalisasi yang rendah (Cooper, 2006).

4.1 Populasi, Metode Pemilihan Sampel dan Deskripsi Sampel Penelitian

Seperti telah disinggung diatas, populasi untuk penelitian ini adalah empat Kementerian Negara yang membidangi infrastruktur, yaitu: (i) Pekerjaan Umum; (ii) Perhubungan; (iii) Perumahan Rakyat; dan (iv) Pembangunan Daerah Tertinggal. Total jumlah Kuasa Pengguna Anggaran (PA) pemerintah pusat Mitra Kerja komisi V DPR RI yang masuk sebagai populasi adalah sebanyak 56 KPA, dengan 3 (tiga) tahun pengamatan, dimulai dari tahun 2006 sampai dengan tahun 2008.

Dalam penelitian ini jenis data yang digunakan adalah data sekunder dan data primer. Data sekunder diperoleh dari laporan keuangan kementerian negara pada periode pengamatan dan data primer diperoleh dengan menyebarkan kuesioner pada KPA di Kementerian Negara bidang infrastruktur sebagai responden. Dalam prosedur perolehan data primer yang dilakukan pada sekitar bulan Juni - Juli 2010, setiap responden diberi satu set kuesioner disertai dengan surat permohonan

pengisian kuesioner. Selain itu, untuk menjaga validitas data, pengisian kuesioner dilengkapi dengan wawancara untuk memperoleh informasi yang lebih akurat serta menghindari bias akibat interpretasi yang kurang tepat dari responden atas pertanyaan dalam kuesioner.

Penelitian ini menggunakan metode *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut:

1. Kementerian Negara yang terpilih sebagai sampel memiliki laporan realisasi anggaran yang lengkap untuk periode 2006 sampai 2008. Dari laporan realisasi tersebut dapat diperoleh informasi tentang jumlah senjangan anggaran serta ukuran dari masing-masing Kementerian Negara sampel.
2. Pejabat Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) dari Kementerian Negara sebagai sampel yang bersedia diwawancarai pada lingkungan pemerintah kementerian yang bersangkutan dipilih sebagai responden yang diminta untuk menilai optimalisasi pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran melalui kuesioner. Pejabat tersebut diberi wewenang oleh Menteri Negara untuk melaksanakan anggaran sehingga berhubungan langsung dengan besar-kecilnya senjangan anggaran pada direktorat/deputi yang berada di bawah pimpinannya.

4.2 Pengembangan Kuesioner

Berdasarkan referensi penyerapan anggaran pemerintah dilakukan penyusunan kuesioner awal yang terdiri dari 2 (dua) pertanyaan, yang masing-masing pertanyaan bertujuan untuk memperoleh persepsi pelaksana anggaran tentang tingkat efisiensi pedoman, mekanisme, dan koordinasi pelaksanaan anggaran seperti yang disajikan dalam Diagram 2.3 dan Diagram 2.4 di atas bila dikaitkan dengan pelaksanaan anggaran pada periode penelitian yang mencakup 3 tahun, yaitu pada tahun 2006 sampai 2008 (Lampiran 4.2.1). Selanjutnya dilakukan *pilot test* pada tanggal 10 – 11 Juni 2010 bertempat di Kementerian Negara Perumahan Rakyat Republik Indonesia. Berdasarkan hasil *pilot test* dan masukan dari para responden (Lampiran 4.2.2), kemudian disusun kuesioner akhir dengan memasukkan saran/*feed-back* dari hasil *pilot test,* sehingga kuesioner akhir dapat tersusun (Lampiran 4.2.3). Untuk alasan praktis, lampiran-lampiran tersebut tidak disertakan dalam karya tulis ini, namun bila dibutuhkan tersedia berdasarkan permintaan.

4.3 Pengujian Hipotesis

Secara umum, hipotesis menyatakan bahwa senjangan anggaran berhubungan dengan efisiensi pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran. Secara spesifik terdapat dua

kelompok hipotesis dengan metode pengujian statistik sebagai berikut:

i. Perbedaan senjangan anggaran yang disebabkan oleh perbedaan dalam efisiensi pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran pada masing-masing Kementerian Negara, yang dijukan dalam beberapa hipotesis berikut: H1A, H1C, H1E, H1G, H2A, H3A dan H3B. Kelompok hipotesis ini diuji dengan uji signifikansi nonparametrik *Kruskal-Wallis*, yaitu analisis varians satu arah berdasarkan peringkat. (Cooper, 2006). Uji statistik F dan uji t dilakukan untuk menguji hipotesis alternatif bahwa secara umum tidak semua kelompok mempunyai rata-rata yang sama untuk variabel yang akan diuji.

ii. Korelasi negatif antara tingkat efisiensi pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran dengan tingkat senjangan anggaran yang diajukan dalam beberapa hipotesis berikut: H1B, H1D, H1F, H1H, H2B, H3C dan H3D. Kelompok hipotesis ini diuji dengan melakukan pengujian satu arah yaitu dengan menempatkan keseluruhan probabilitas dari hasil yang tidak mungkin ke dalam arah yang ditetapkan oleh hipotesis alternatif. Uji korelasi atau hubungan antara variabel-variabel yang diamati dengan melihat dua aspek yaitu apakah data sampel yang ada menyediakan bukti cukup bahwa ada kaitan antara variabel-variabel dalam populasi asal sampel. Kedua, jika ada hubungan, seberapa kuat hubungan antarvariabel tersebut, dengan melihat koefisien korelasi. Untuk uji korelasi statistik non-parametrik digunakan korelasi rank *Spearman* ataupun *Kendall's tau-b*, yang pada awalnya akan melakukan pemeringkatan terhadap data yang ada, kemudian baru melakukan uji korelasi. Angka korelasi untuk Spearman ataupun Kendall berkisar pada 0 (tidak ada korelasi sama sekali) dan 1 (korelasi sempurna). Sebagai pedoman sederhana, angka korelasi diatas 0,5 menunjukkan korelasi yang cukup kuat, sedang dibawah 0,5 korelasi lemah. Tanda korelasi juga dapat diartikan dengan melihat pengaruhnya pada penafsiran hasil. Tanda negatif (-) pada *output* menunjukkan adanya arah hubungan yang berlawanan, sedangkan tanda positif (+) menunjukkan arah hubungan yang sama (Singgih, 2010).

Sehubungan dengan penggunaan data primer yang diperoleh melalui metode survei dan wawancara, maka

perlu dilakukan uji statistik untuk memeriksa kualitas data primer tersebut. Untuk mengukur kualitas data digunakan dua kriteria (Wahyudi, 2007), yaitu :

i. Validitas yang mengukur tingkat akurasi suatu indikator yang digunakan dalam kuesioner dalam mengukur konstrak suatu variabel yang diamati. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu mengungkapkan sesuatu yang ingin diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2009). Secara empirik, indikator yang valid adalah yang memiliki tingkat *measurement error* yang kecil (Yamin, et al, 2009).

ii. Reliabilitas yang mengukur tingkat keandalan atau konsistensi indikator yang dipilih untuk mewakili suatu konstruk dalam variabel yang diamati. Hasil pengukuran dapat dikatakan konsisten apabila dalam beberapa kali pelaksanaan pengukuran terhadap subyek yang sama diperoleh hasil yang relatif sama. Suatu kuesioner dapat dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu (Ghozali, 2009). Secara empirik, tinggi rendahnya reliabilitas ditunjukkan oleh suatu angka yang disebut koefisien reliabilitas. Koefisien reliabilitas berkisar antar 0-1. Semakin tinggi koefisien reliabilitas (mendekati angka 1), maka semakin reliabel alat ukur tersebut. SPSS memberikan fasilitas untuk mengukur reliabilitas dengan uji Statistik *Cronbach Alpha (*á), yaitu suatu konstrak atau variabel dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0,60 (Ghozali, 2009)

.

4.4 Operasionalisasi Variabel

Tabel 4.1 di bawah menyajikan operasionalisasi variabel yang digunakan dalam penelitian ini

Tabel 4.1
Operasionalisasi Variabel yang Digunakan dalam Penelitian

No	Variabel	Definisi Variabel	Pengukuran
Data Primer			
1	SMIDOM	Efisiensi pedoman pelaksanaan anggaran internal kementerian negara	Variabel No. 1 sampai No.6 diukur dengan menggunakan skala likert 1 sampai 4 untuk menilai tingkat efisiensi pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran, baik yang bersifat internal maupun eksternal, dengan definisi tentang tingkat efisiensi sebagai berikut: Skor = 1 Sangat tidak efisien bila responden berpendapat perlu dilakukan 100% perubahan total atas pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran Skor = 2 Tidak Efisien bila responden berpendapat perlu dilakukan 70% perubahan atas pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran Tidak Efisien bila responden berpendapat perlu dilakukan 70% perubahan atas pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran
2	SMADOM	Efisiensi pedoman pelaksanaan anggaran eksternal kementerian negara terkait	
3	SMILAK	Efisiensi mekanisme pelaksanaan anggaran internal kementerian	
4	SMALAK	Efisiensi mekanisme pelaksanaan anggaran eksternal kementerian	
5	KOI	Efisiensi koordinasi antar bagian internal kementerian negara dalam pelaksanaan anggaran	Skor = 3 Efisien bila responden berpendapat perlu dilakukan 30% perubahan atas pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran
6	KOA	Efisiensi koordinasi eksternal kementerian negara dengan kementerian negara lainnya dalam pelaksanaan anggaran	Skor = 4 Sangat Efisien bila respoden berpendapat bahwa tidak perlu dilakukan perubahan atas pelaksanaan anggaran, karena pedoman, mekanisme serta koordinasi pelaksanaan anggaran sudah dianggap optimal

Tabel 4.1 (Lanjutan)
Operasionalisasi Variabel yang Digunakan dalam Penelitian

No	Variabel	Definisi Variabel	Pengukuran
Data Primer			
7	PA	Senjangan anggaran	Realisasi anggaran / Anggaran tahun berjalan dalam %
8	SIZE	Ukuran Kementerian Negara	Ln Total Assets
9	RankTA	Ranking Kementerian Negara berdasarkan ukurannya dalam nilai Total Aset	Ranking dilakukan berdasarkan nilai rata-rata Ln Total Aset (LnTA=12.76) serta standar deviasinya (=1,24) sebagai berikut: • Skor = 2 bila nilai LnTA berada dalam rentang 12.76 ± 0.5 stdev yaitu antara 12.14 sampai dengan 13.38 • Skor = 3 bila nilai LnTA >13.38 • Skor = 1 bila nilai LnTA <12.14
10	SATKER	Ukuran Kementerian Negara	Jumlah unit satuan kerja (satker) masing-masing kementerian seluruh indonesia
11	RankSatker	Ranking Kementerian Negara berdasarkan ukurannya dalam nilai Satuan Kerja	Ranking dilakukan berdasarkan nilai rata-rata jumlah Satuan Kerja (Satker=508.72) serta standar deviasinya (=427.07) sebagai berikut: • Skor = 2 bila nilai LnTA berada dalam rentang 12.76 ± 0.5 stdev yaitu antara 298.69 sampai dengan 718.76 • Skor = 3 bila nilai LnTA >718.76 • Skor = 1 bila nilai LnTA <298.69

5 Hasil Uji Empiris dan Interpretasi Penelitian

5.1 Gambaran Data dan Statistik Deskriptif

Untuk data primer, gambaran tentang tingkat respon dari penyebaran kuesioner disajikan dalam Tabel 5.1 berikut.

Tabel 5.1
Tingkat Respon Hasil Penyebaran Kuesioner

No	Kementerian	Nama Direktorat Jenderal/Badan	Popu-lasi (1)	Kuesioner yang dikirim (2)	% popul asi (3= 2/1)	Kuesioner yang Kembali (4)	% popu-lasi (5= 4/1)	Tingkat Respon (6= 4/2)
1.	**Pekerjaan Umum**	Direktur Jenderal Cipta Karya	5	1	20	1	20	100
		Direktur Jenderal Bina Marga	4	1	30	1	30	100
		Direktur Jenderal Sumber Daya Air	5	1	20	1	20	100
		Direktur Jenderal Penataan Ruang	4	1	30	1	30	100
		Badan Litbang	1	1	100	0	0	0
		Badan Pembinaan Konstruksi dan SDM	1	1	100	0	0	0
		Jumlah	**20**	**6**	**30**	**4**	20	66,7
2.	**Perhu-bungan**	Direktur Jenderal Perhubungan Darat	3	1	30	1	30	100
		Direktur Jenderal Perhubungan Laut	5	1	20	1	30	100
		Direktur Jenderal Perhubungan Udara	8	1	10	1	10	100
		Direktur Jenderal Perkeretaapian	1	1	100	1	100	100
		Badan Litbang	1	1	100	0	0	0
		Badan Diklat	1	1	100	1	100	100
		Jumlah	**19**	**6**	**32**	**5**	**26**	**83,3**
3.	**Perumahan Rakyat**	Deputi Bidang Pembiayaan	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Pengembangan Kawasan	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Perumahan Swadaya	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Perumahan Formal	1	1	100	1	100	100
		Jumlah	**4**	**4**	100	**4**	100	100

Tabel 5.1 (Lanjutan)
Tingkat Respon Hasil Penyebaran Kuesioner

No	Kementerian	Nama Direktorat/Deputi	Popu-lasi (1)	Kuesioner yang dikirim (2)	% popu-lasi (3= 2/1)	Kuesioner yang Kembali (4)	% popu-lasi (5= 4/1)	Tingkat Respon (6= 4/2)
5.	**Pemb. Daerah tertinggal**	Deputi Bidang Pengembangan Sumber Daya	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Peningkatan Infrastruktur	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Pembinaan Ekonomi dan Dunia Usaha	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Daerah Khusus	1	1	100	1	100	100
		Deputi Bidang Pembinaan Lembaga Sosial dan Budaya	1	1	100	1	100	100
		Jumlah	**5**	**5**	100	**5**	100	100
Total			**48**	**21**	**44**	**18**	**38**	**85,71**

Adapun statistik deskriptif dalam penelitian disajikan dalam Tabel untuk variabel-variabel yang diamati 5.2 di bawah ini.

Tabel 5.2
Statistik Deskriptif Variabel Penelitian
(N=43)

Variabel	Min.	Max.	Rata-rata	Deviasi standar	*Skewness*
Data Primer Hasil Pengolahan Kuesioner *					
1. Smidom	2.00	4.00	2.86	0.52	-0.22
2. Smadom	2.00	4.00	2.98	0.41	-0.19
3. Smilak	2.00	4.00	2.84	0.53	-0.17
4. Smalak	2.00	4.00	2.93	0.46	-0.30
5. Koi	2.00	4.00	3.02	0.51	0.04
6. Koa	2.00	4.00	3.09	0.43	0.59

Variabel	Min.	Max.	Rata-rata	Deviasi standar	*Skewness*
Data Sekunder					
1. PA	0.66	0.99	0.88	0.08	-0.93
2. Size	4.04E+10	1.15E+14	3.59E+13	3.81E+13	0.80
3. Lnsize	10.61	14.06	12.76	1.24	-0.57
3. Satker	5	1.068	508.72	420.07	-0.20

*Skala 1-4 untuk sangat tidak efisien hingga sangat efisien

Statistik deskriptif untuk data primer menunjukkan skor antara 2 dan 4, yang berarti bahwa tingkat efisiensi pedoman, mekanisme dan koordinasi pelaksanaan anggaran belanja negara untuk infrastruktur berkisar antara *'tidak efisien'* hingga *'sangat efisien'*. Namun secara rata-rata, adalah '*efisien*', terlihat dari nilai skornya yang mendekati 3. Bila dilihat dari nilai deviasi standar yang relatif kecil serta nilai *skewness* yang berkisar pada angka 2, terlihat bahwa skor tersebut terdistribusi secara normal. Hal ini memperkuat dugaan bahwa secara umum persepsi responden tentang pedoman, mekanisme dan koordinasi pelaksanaan anggaran di Kementerian Negara bidang infrastruktur sudah '*efisien*'.

Untuk data sekunder statistik deskriptif menunjukkan kecenderungan yang berbeda-beda. Untuk simpangan anggaran (PA), nilainya berkisar antara 66% sampai 99%, dengan rata-rata sebesar 88%, dimana data terdistribusi secara normal (deviasi standar 8% dan *skewness* kurang dari nilai absolut 2). Namun untuk Ukuran (Size) serta jumlah Satuan Kerja (Satker) Kementerian Negara bidang infrastruktur terlihat bahwa rentang nilainya cukup tajam, yaitu: (i) nilai asset berkisar antara Rp.115 trilyun, sampai Rp.40,4 milyar; dan (ii) jumlah Satker berkisar antara 5 sampai 1.068 Satker. Mengingat rentang nilai yang cukup jauh serta jumlah obeservasi yang sangat terbatas, yaitu 43 observasi, maka angka rata-rata menjadi kurang bermakna dalam melihat karakteristik sampel yang diamati.

5.2 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas Data Primer

Uji validitas dilakukan dengan menggunakan korelasi rank *Spearman* atau *Kendall tau-b* untuk mengukur korelasi pada statistik non-parametrik dengan data yang bersifat ordinal. Hasil uji validitas disajikan dalam Tabel 5.3 berikut. Sedangkan hasil uji reliabilitas menunjukkan nilai *Cronbach's Alpha* sebesar 0.931, atau di atas nilai batas Alpha sebesar 0.7, yang berarti bahwa

seluruh kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah reliabel.

Tabel 5.3
Hasil Uji Validitas *Kendall's tau_b* dan *Spearman's rho*

Variabel	*Kendall's tau-b*	*Sign. Level*	*Spearman's rho*	*Sign. Level*
SMIDOM	0,803	0,000	0,856	0,000***
SMADOM	0,660	0,000	0,707	0,000***
SMILAK	0,833	0,000	0,887	0,000***
SMALAK	0,691	0,000	0,739	0,000***
KOI	0,723	0,000	0,773	0,000***
KOA	0,694	0,000	0,746	0,000***

***probabilita <1%

Dari Tabel di atas terlihat bahwa nilai koefisien *Kendall's tau_b* dan *Spearman's rho* bernilai lebih besar dari +0,30 pada tingkat signifikansi kurang dari 1%. Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa masing-masing indikator pertanyaan dari kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini adalah instrumen yang valid.

5.3. Hasil Pengujian Hipotesis

5.3.1 Faktor-faktor Determinan Senjangan Anggaran di Kementerian Negara Bidang Infrastruktur

Secara umum, uji beda statistik mengajukan hipotesa sebagai berikut:

H0 : Bila data dikelompokkan berdasarkan suatu kriteria tertentu, maka diantara kelompok-kelompok tersebut, tidak terdapat perbedaan yang signifikan atas suatu variabel yang ingin diteliti

HA: Bila data dikelompokkan berdasarkan suatu kriteria tertentu, maka diantara kelompok-kelompok tersebut, terdapat perbedaan yang signifikan atas suatu variabel yang ingin diteliti.

Hasil uji beda berdasarkan Kementerian Negara bidang infrastruktur disajikan dalam Tabel 5.4 dibawah ini.

Tabel 5.4
Hasil Test Uji Beda Statistik Variabel Penelitian
Berdasarkan Kementrian Negara
(*Kruskal Wallis Test*, df = 3)

	PA	SMI-DOM	SMA DOM	SMI-LAK	SMA-LAK	KOI	KOA	Size	Satker
Chi-Square	7.184	12.919	2.262	10.911	1.002	15.729	14.158	39.063	39.255
Asymp. Sig.	0.06*	0.00***	0.52	0.01***	0.80	0.00***	0.00***	0.00***	0.00***

* probabilita <10%
** probabilita < 5%
***probabilita <1%

Hasil uji beda menunjukkan adanya perbedaan yang signifikan antar Kementerian Negara dalam tingkat senjangan anggaran (PA) serta efisiensi pelaksanaan anggaran dalam aspek-aspek: (i) pedoman internal (SMIDOM); (ii) mekanisme internal (SMILAK); (iii) koordinasi internal (KOI); (iv) koordinasi eksternal (KOA); (v) ukuran dalam nilai Total Aset (Size); serta (vi) ukuran dalam nilai jumlah satuan kerja (Satker). Bukti empiris ini memberikan indikasi awal akan adanya perbedaan penyerapan anggaran serta faktor-faktor determinan penyerapan anggaran diantara Kementerian Anggaran bidang infrastuktur.

Selanjutnya, berdasarkan faktor-faktor determinan tersebut dilakukan uji beda statistik atas penyerapan anggaran diberbagai Kementerian Negara tersebut, yang hasilnya disajikan dalam Tabel 5.5 di bawah ini.

Tabel 5.5
Hasil Uji Beda Statistik Simpangan Anggaran (PA)
Berdasarkan Faktor Determinan
(*Kruskal Wallis Test*, df = 2)

Hipotesis		Faktor Determinan			Hasil Pengujian Statistik	
					Prob.	Kesimpulan
H1	A	Efisiensi Pedoman	a.Internal	SMIDOM	0.13	Gagal menolak H0
	C		b.Eksternal	SMADOM	0.10	Gagal menolak H0
	E	Efisiensi mekanisme	a.Internal	SMILAK	0.07*	Tolak H0
	G		b.Eksternal	SMALAK	0.05**	Tolak H0
H2	A	Kompleksitas tugas	a.Ranking Ukuran Aset	RankLnTA	0.06*	Tolak H0
			b.Ranking Jumlah Satker	RankSatker	0.04**	Tolak H0

Hipotesis		Faktor Determinan			Hasil Pengujian Statistik	
					Prob.	Kesimpulan
H3	A	Efisieinsi koordinasi	a.Internal	KOI	0.88	Gagal menolak H0
	B		b.Eksternal	KOA	0.88	Gagal menolak H0

* probabilita <10%
** probabilita < 5%

Hasil uji empiris menunjukkan bahwa terdapat perbedaan senjangan anggaran di berbagai Kementerian Negara bidang infrastruktur bila pelaksanaan anggaran dikelompokkan berdasarkan: (i) efisiensi mekanisme internal dalam suatu Kementerian Negara; (ii) efisiensi mekanisme eksternal (signifikan pada tingkat p<10%) maupun internal (signifikan pada tingkat p54%) antara berbagai Kementerian Negara bidang infrastruktur dengan Kementerian Keuangan; (iii) besarnya ukuran dalam ranking Ln Total Aset (signifikan pada tingkat p<10%) ; dan (iv) besarnya ukuran dalam ranking jumlah Satuan Kerja (signifikan pada tingkat p<5%). Dengan perkataan lain, pengujian empiris dapat menolak H0 untuk H1E, H1G dan H2A, namun gagal menolak H0 untuk H1A, H1C, H3A dan H3B.

Bukti empiris dari kedua pengujian di atas dapat diinterpretasikan sebagai berikut. Pertama, terdapat perbedaan senjangan anggaran serta faktor-faktor determinannya antarKementerian Negara bidang infrastruktur di Indonesia. Kedua, perbedaan senjangan anggaran tersebut terjadi ketika Kementerian Negara dikelompokkan berdasarkan faktor-faktor determinan yang terkait dengan: (i) tingkat ketidakpastian lingkungan dalam pelaksanaan anggaran (Kren dan Liao, 1988) yang diukur dengan tingkat efisiensi mekanisme pelaksanaan anggaran internal dalam suatu Kementerian Negara, maupun eksternal antara Kementerian Negara bidang infrastruktur dengan Kementerian Negara (SMILAK dan SMALAK); dan (ii) tingkat ketidakpastian yang berasal dari kompleksitas tugas (Dunk dan Nouri, 1998) yang didekati dengan ranking ukuran Kementerian Negara dalam nilai Total Aset dan Jumlah Satuan Kerja.

5.3.2. Korelasi Senjangan dengan Faktor-faktor Determinannya di Kementerian Negara Bidang Infrastruktur

Bila bukti empiris menunjukkan bahwa senjangan anggaran disebabkan oleh perbedaan faktor-faktor determinannya, maka perlu diteliti lebih lanjut apakah faktor-faktor determinan tersebut berkorelasi dengan senjangan anggaran. Hasil pengujian empiris untuk korelasi tersebut disajikan dalam Tabel 5.6 berikut.

Tabel 5.6
Hasil Tes Statistik Korelasi Simpangan Anggaran dengan Faktor-faktor Determinannya (Kendall's Tau b Test)

Hipotesis		Faktor Determinan			Hasil Pengujian Statistik		
					Koef,	Prob.	Kesimpulan
H1	B	Efisiensi Pedoman	a.Internal	SMIDOM	-0.044	0.364	Gagal menolak H0
	D		b.Eksternal	SMADOM	-0.063	0.311	Gagal menolak H0
	F	Efisiensi mekanisme	a.Internal	SMILAK	0.022	0.432	Gagal menolak H0
	H		b.Eksternal	SMALAK	0.019	0.441	Gagal menolak H0
H2	B	Kompleksitas tugas	a.Ukuran Aset	RankLnTA	-0.257	0.02**	Tolak H0
			b.Jumlah Satker	RankSatker	-0.195	0.057*	Tolak H0
H3	C	Efisieinsi koordinasi	a.Internal	KOI	-0.044	0.365	Gagal menolak H0
	D		b.Eksternal	KOA	-0.056	0.331	Gagal menolak H0

* probabilita <10%
** probabilita < %

Bukti empiris dari Tabel 5.6 di atas menunjukkan bahwa hanya kompleksitas tugas yang berkorelasi negatif dengan senjangan anggaran. Dengan demikian, pengujian empiris dapat menolak H0 untuk H2B, namun tidak dapat menolak H0 untuk H1B, H1D, H1F, H1H, H3C dan H3D. Artinya, semakin tinggi kompleksitas tugas maka senjangan anggaran yang terjadi akan semakin tinggi. Temuan ini konsisten dengan pendapat Dunk dan Nouri (1998) serta dengan bukti empiris hasil uji beda diatas, yang menunjukkan bahwa ketidakpastian yang timbul dari kompleksitas tugas berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

6 Penutup

6.1 Kesimpulan

Penelitian ini adalah salah satu cabang ilmu akuntansi pemerintahan yang bersifat eksploratif dengan menggunakan pendekatan anggaran pada organisasi yang berorientasi laba. Kajian literatur difokuskan pada literatur tentang senjangan anggaran (Argyris, 1952; Dunk, 1993; Schiff dan Lewin, 1970; Hansen et al, 2003; dan Covaleki et al, 2003) serta keterkaitan anggaran dengan teori-teori organisasi (Dunk dan Nouri, 1998; Linn et al, 2001; Kren dan Liao, 1988; Van der stede, 2000; Locke,1986; Covaleski et al, 2003).

Berdasarkan studi literatur, penelitian ini mengajukan berbagai hipotesis yang secara umum menyatakan bahwa tingkat senjangan anggaran pada Kementerian Negara bidang infrastruktur di Indonesia berhubungan dengan berbagai faktor determinan terkait

dengan ketidakpastian dalam organisasi yang berasal dari: (i) ketidakpastian lingkungan (Kren dan Liao, 1988) serta (ii) tingkat kesulitan tugas (Dunk dan Nouri, 1998). Sebagian dari hasil uji beda statistik *Kruskal Wallis test* mendukung kedua hipotesa umum tersebut, yaitu melalui beberapa faktor determinan senjangan anggaran (PA) sebagai berikut: (i) Efisiensi Mekanisme Internal maupun Eksternal pelaksanaan anggaran (SMILAK dan SMALAK) yang mengukur tingkat ketidakpastian lingkungan; (ii) serta ranking Ukuran Aset serta ranking Jumlah Satuan Kerja (RankLnTA serta RankSatker) yang mengukur tingkat kesulitan tugas. Sedangkan hasil uji empiris korelasi *Kendall'sb Tau* hanya mendukung sebagian dari kelompok hipotesis kedua yang diperlihatkan oleh adanya korelasi stastistik yang signifikan antara Senjangan Anggaran (PA) dengan ranking Ukuran Aset serta ranking Jumlah Satuan Kerja (RankLnTA serta RankSatker).

Dengan demikian, dapat disimpulkan bahwa tingkat kesulitan tugas merupakan faktor determinan yang cukup signifikan dalam senjangan anggaran di Kementerian Negara bidang infrastruktur di Indonesia. Semakin tinggi Nilai Total Asset yang dikelola dan juga semakin besar jumlah Unit Satuan Kerja yang berada dalam tanggung jawab suatu Kementerian Negara, semakin kompleks tugas yang harus dilaksanakan, sehingga semakin besar senjangan anggaran yang tercermin dari rendahnya penyerapan anggaran yang dilakukan (Mujiono, 2009).

6.2 Implikasi Hasil Penelitian

Penelitian ini menunjukkan bukti empiris bahwa tingkat ketidakpastian yang berasal kompleksitas tugas merupakan salah satu faktor determinan yang dominan dalam menentukan tinggi rendahnya senjangan anggaran di Kementerian Negara bidang infrastruktur di Indonesia. Dengan demikian, untuk meningkatkan penyerapan anggaran perlu diperhatikan jumlah optimal dari aset dan satuan kerja yang berada dalam satu *locus of control* yang kondusif di masing-masing Kementerian Negara tersebut agar penyerapan anggaran belanja negara dapat terlaksana dengan optimal pula.

Walaupun efisiensi pedoman, mekanisme serta koordinasi dalam pelaksanaan anggaran tidak berpengaruh langsung terhadap besarnya senjangan anggaran, namun secara tidak langsung dapat mempengaruhi tingkat ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran, yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap besarnya senjangan anggaran. Oleh karena itu, untuk kementerian yang besar dan kompleks, perlu dibuat suatu pedoman anggaran yang jelas dan lengkap, sehingga dapat menghilangkan ketidakpastian dalam pelaksanaan anggaran, yang pada akhirnya akan meningkatkan penyerapan anggaran di kementerian-kementerian yang besar

seperti Kementerian Pekerjaan Umum dan Kementerian Perhubungan.

6.3. Keterbatasan Penelitian dan Saran Pengembangan Penelitian Berikutnya

Salah satu keterbatasan yang perlu diperhatikan adalah jumlah sampel penelitian yang terbatas, baik untuk data primer (responden terbatas pada sebagian pelaksana anggaran di Kementerian Negara bidang infrastruktur) maupun data sekunder (hanya mencakup tahun anggaran 2006 sampai 2008). Akibatnya, tingkat generalisasi bukti empiris hasil penelitian ini sangat terbatas. Penelitian sejenis dimasa depan dapat memperluas sampel penelitian dengan memperluas pengamatan pada Kementerian Negara lainnya maupun meningkatkan periode pengamatan tahun anggaran. Dengan demikian, tingkat generalisasi bukti empiris hasil penelitian dapat diperbaiki.

Kompatibiltas data primer dengan data sekunder dalam penelitian ini menjadi merupakan satu kelemahan yang perlu diperhatikan. Data primer diperoleh dalam satu titik waktu, yaitu ketika responden mengisi kuesiner pada bulan July 2010. Namun didalam kuesioner tersebut responden diminta untuk memberikan pendapatnya tentang hubungan antara senjangan anggaran negara dengan determinannya dimasa lalu, yaitu tahun 2006 sampai 2008. Dengan demikian, terdapat kemungkinan bahwa responden rancu membedakan antara kondisi faktor determinan anggaran pada masa kini (tahun 2010) dengan kondisinya pada periode pengamatan penelitian dimasa lalu (tahun 2006 sampai 2008). Walaupun demikian, metode ini merupakan pilihan optimal yang dapat dilakukan untuk mengatasi keterbatasan sampel yang tersedia. Untuk menghindari kerancuan, penelitian sejenis dimasa depan sebaiknya memperluas jumlah sampel yang memadai sehingga dapat digunakan data primer serta data sekunder yang mencakup periode yang sama.

Keterbatasan lainnya berasal dari konstrak kuesioner yang dikembangkan dari pelaksanaan praktek nyata di Kementerian Negara yang diteliti melalui pengamatan dalam studi lapangan maupun wawancara. Dengan demikian, tidak jelas sejauh mana kuesioner ini dapat digunakan sebagai instrument penelitian di Kementerian Negara lain diluar bidang infrastruktur. Disamping itu, walaupun metode pengembangan kuesioner tersebut mempunyai keunggulan dalam menangkap fenomena nyata dalam praktek, namun kurang jelas kaitannya dengan, serta posisinya dalam, literatur anggaran. Dimasa depan, studi sejenis dapat menyempurnakan kuesioner penelitian dengan mengaitkannya dengan teori maupun kuesioner lainnya yang digunakan dalam literatur akademis tentang anggaran.

Karena keterbatasan jumlah sampel, penelitian ini hanya dapat menggunakan teknik pengujian empiris yang terbatas pada uji beda dan korelasi

antarvariabel. Dimasa depan, dengan jumlah sampel yang lebih memadai, dapat digunakan pengujian empiris yang lebih *robust* dengan model empiris yang dapat menangkap permasalahan anggaran dengan lebih baik di berbagai Kementerian Negara di Indonesia, termasuk kemungkinan adanya faktor-faktor yang secara tidak langsung berpengaruh terhadap anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

Anggarini, Yunita. (2010). *Anggaran berbasis kinerja, penyusunan APBD secara komprehensif*. **UPP STIM YKPN**, Yogyakarta. Cetakan pertama.

Argyris, C. (1952). *The Impact of budget on people*, **The Controllership Foundation**, Cornell University, Ithacu, NY, First Edition.

Azwar, S. (1997). *Reliabilitas dan validitas*. **Pustaka pelajar**; Yogyakarta. Edisi ketiga.

Bastian, I (2009). *Akuntansi sektor publik di indonesia*.: **BPFE-Yogyakarta;** Yogyakartaa. Edisi kedua.

Chong, V., dan Chong, K. (2002). *Budget goal commitmen and informational effects of budget participation on performance: A structural equation modeling approach*. **Behavioral research accounting.**

Cooper, D.R. dan Schindler, P.S. (2006). *Business research methods*. Boston**: McGraw Hill**. 9th Edition.

Chow, Chee W., Jean C. Cooper, William S. Waller. (1988). *Participative budgeting: effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance*. **The Accounting Review**, vol. 63. No. 1.

Covaleski, M.A dan M.W. Dirsmmith,. (1986). *The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems*, **The Accounting Review.**

_____, M.A., John H. Evans, Joan L. Luft, Michael D. Shields. (2003). *Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration*. **Journal of management accounting research:** 203: 15.

Demski, J., dan G. Feltham. (1978). *Economic incentives in budgetary control systems*. **The accounting review;** 53 (2): 336-359.

Dunk, Alan S. (1993). *The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack*. **The accounting review**. April. Pp.400-410.

Dunk, Alan S. dan Hossein Nouri. (1998). *Antecedents of budgetary slack: a literature review and synthesis*. **Journal of accounting literature**. 17. Pg. 72.s.

Fiedler, F.E. (1978). *The contingency model and the dynamics of the leadership process*, **Advance inexperimental social psycology.** In L. Brokowoitz (Ed).

Ghozali, Imam, H, M. Com, Akt. 2009. *Aplikasi analisis multivariate dengan program SPSS*. **Badan penerbit universitas diponegoro**. Cetakan IV.

Government Accounting Standards Board (GASB). (1993). *Proposed statement of the government accounting standards board on concepts related to service efforts and accom-plishments reporting*. **GASB**; Norwalk, CT.

Gufron, Ahmad. (2009). *Analisis efektivitas manajemen inspektorat jenderal dalam rangka mendorong peningkatan governance departemen keuangan*. **Tesis Program Studi Magister akuntansi universitas indonesia**.

Hansen dan Mowen. (2000). *Management accounting*, **South Western College Publishing**. Second-Edition.

Hansen,S.C., David T. Otley, Wim A. Van der Stede. (2003). *Practice developments in Budgeting: An overview and research perspective*. **Journal of Management Accounting Research**: 15, ABI.

Hofstede, G. (1967). *The game of budget control*. **Assen**, The Netherlands: Van Goreum.

Jensen, Michael C., (2003). *Paying people to lie: The truth about the budgeting process*. **European financial management**, Vol. 9, No. 3: 379-406

Kenis, Izzettin. (1979). *Effects of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance*. **The Accounting Review**, vol. 54. No. 4.

Kren, L. dan. Liao, W.M. (1988). *The role of accounting information in the control of organizations*: **A review of the evidence**. Journal of accounting literature.

Linn, G., Michael Casey, Gene H. Johnson, T. Selwyn Ellis, T.S. (2001). *Do broad scope managerial accounting systems moderate the effects of budget emphasis, budget participation and perceived environmental uncertainty on the propensity to create budgetary slack*. **The Journal of computer information systems**: 42.

Kirmanto, Joko. (2008). *Strategi pembangunan infrastruktur daerah untuk menarik investasi*. **Artikel kementerian pekerjaan umum**. Jakarta.

Kuncoro, Mudrajad. (2003). *Metode riset untuk bisnis dan ekonomi: bagaimana meneliti dan menulis tesis?*. Jakarta: **Erlangga**. Edisi ke-3.

Lonti, Z., dan M. Woods. (2008). *Towards government at a glance: identification of core data and issues related to public sector efficiency*. **OECD Publishing.** OECD workings papers on public governance, No. 7,.

Locke, E.A., D.M. Schweiger dan G.P. Latham. (1986). *Participation in decision making: when should it be used?* **Organizational Dynamics**.

March, J. G., dan H. Simon. (1958). *Organizatons*. **Wiley.** New York, NY:

Mardiasmo. (2002). *Otonomi dan manajemen keuangan daerah*. **Andi offset**, yogyakarta. Edisi keempat.

Mardiasmo. (2004). *Otonomi daerah dan manajemen keuangan daerah*. **Andi offset**, Yogyakarta. Edisi kelima.

Mujiono. (2009). *Modul pelaksanaan anggaran.* **Kementerian perumahan rakyat republik indonesia**. Jakarta. Edisi pertama.

Nordiawan, D., Sondi, P. I., dan Rahmawati, M. (2009). *Akuntansi Pemerintahan*. **Salemba Empat**, Jakarta. Edisi pertama.

Onsi, M. (1973). *Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack*. **The accounting review** 48 (July): 535-48.

Otley, David T. (1978). *Budget use and managerial performance*. **Journal of accounting research**, vol. 16.

_____. (1999). *Performance management; a framework for management control systems research*. **Management accounting researc**h: 363-382.

_____ ., Fakiolas, Alexander. (2000). *Reliance on accounting performance mesures: dead end or new beginning?*. **Journal of Accounting, organization and Society**. 497-510.

Purwantini, Cornelio. (2005). *Pengaruh partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan etika individu terhadap senjangan angggaran dengan pendekatan structural equation modeling (SEM), studi empirik pada perguruan tinggi swasta di daerah istimewa yogyakarta*. **Tesis mahasiswa pascasarjana akuntansi**, Universitas Brawijaya. Malang.

Qoyum, Aj, Msi,. Khafrawy, Aunurrafiq,. Hasbi, azis Muhammad, Nafies, Muh. Husnie,. Perdana Aditya,. (2009). *Politik Infrastruktur*. **Komisi V DPR RI**, Senayan-Jakarta. Edisi pertama.

Sahmuddin, Meiranto, W., dan Santosa, A. (2001). *Hubungan manusia dan sistem penganggaran*. **Jurnal bisnis dan akuntansi**, Vol. 3, No. 3, 533-542.

Schiff, M., dan A. Y. Lewin. (1970). *The impact of people on budgets*. **The accounting review**. 45 (april): 259-68.

_____.(1968). *Where traditional budgeting fails*. **Financial executive**.

Scott, William R. (2006). *Financial Accounting Theory*. **Prentice Hall**. Canada, Toronto, Ontario. Fourth Edition.

Singgih, Santoso. (2010). *Mastering SPSS 18.* **PT. Elex Media Komputindo**, Jakarta. Edisi pertama.

Soetjipto, Ani., Sri Budi Eko Wardana, Yuna Farhan, Shelly Adelina, Yolanda Panjaitan, Wawan Ichwanuddin, Aditya Perdana. (2009). *Kerja untuk rakyat, buku panduan anggota legislatif*. **The Asia Foundation. Pusat kajian politik FISIP UI**. Jakarta-Edisi pertama.

Stedry, A. (1960). *Budget control and cost behavior*. **Englewood Cliffs**, NJ: Prentice Hall.

Sukarno, Agus. (2009). *Analisis terhadap kinerja daya serap anggaran sebagai alat perencanaan strategis dan pengendalian internal, studi kasus di direktorat profesi pendidik ditjen peningkatan mutu pendidik dan tenaga kependidikan departemen pendidikan nasional*. **Tesis Program Studi Magister Akuntansi Universitas Indonesia**

Sumarsono, Sonny. (2010). *Manajemen keuangan pemerintah*. **Graha Ilmu**. Yogyakarta. Edisi Pertama.

Van der stede, Wim, A., (2000). *The relationship between two consequences of budgetary controls: budgetary slack creation and managerial short-term orientation.* **Accounting, Organizations and society**: 609-622.

Wahyudi, ilham (2007). *Pengaruh partisipasi anggaran dan komitmen organisasi terhadap kecenderungan senjangan anggaran*. **Tesis pascasarjana universitas padjadjaran,** Bandung.

Wentzel, K. (2002). *The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budgetary setting*. **Behavioral research in accounting.**

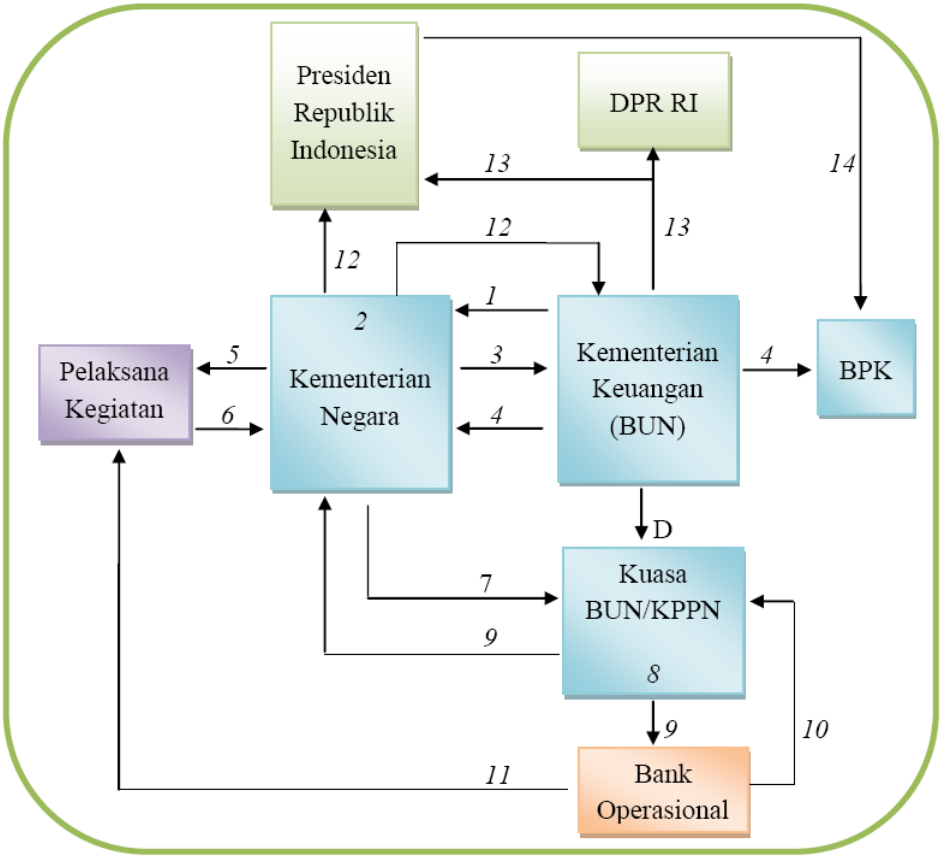
Yamin, Sofyan dan Kurniawan Heri. (2009). *SPSS Complete, Teknik Analisis Statistik Terlengkap dengan Software SPSS*. **Salemba Empat**. Jakarta. Cetakan pertama.

Young, S, Mark,. (1985). *Participative budgeting: The Effects of Risk Aversion and assymetric information on budgetary slack*. **Journal of accounting research, vol. 23, No. 2.**

Lampiran

Lampiran 2.2.1

Sisdur Eksternal Pelaksanaan Anggaran Belanja antara Departemen Keuangan sebagai Pengelola Keuangan Negara dengan Departemen Teknis sebagai Pengguna Anggaran dan Lembaga/Instansi Negara Lainnya yang Terkait



Sumber : Modifikasi dari hasil wawancara dan UU No. 1 Tahun 2004, Kepres No. 42 tahun 2002, Kepres 80 Tahun 2003, Perdirjenben No.PER-66/PB/2005, dan buku saku lingkup Kementerian Keuangan.

Penjelasan dari Diagram 2.3 sesuai dengan nomor yang menunjukkan tahapan dalam pelaksanaan anggaran adalah sebagai berikut:

1. Setelah APBN ditetapkan, Menteri Keuangan memberitahukan kepada semua Menteri/Pimpinan Lembaga agar menyampaikan dokumen pelaksanaan anggaran/DIPA untuk masing-masing Kementerian Negara/Lembaga. Dirjen Perbendaharaan (DJPB) atas nama

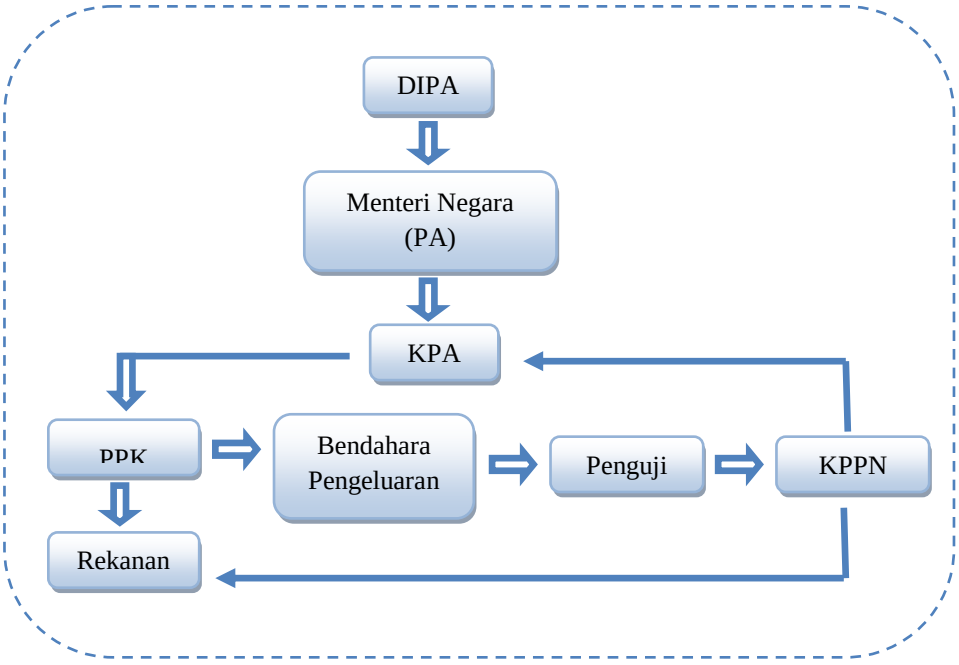
Menteri Keuangan menerbitkan Surat Pengesahan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran (SP-DIPA).

2. Menteri Negara menyusun dokumen pelaksanaan anggaran untuk Kementerian Negara/Lembaga yang dipimpinnya berdasarkan alokasi anggaran yang sudah ditetapkan oleh Presiden.
3. Kementrian Negara menyerahkan dokumen pelaksanaan anggaran untuk mendapatkan persetujuan dari Kementerian Keuangan.
4. Kementerian Keuangan menyampaikan dokumen pelaksanaan anggaran kepada Kementerian Negara terkait, kuasa Bendahara Umum Negara (BUN) dan Badan Pemeriksa Keuangan (BPK)
5. Kementerian Negara dapat menyelenggarakan kegiatan sesuai dengan DIPA yang telah ditetapkan dan diberikan wewenang untuk mengadakan ikatan/perjanjian dengan pihak lain atau pelaksana kegiatan dalam batas anggaran yang tercantum di dalam DIPA.
6. Pembayaran atas beban APBN tidak boleh dilakukan sebelum barang/jasa diterima. Penerbitan Surat Permintaan Pembayaran (SPP) oleh pejabat yang bertanggung jawab atas pelaksanaan kegiatan untuk disampaikan kepada Pengguna Anggaran (PA) atau Kuasa Pengguna Anggaran (KPA).
7. Kementrian Negara menerbitkan Surat Perintah Membayar (SPM) untuk ditujukan kepada Kuasa Bendahara Umum Negara (BUN) dengan melampirkan persyaratan dokumen pendukung untuk melakukan pencairan dan penerbitan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D) setelah melakukan beberapa langkah berikut:
   (i) Menerima dan melakukan pengujian SPP.
   (ii) Menguji kebenaran material surat-surat bukti hak pihak penagih.
   (iii) Meneliti kebenaran dokumen yang menjadi prasyarat perjanjian pengadaan barang/jasa.
   (iv) Meneliti tersedianya dana
   (v) Membebankan pengeluaran sesuai dengan mata anggaran pengeluaran
   (vi) Memerintahkan pembayaran atas beban APBN
   (vii) Mengesahkan dokumen yang berkaitan dengan surat bukti yang menjadi dasar pengeluaran atas beban APBN
8. Kantor Pelayanan Perbendaharaan Negara (KPPN) menerima dan melakukan pengujian SPM secara subtantif dan formal. SP2D dapat diterbitkan jika SPM yang diajukan telah memenuhi syarat yang telah

ditentukan dengan batas waktu yang telah ditetapkan.

9. KPPN menyampaikan SP2D (3 rangkap) kepada Bank Operasional untuk melakukan pencairan dana, Kementerian Negara penerbit SPM, serta arsip untuk pertinggal di KPPN.
10. Setelah ditandatangi oleh Bank Operasional/BI, SP2D dikembalikan kepada KPPN.
11. Bank melakukan transfer uang kepada rekening Rekanan Pelaksana Program.
12. Menteri Negara/Pengguna Anggaran (PA) menyusun laporan keuangan semesteran maupun tahunan dan memberikan pernyataan bahwa pengelolaan APBN telah diselenggarakan berdasarkan sistem pengendalian intern yang memadai dan akuntansi keuangan telah diselenggarakan sesuai dengan Standar Akuntansi Pemerintah (SAP). Pengguna Anggaran bertanggung jawab secara formal maupun material kepada Presiden, serta menyerahkan Laporan Keuangan kepada Kementerian Keuangan selambat-lambatnya 2 (dua) bulan setelah tahun anggaran berakhir.
13. Kementerian Keuangan menyusun Laporan Keuangan Pemerintah Pusat (LKPP) dan diserahkan kepada Presiden sebagai pertanggungjawaban serta menyerahkannya LKPP (yang telah diaudit oleh BPK) kepada Dewan Perwakilan Rakyat (DPR) selambat-lambatnya 6 (enam) bulan setelah tahun anggaran.
14. Presiden menyerahkan LKPP kepada BPK paling lambat 3 (tiga) bulan setelah tahun anggaran berakhir. BPK harus menyelesaikan audit LKPP paling lambat 2 (dua) bulan setelah Laporan Keuangan diterima BPK dari Pemerintah (UU Nomor 17/2003).

Lampiran 2.2.2
Sisdur Internal Pelaksanaan Anggaran Belanja Internal Kementerian Negara



Sumber : Modifikasi dari UU No. 1 Tahun 2004, Kepres No. 42 tahun 2002, Kepres 80 Tahun 2003, Perdirjenben No.PER-66/PB/2005, dan buku saku lingkup kementerian keuangan.

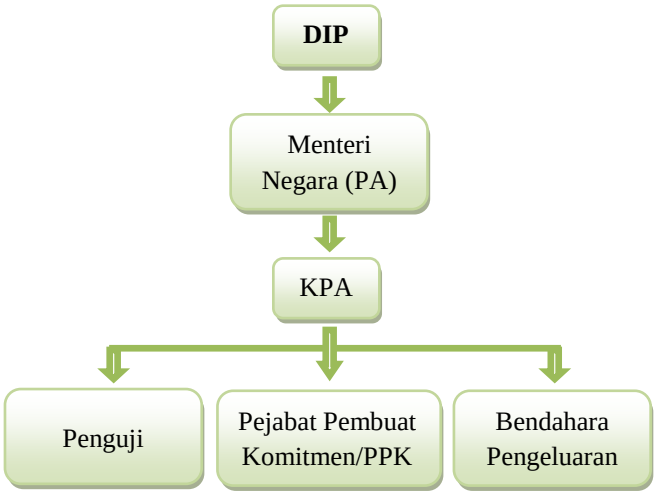
Penjelasan dari Diagram 2.4 sesuai dengan nomor yang menunjukkan tahapan dalam pelaksanaan anggaran adalah sebagai berikut:

1. DIPA yang telah ditetapkan oleh Menteri Keuangan diserahkan kepada masing-masing Menteri Negara/Teknis sebagai pengguna anggaran untuk dapat dilaksanakan sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan.
2. Menteri Negara menguasakan kepada Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) untuk melaksanakan semua program kerja sesuai dengan mata anggaran dan prosedur / mekanisme pelaksanaan anggaran.
3. Kuasa pengguna anggaran (KPA) memerintahkan Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) untuk dapat melaksanakan tugasnya, antara lain menyusun perencanaan dan pelaksanaan pengadaan barang/jasa, kegiatan serta pertanggungjawaban yang terkait dengan tugas dan fungsi dalam lingkup kerjanya.
4. Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) melakukan perjanjian/kerjasama dengan

rekanan/vendor untuk melaksanakan program kegiatan yang telah direncanakan sebelumnya dan mendapatkan Surat Perintah Kerja (SPK).

5. Rekanan melampirkan dokumen/persyaratan dan diserahkan kembali kepada PPK untuk penerbitan Surat Permintaan Pembayaran (SPP) oleh Bendahara Pengeluaran.
6. Bendahara Pengeluaran meneliti kelengkapan perintah pembayaran yang diajukan PPK, menguji kebenaran perhitungan tagihan pembayaran serta menguji ketersediaan dana. Jika semua persyaratan telah dilengkapi Bendahara Pengeluaran dapat menerbitkan Surat Permintaan Pembayaran (SPP) yang ditujukan kepada penguji tagihan.
7. Penguji melakukan pengujian atas Surat Permintaan Pembayaran (SPP), memeriksa ketersediaan pagu anggaran, memeriksa kebenaran atas hak tagih, memeriksa pencapaian tujuan dan/atau sasaran kegiatan serta menerbitkan dan menandatangani Surat Perintah Membayar (SPM) yang diajukan kepada KPPN.
8. KPPN memeriksa atau melaksanakan pengujian kelengkapan SPM baik bersifat subtansif dan formal, mengisi *check list* kelengkapan berkas SPM, mencatat dalam daftar pengawasan penyelesaiana SPM dan meneruskan *check list* serta kelengkapan SPM ke seksi perbendaharaan untuk diproses lebih lanjut. Jika semua proses dan persyaratan telah lengkap KPPN dapat menerbitkan Surat Perintah Pencairan Dana (SP2D). SP2D wajib diselesaikan oleh KPPN paling lambat satu hari kerja setelah diterima SPM secara lengkap (khusus SP2D UP/TUP/GUP dan LS).
9. Lembar kesatu dan kedua SP2D dikirimkan melalui petugas kurir KPPN ke bank operasional untuk ditransfer ke rekening rekanan atau kuasa pengguna anggaran.

Lampiran 2.2.3
Struktur Pelaksana Anggaran Sisdur Internal Kementerian Negara



Sumber : Modifikasi Perdirjenben No. Per-66/PB/2005

Berdasarkan Peraturan Direktur Jenderal Perbendaharaan nomor Per-66/PB/2005, Struktur Pelaksana Sisdur Internal pelaksanaan anggaran digambarkan dalam Diagram 2.5. Adapun definisi serta kewenangan para pihak dalam struktur diatas sebagai berikut:

a. *Pengguna Anggaran (PA) adalah pejabat pemegang kewenangan penggunaan anggaran kementerian negara/lemaga/satuan kerja perangkat daerah.*
b. *Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) adalah pejabat yang ditunjuk oleh pengguna anggaran untuk satuan kerja/satuan kerja sementara di lingkungan instansi pengguna anggaran bersangkutan dengan surat keputusan. Pasal2 ayat 2 menyatakan bahwa Menteri/Pimpinan Lembaga dapat mendelegasikan kewenangan kepada Kuasa Pengguna Anggaran untuk menunjuk :*
   1. *Pejabat pembuat komitmen yang diberi kewenangan untuk melakukan tindakan yang mengakibatkan pengeluaran anggaran belanja/penanggungjawab kegiatan;*
   2. *Pejabat penguji yang diberi kewenangan untuk menguji tagihan kepada negara dan menandatangani SPM;*
   3. *Bendahara Pengeluaran untuk melaksanakan tugas kebendaharaan dalam rangka pelaksanaan anggaran belanja.*