

**PERAN MANAGER PUNCAK SEBAGAI PEMODERASI TEKANAN
EKSTERNAL, KOMITMEN ORGANISASI DAN PENGENDALIAN
INTERNAL
PADA KINERJA ANGGARAN**

**Siti Aminah, Soeratno dan Suyanto
Universitas Pancasila**

Email:

sitiaminah1580@gmail.com

soeratno54@yahoo.com

suyanto.walidi@gmail.com

*Peran Manager
Puncak Sebagai
Pemoderasi
Tekanan
Eksternal,
Komitmen
Organisasi dan
Pengendalian
Internal Pada
Kinerja Anggaran*

074

ABSTRAK

This study aims to analyze the extend of the role of top manager can influence the relationsho of external pressure and internal control on the public organization's budget performance. The samples are used in this study were 91 questionnaires are filled based on employees and strucural officials perceptions who are directly involved in the budgeting process at KPK.

The method of analysis used in processing the data using the method of Ordinary Least Square (OLS) model of multiple regression equation with residual test. Dependent variable in this study is budget performance. Independent variables are external pressure, organizational commitment and internal control. The role of top manager is used as a moderating variable.

The results show that the role of top managers can influence the relationship of external pressure and internal control on budget performance. External pressure, organizational commitment and internal control variables have an individual effect on budget performance with a significance <0.005.

Keywords: Budget performance; external pressure; internal control; organizational commitment; residual test the role of top managers.

Submitted:
JANUARI 2017

Accepted:
APRIL 2017

PENDAHULUAN

Halim (2014) menyatakan anggaran sebagai dokumen yang berisi estimasi kinerja, baik berupa penerimaan dan pengeluaran, yang disajikan dalam ukuran moneter yang akan dicapai pada periode waktu tertentu dan menyertakan masa lalu sebagai bentuk pengendalian dan penilaian kinerja. Mahmudi (2016) menyatakan bahwa organisasi atau manajer publik dinilai kinerjanya berdasarkan realisasi dan target anggaran.

Proses penyusunan anggaran publik umumnya menyesuaikan dengan peraturan organisasi yang berlaku. Pemerintah Indonesia menggunakan empat paket perundang-undangan sebagai dasar penyelenggaraan dan pengaturan keuangan khususnya perencanaan serta anggaran pemerintah dan sektor publik lainnya yaitu: UU No.17 Tahun 2003 tentang Keuangan Negara, UU No.1 Tahun 2004 tentang Perbendaharaan Negara, UU No.15 Tahun 2004 tentang Pemeriksaan, Pengelolaan dan Tanggung Jawab Keuangan Negara dan UU No.25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional.

Fenomena yang memotivasi peneliti melakukan penelitian ini adalah adanya penilaian kinerja yang buruk terhadap organisasi publik yang memiliki serapan anggaran rendah karena dianggap telah terjadi inefisiensi dan inefektivitas pengalokasian anggaran. Untuk menghindari anggapan tersebut, banyak organisasi publik yang berusaha menyerap anggaran semaksimal mungkin walaupun tidak sesuai

dengan program dan kegiatannya. Hal ini tidak boleh dibiarkan berlarut-larut karena dapat merugikan keuangan negara dan masyarakat luas.

Serapan anggaran yang rendah, pernah dialami oleh KPK. Kinerja anggaran sepanjang tahun 2005 hingga 2015 masih cukup rendah dan cenderung fluktuatif. Rata-rata kinerja anggaran sebesar 59,19%. Pada tahun 2014 meningkat secara signifikan mencapai 89,48% namun sedikit mengalami penurunan sebesar 8,43% tahun 2015.

Dalam rentang periode 2011-2015 adalah tahun yang sulit bagi KPK. Pada tahun ini KPK berada pada titik terendah akibat kondisi internal yang tidak kondusif yang disebabkan tekanan eksternal yang cukup masif. Ditambah dengan permasalahan klasik keterbatasan sumber daya yang belum sepenuhnya terpenuhi menjadi masalah yang dihadapi. Meskipun dengan kondisi tersebut, KPK terus berupaya memenuhi setiap tuntutan tanggung-jawab yang ada. Kekosongan beberapa posisi strategis dan keterbatasan SDM menyebabkan kegiatan operasional unit kerja kurang efektif. Kinerja pegawai turun dan sulit memenuhi target yang ditetapkan karena iklim organisasi tidak kondusif, namun dengan komitmen yang cukup kuat, KPK tetap berupaya menjalankan tugas dan kewajibannya dengan penuh tanggung jawab (Lakip KPK, 2015).

Rotich dan Ngahu (2015) menyatakan bahwa inflasi dan kebijakan perpajakan oleh pemerintah dalam hal ini pajak pertambahan nilai juga memberikan pengaruh signifikan terhadap minimnya tingkat penyerapan dan penggunaan anggaran di Kericho, Kenya. Kaharuddin dan Halim (2013) menemukan bahwa regulasi, berupa peraturan yang sering mengalami perubahan dan terlambatnya penetapan Perda berpengaruh signifikan terhadap penyerapan belanja dana alokasi khusus bidang pendidikan di kabupaten Sumbawa tahun anggaran 2010.

Penelitian Iratni dkk (2014) menemukan bahwa komitmen organisasi berpengaruh signifikan pada keberhasilan penerapan anggaran berbasis kinerja di Kabupaten Bangkalan. Hal ini berbeda dengan penelitian Taufik dan Kemala (2013) yang menyimpulkan bahwa komitmen organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja sektor publik. Kinerja yang belum optimal tidak disebabkan langsung oleh komitmen organisasi yang rendah.

Wandari dkk (2015) menyimpulkan bahwa pengendalian internal berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran berkonsep *value for money*. Penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Dewi dkk (2015) yang menemukan bahwa sistem pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja pemerintah daerah kabupaten Bangli.

Peneliti termotivasi untuk mengkonfirmasi hasil penelitian terdahulu dengan menambahkan variabel Peran Manajer Puncak sebagai variabel moderasi.

TINJAUAN TEORITIS

1. Kinerja Anggaran

Menurut Mahmudi (2016), anggaran dapat berfungsi sebagai alat penilaian kinerja. Kinerja organisasi publik dinilai berdasarkan pencapaian target anggaran, efektivitas dan efisiensi. Organisasi atau manajer dinilai kinerjanya berdasarkan realisasi dengan target anggaran. Gasperst dalam Taufik dan Kemala (2013) menilai kinerja sektor publik dengan mengukur aspek perencanaan, penilaian internal, penilaian eksternal, pernyataan visi dan misi, prinsip organisasi, sasaran dan tujuan organisasi. Kinerja anggaran merupakan sistem penganggaran yang berorientasi pada output organisasi dan berkaitan dengan visi, misi, dan rencana organisasi (Wandari

dkk, 2015). Kinerja anggaran harus berorientasi pada kepentingan publik dan didasari oleh prinsip-prinsip pengelolaan keuangan (transparansi, akuntabilitas dan *value for money*). Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa kinerja anggaran adalah keluaran atau hasil dari kegiatan dan program yang telah dicapai sehubungan dengan penggunaan anggaran dibandingkan dengan target anggaran yang telah ditentukan sebelumnya.

2. Tekanan Eksternal

Menurut Asworth dalam Dewi dkk (2015), Tekanan eksternal bisa berasal dari pengaruh politik. Perubahan organisasi yang didasari pada tekanan eksternal akan menyebabkan organisasi lebih mementingkan faktor politik dari pada teknis. Frumkin dan Galaskiewicz (2004) dalam Fitrianto (2015) menyatakan bahwa tekanan eksternal dapat mempengaruhi tingkat kemampuan pemerintahan menjadi lebih rendah, terutama yang terkait dengan penerapan suatu kebijakan maupun prosedur.

DiMaggio dan Powell (1983) memperkenalkan teori Isomorfism. Teori ini menyatakan bahwa suatu organisasi cenderung untuk bertindak sama dengan organisasi lainnya, yang dipengaruhi oleh dua faktor yaitu internal organisasi dan lingkungan. Teo et al (2003) dalam Perdana (2011) mengadopsi teori ini untuk memprediksi minat dalam mengadopsi teknologi informasi (TI) pada institusi-institusi yang memiliki keterkaitan satu sama lain.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan bahwa tekanan eksternal adalah segala sesuatu di luar batasan organisasi baik formal maupun informal yang dapat mempengaruhi kinerja organisasi.

3. Komitmen Organisasi

Luthans (2006) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kuatnya keinginan untuk tetap sebagai anggota organisasi tertentu, keinginan untuk berusaha keras sesuai keinginan organisasi, dan keyakinan tertentu dan penerimaan nilai dan tujuan organisasi. Menurut Lubis (2010), komitmen organisasi adalah tingkat sampai sejauh apa seorang karyawan memihak pada suatu organisasi tertentu dan tujuan-tujuannya, serta berniat mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut.

Aranya et al. (1980) dalam Lubis (2010) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai kepercayaan dan penerimaan terhadap tujuan-tujuan serta nilai-nilai dari organisasi dan/atau profesi; kemauan untuk melakukan usaha yang sungguh-sungguh guna kepentingan organisasi dan/atau profesi; dan keinginan untuk memelihara keanggotaan dalam organisasi dan/atau profesi.

Berdasarkan uraian diatas dapat disimpulkan bahwa komitmen organisasi adalah perpaduan antara sikap dan perilaku yang dibangun atas dasar kepercayaan dan rasa memiliki yang diwujudkan dalam keinginan yang kuat untuk tetap berada dalam organisasi dan mencapai tujuan organisasi.

4. Pengendalian Internal

Mahmudi (2016) menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan

pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Efektivitas pengendalian internal adalah kemampuan suatu dewan direksi, manajemen atau pihak yang berkepentingan dalam menjalankan suatu proses, kebijakan dan prosedur yang di desain untuk mencapai tujuan-tujuan yaitu efektivitas dan efisiensi operasi, keandalan pelaporan keuangan dan kepatuhan terhadap hukum dan peraturan yang berlaku.

Dari uraian diatas dapat disimpulkan pengendalian internal adalah suatu sistem yang dilakukan oleh pimpinan melalui auditor internal untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi.

5. Peran Manajer Puncak

Manajer puncak adalah orang yang bertanggungjawab atas pengambilan keputusan, dengan lingkup keseluruhan organisasi dan menyusun rencana serta sasaran strategis perusahaan secara keseluruhan (Hery, 2016). Henry Mintzberg dalam Hery (2016) membagi peran manajer ke dalam tiga golongan yaitu peran hubungan antar pribadi, peran informasi dan peran pengambilan keputusan.

Menurut Mahmudi (2016) senjangan anggaran merupakan masalah perilaku yang sangat umum dan hampir tidak mungkin dihilangkan sama sekali dalam proses penganggaran sehingga harus dilakukan upaya untuk mengurangi besarnya senjangan anggaran yang salah satunya dengan meningkatkan peran aktif manajer senior dalam perencanaan anggaran. Keterlibatan manajemen senior dalam proses penganggaran penting untuk menghasilkan anggaran yang berkualitas.

Menurut Dewi & Dwirandra (2013), dukungan manajemen puncak adalah kegiatan yang berdampak, mengarahkan dan menjaga perilaku manusia yang ditunjukkan oleh direktur, presiden, kepala divisi dan sebagainya dalam organisasi. Tugiman (2009) berpendapat bahwa organisasi nirlaba wajib dikelola secara profesional dengan mengacu pada keputusan-keputusan yang rasional.

Berdasarkan uraian diatas maka dapat disimpulkan peran manajer puncak adalah dukungan dan keterlibatan aktif manajer puncak dalam proses penganggaran, baik pada saat perencanaan, pelaksanaan dan pertanggungjawaban.

Kerangka Pemikiran Teoritis Dan Pengembangan Hipotesis

1. Hubungan konseptual antara TE dengan KA

Hasil penelitian Rotich dan Ngahu (2015), Arif (2012), Kaharuddin dan Halim, (2013) menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara tekanan eksternal dengan kinerja anggaran. Penelitian Sumawan dan Sukartha (2016) menunjukkan bahwa tekanan dari pihak eksternal organisasi akan mempengaruhi tingkat kinerja organisasi, salah satunya kinerja anggaran. Semakin tinggi tekanan eksternal menyebabkan rendahnya kinerja anggaran, sehingga tekanan eksternal berhubungan negatif dengan kinerja anggaran. Dengan demikian dapat dirumuskan hipotesis pertama sebagai berikut:

H₁: Tekanan eksternal berimplikasi negatif pada kinerja anggaran.

2. Hubungan konseptual antara KO dengan KA

Dari hasil penelitian Iratni dkk (2014), Al Azhar L dkk (2009), Arif (2012), Hindriani dkk (2012) menunjukkan adanya hubungan positif yang signifikan antara komitmen organisasi dengan kinerja anggaran. Tinggi rendahnya komitmen seseorang terhadap organisasi akan menentukan kinerja yang akan dicapai oleh organisasi. Semakin tinggi komitmen organisasi maka semakin meningkatkan kinerja anggaran organisasi. Sesuai penjelasan di atas, maka hipotesis kedua yang diajukan adalah:

H₂ : Komitmen organisasi berimplikasi positif pada kinerja anggaran.

3. Hubungan konseptual antara PI dengan KA

Penelitian Dewi dkk (2015), Amelia dkk (2015), Lestari (2013), Hindriani dkk (2012), Kaharuddin dan Halim (2013) menunjukkan adanya hubungan positif signifikan antara pengendalian internal dengan kinerja sektor publik. Kinerja sektor publik dapat optimal apabila didukung oleh adanya pengendalian intern yang baik. Pengendalian internal yang efektif dapat meningkatkan kinerja organisasi dalam mencapai tujuannya sehingga target kinerja yang ditetapkan sebelumnya dapat tercapai dengan baik. Hal ini tentu saja akan berdampak pada peningkatan kinerja anggaran. Dengan demikian diajukan hipotesis ketiga sebagai berikut:

H₃ : Pengendalian internal berimplikasi positif pada kinerja anggaran.

4. Hubungan konseptual antara TE dan KA dengan PM sebagai Pemoderasi

Penelitian Tripalguna (2012) menemukan pengaruh positif signifikan antara peran manajer puncak dengan kesuksesan implementasi ERP di Peruri. Mahmudi (2016) menyatakan bahwa target anggaran dapat tercapai dengan meningkatkan peran aktif manajer senior dalam perencanaan anggaran. Keterlibatan aktif manajer puncak dalam proses penganggaran akan meningkatkan kinerja anggaran karena kualitas anggaran menjadi lebih baik. Dukungan manajer puncak serta peran aktifnya sebagai *leader* dalam penganggaran dapat meminimalisir dampak tekanan eksternal terhadap kinerja anggaran organisasi. Manajer puncak dapat menjalankan perannya dengan baik dan mengatasi berbagai masalah terkait penganggaran dengan tepat dan cepat apabila terlibat aktif dalam proses penganggaran. Semakin tinggi peran manajer puncak maka semakin lemah pengaruh tekanan eksternal terhadap kinerja anggaran, sehingga diajukan hipotesis keempat sebagai berikut:

H₄ : Peran manajer puncak dapat memperlemah hubungan antara tekanan eksternal dengan kinerja anggaran.

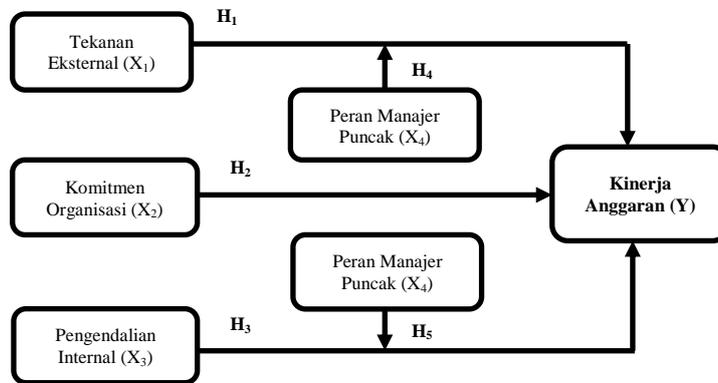
5. Hubungan konseptual antara PI dan KA dengan PM sebagai Pemoderasi

Penelitian Dewi dan Dwirandra (2013) menemukan bahwa dukungan manajemen puncak memberikan pengaruh positif signifikan pada keberhasilan implementasi sistem keuangan di daerah. Peran manajer puncak dalam penganggaran dapat meningkatkan efektivitas pengendalian internal sehingga meningkatkan kinerja anggaran. Semakin tinggi peran manajer puncak dalam menjaga efektivitas pengendalian internal maka semakin tinggi pula kinerja anggaran organisasi publik. Dengan demikian diajukan hipotesis kelima:

H₅: Peran manajer puncak dapat memperkuat hubungan antara pengendalian internal dengan kinerja anggaran.

Dari hubungan tersebut dapat dijelaskan model kerangka pemikiran sebagai berikut:

Gambar 1. Model Kerangka Pemikiran



METODE PENELITIAN

Teknik pemilihan data atau teknik sampling yang digunakan adalah *purposive sampling*. Populasi yang digunakan adalah pegawai dan struktural pada Biro Perencanaan dan Keuangan, Direktorat Pengawasan Internal, Unit Layanan Pengadaan (ULP), *Person in Charge* (PIC) Anggaran, Sekretariat Kedeputian, Bendahara/Bendahara Pengeluaran Pembantu serta Pejabat Pembuat Komitmen. Penentuan jumlah sampel menggunakan rumus *Isaac* dan *Michael* (Sugiyono, 2013) sehingga diketahui bahwa ukuran sampel yang dibutuhkan peneliti adalah 105 orang dari populasi 150 pegawai dengan taraf kesalahan 5%.

Variabel independen penelitian ini adalah Kinerja Anggaran. Tekanan Eksternal, Komitmen Organisasi dan Pengendalian Internal merupakan variabel dependen dan Peran Manajer Puncak sebagai variabel moderator. Skala pengukuran yang digunakan adalah skala likert dengan lima tingkat preferensi jawaban.

Uji kualitas data menggunakan uji reliabilitas dan validitas. Uji asumsi klasik yang digunakan adalah uji normalitas, uji multikolonieritas dan uji heteroskedastisitas. Uji hipotesis penelitian ini adalah Uji Signifikan Parameter Individual (Uji t), Uji Koefisien Determinasi dan Uji Residual.

HASIL DAN PEMBAHASAN PENELITIAN

1. Deskripsi Responden

Dari 105 kuesioner yang disebarkan diperoleh 91 kuesioner (86,67%) yang kembali. Dari hasil statistik deskriptif diperoleh simpulan sebagai berikut:

- Responden dengan populasi paling banyak berjenis kelamin laki-laki sebanyak 57 orang (62,6%) dan sisanya berjenis kelamin perempuan sebanyak 34 orang (37,4%).
- Responden dengan populasi paling banyak berumur 30–39 tahun sebanyak 36 orang (39,6%) dan paling sedikit berumur 50-59 tahun yaitu sebanyak 12 orang (13,2 %).
- Responden dengan tingkat pendidikan sarjana sebanyak 64 orang (70,3%) merupakan populasi paling banyak sedangkan pascasarjana sebanyak 13 orang (14,3%) adalah responden dengan populasi paling sedikit.

- Responden dengan populasi paling banyak memiliki masa kerja 1–5 tahun sebanyak 37 orang (40,7%) dan paling sedikit adalah pegawai dengan masa kerja 6-10 tahun sebanyak 14 orang (15,4%).
- Responden dengan populasi paling banyak adalah pegawai fungsional sebanyak 53 orang (58,2%) dan paling sedikit adalah pejabat struktural sebanyak 8 orang (8,8%).

2. Hasil Uji Kualitas Data

Dari tabel 1 diketahui bahwa *Cronbach Alpha* masing-masing variabel nilainya > 0,70 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel adalah **reliabel**.

Dari hasil uji validitas diketahui bahwa semua nilai r hitung > r tabel sehingga dapat disimpulkan bahwa korelasi antara masing-masing indikator pertanyaan terhadap total skor konstruk adalah **valid**.

3. Hasil Uji Regresi

Dari tabel 2 diperoleh persamaan regresi $Y = 8,706 - 0,264 X_1 + 0,361 X_2 + 0,261 X_3 + e$

4. Hasil Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas

Hasil uji normalitas menunjukkan bahwa nilai KS 0,829 dan signifikan 0,498 (>0,05). Grafik normal P-Plot menunjukkan bahwa data menyebar di sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal. Disimpulkan bahwa data residual dalam penelitian ini terdistribusi **normal**.

b. Uji Multikolonieritas

Tabel 3 menunjukkan tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *tolerance* <0,10 dan *Variance Inflation Factor* (VIF) >10, sehingga dapat disimpulkan bahwa **tidak terjadi multikolonieritas** antar variabel independen dalam model regresi.

c. Uji Heteroskedastisitas

Hasil pengujian gambar 2 Scatterplot menunjukkan bahwa sebaran data tidak membentuk pola yang jelas, titik-titik data menyebar di atas dan di bawah angka 0 pada sumbu Y. Hal ini mengindikasikan bahwa **tidak terjadi heteroskedastisitas**.

Hasil ini dipertegas dengan uji statistik berupa uji koefisien korelasi *Spearman's rho* yang menunjukkan bahwa korelasi antara variabel tekanan eksternal, komitmen organisasi dan pengendalian internal dengan *Unstandardized Residual* memiliki nilai signifikansi >0,05 maka dapat disimpulkan **tidak terjadi heteroskedastisitas**.

5. Hasil Uji Hipotesis

a. Hasil uji signifikan parameter individual (Uji t)

Menunjukkan bahwa ketiga variabel independen memiliki signifikansi <0,05 sehingga disimpulkan tekanan eksternal, komitmen organisasi dan pengendalian internal secara individu berpengaruh signifikan terhadap kinerja anggaran.

b. Hasil Uji Koefisien Determinasi (R^2)

Diketahui dari tabel 10, *adjusted R²* sebesar 0,360 yang berarti bahwa 36% kinerja anggaran dapat dijelaskan oleh variabel tekanan eksternal, komitmen organisasi dan pengendalian internal dan sisanya sebesar 64% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model ini.

c. Hasil Uji Residual

▪ Regresi TE pada KA dengan PM sebagai variabel moderasi

Dari tabel 11 didapat hasil regresi antara TE dan PM sebagai berikut:

$$PM = 24,367 - 0,393TE + 1,336 \dots\dots\dots \text{(Persamaan 1)}$$

Dari hasil tabel 12 didapat hasil regresi antara TE dan PM sebagai berikut:

$$|e| = \alpha + \beta KA \dots\dots\dots \text{(Persamaan 2)}$$

$$|e| = 5,093 - 0,159 KA$$

Dari persamaan regresi tersebut dapat dilihat variabel KA signifikan karena sig 0,029 (<0,05) dan diperoleh nilai koefisien negatif -0,159. Jadi disimpulkan bahwa peran manager puncak dapat memperlemah hubungan antara tekanan eksternal dengan kinerja anggaran.

▪ Regresi PI pada KA dengan PM sebagai variabel moderasi

Dari tabel 13 didapat hasil regresi antara PI dan PM sebagai berikut:

$$PM = 9,758 + 0,496PI + 1,336 \dots\dots\dots \text{(Persamaan 1)}$$

Dari tabel 14 didapat hasil regresi antara PI dan PM sebagai berikut:

$$|e| = \alpha + \beta KA \dots\dots\dots \text{(Persamaan 2)}$$

$$|e| = 6,475 - 0,229 KA$$

Dari persamaan regresi tersebut dapat dilihat bahwa variabel KA signifikan karena sig 0,000 (<0,05) dan diperoleh nilai koefisien negatif -0,229. Jadi disimpulkan bahwa peran manager puncak dapat memperkuat hubungan antara pengendalian internal dengan kinerja anggaran.

6. Pembahasan Hasil Penelitian

a. Implikasi Tekanan Eksternal pada Kinerja Anggaran

Dari hasil uji hipotesis diatas membuktikan secara empiris bahwa tekanan eksternal berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa tekanan eksternal yang cukup tinggi akan menyebabkan kinerja anggaran menurun. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Perdana (2011), Rotich dan Ngahu (2015), Arif (2012), Kaharuddin dan Halim (2013), Sumawan dan Sukartha (2016).

Hasil ini mempertegas pendapat Frumkin dan Galaskiewicz (2004) dalam Fitrianto (2015) yang menyatakan bahwa tekanan eksternal dapat mempengaruhi tingkat kemampuan pemerintahan menjadi lebih rendah, terutama yang terkait dengan penerapan suatu kebijakan maupun prosedur. Hal ini sesuai dengan teori Isomorfisme yang dikemukakan oleh DiMaggio dan Powell (1983) yang menyatakan bahwa organisasi cenderung untuk bertindak sama dengan organisasi lainnya yang dipengaruhi oleh faktor internal organisasi dan lingkungan untuk mendapatkan legitimasi.

Hal ini berarti bahwa semakin besar tekanan eksternal yang diterima organisasi publik maka akan semakin kecil kinerja anggaran organisasi publik tersebut.

b. Implikasi Komitmen Organisasi pada Kinerja Anggaran

Hasil uji hipotesis diatas membuktikan secara empiris bahwa komitmen organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi akan menyebabkan kinerja anggaran semakin meningkat. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Arif (2012), Iratni dkk (2014), Tamasoleng (2015), Hastuti (2015) dan Hariyadi (2015).

Hasil penelitian ini mempertegas pendapat Luthans (2006) yang menyatakan bahwa komitmen organisasi sangat kompleks dan memiliki banyak

hasil, tetapi secara umum sikap tersebut dianggap memiliki hubungan yang lebih kuat dengan hasil-hasil organisasi seperti kinerja, ketidakhadiran dan pergantian karyawan.

Hasil penelitian ini tidak sejalan dengan penelitian Sembiring (2009), Pradana dkk (2014) serta Nawastri (2015). Walaupun Taufik dan Kemala (2013) berpendapat bahwa komitmen organisasi akan menimbulkan rasa ikut memiliki (*sense of belonging*) bagi pekerja terhadap organisasi namun mereka menyimpulkan bahwa kinerja yang belum optimal tidak disebabkan langsung oleh komitmen organisasi yang rendah.

Hal ini berarti bahwa adanya komitmen yang tinggi dari setiap individu yang ada dalam organisasi akan mengantarkan organisasi mencapai semua target kinerja termasuk target anggarannya. Semakin tinggi komitmen organisasi maka semakin meningkatkan kinerja anggaran organisasi publik.

c. Implikasi Pengendalian Internal pada Kinerja Anggaran

Dari hasil uji hipotesis diatas membuktikan secara empiris bahwa pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran. Hasil ini menunjukkan bahwa semakin tinggi efektivitas pengendalian internal maka akan semakin tinggi kinerja anggaran organisasi publik. Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Taufik dan Kemala (2013), Wandari dkk (2015), Dewi dkk (2015), Amelia dkk (2013) serta Lestari (2013).

Hasil penelitian ini mempertegas pendapat Mahmudi (2016) yang menyatakan bahwa Sistem Pengendalian Internal adalah proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Hal ini menunjukkan bahwa apabila pengendalian internal berjalan dengan efektif dan efisien maka organisasi akan mudah mencapai tujuan, visi dan misi, program serta kegiatan yang ditetapkan sebelumnya sehingga target kinerja dapat dicapai dan kinerja anggaran meningkat. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja anggaran organisasi publik akan optimal apabila didukung dengan adanya pengendalian internal yang efektif.

d. Peran Manajer Puncak Dapat Memperlemah Hubungan Tekanan Eksternal pada Kinerja Anggaran

Hasil uji hipotesis diatas membuktikan secara empiris bahwa peran manajer puncak merupakan variabel moderating yang dapat memperlemah hubungan tekanan eksternal terhadap kinerja anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa seorang manajer puncak harus melibatkan diri secara aktif dan berbagai pihak internal dalam proses penganggaran agar dapat dengan cepat dan tepat mengambil tindakan apabila terjadi tekanan eksternal, sehingga dampak dari tekanan tersebut tidak terlalu mempengaruhi kinerja anggaran organisasi publik.

Hal ini menegaskan pendapat Kirby, et.al (1991) dalam Purnamasari (2013) yang menyatakan bahwa manajer puncak melibatkan berbagai pihak internal organisasi dalam membuat keputusan apabila dirasakan ada persepsi yang berbeda dalam menilai ketidakpastian, apalagi dalam persaingan bisnis yang semakin ketat memerlukan keputusan yang cepat dan akurat.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Tripalguna (2012) serta Dewi dan Dwirandra (2013). Tripalguna menemukan bahwa peranan manajemen

puncak dalam bentuk dukungan dan komitmen manajemen memberikan pengaruh positif signifikan terhadap kesuksesan implementasi *Entreprise Resource Planning* (ERP) sedangkan Dewi dan Dwirandra (2013) menemukan bahwa dukungan manajemen puncak berpengaruh pada implementasi sistem informasi keuangan daerah di Denpasar.

Penelitian ini mempertegas pendapat Tugiman (2009) yang menyatakan bahwa organisasi nirlaba wajib dikelola secara profesional dengan mengacu pada keputusan-keputusan yang rasional. Pemimpin bukan saja sebagai *manager* tetapi juga sebagai *leader*. Sebagai pemimpin tidak saja *multitasking*, fleksibel dan *retainabel* tetapi pemimpin yang *entrepreneurship* dan *long life education*, disamping berani mengambil keputusan yang cepat dan tepat.

Hasil penelitian ini juga mempertegas pendapat seorang ahli riset ilmu manajemen, Henry Mintzberg dalam Hery (2016) yang mengelompokkan peran manajer kedalam tiga kelompok yaitu peran antar pribadi, peran informasional dan peran pengambilan keputusan.

Hal ini berarti bahwa manajer puncak sebagai pemimpin adalah *leader* yang seharusnya dapat memecahkan masalah dengan mudah, kuat imajinasinya, pandai mengatur emosi dan memanfaatkan intuisinya sehingga mampu membuat keputusan-keputusan yang rasional. Semakin besar dukungan dan keterlibatan aktif manajer puncak dalam penganggaran maka semakin memperlemah pengaruh tekanan eksternal terhadap kinerja anggaran organisasi publik.

e. Peran Manajer Puncak Dapat Memperkuat Hubungan Pengendalian Internal pada Kinerja Anggaran

Hasil uji hipotesis diatas membuktikan secara empiris bahwa peran manajer puncak merupakan variabel moderating yang memperkuat hubungan pengendalian internal terhadap kinerja anggaran. Hal ini menunjukkan bahwa manajer puncak harus terlibat secara aktif dalam menjamin terlaksananya pengendalian internal yang efektif, melakukan monitoring dan evaluasi serta memastikan pelaksanaan rekomendasi. Hasil penelitian ini sejalan dengan Tugiman (2009) yang menyatakan bahwa tanggung jawab akhir terhadap efektivitas pengendalian internal adalah pimpinan puncak.

Penelitian ini sesuai dengan pengertian pengendalian internal menurut COSO 1992, yaitu suatu proses yang dipengaruhi oleh dewan komisaris, manajemen dan personel satuan usaha lainnya untuk mendapatkan keyakinan memadai tentang pencapaian tujuan.

Hasil penelitian ini mempertegas pendapat Dewi dan Dwinandra (2013) yang menyatakan bahwa dukungan manajemen puncak adalah kegiatan yang berdampak, mengarahkan dan menjaga perilaku manusia yang ditunjukkan oleh direktur, presiden, kepala divisi dan sebagainya dalam organisasi.

Dengan adanya peran manajer puncak dapat meningkatkan efektivitas pengendalian internal sehingga organisasi publik dapat mencapai target kinerjanya dan otomatis akan meningkatkan kinerja anggaran.

SIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pengujian hipotesis, maka ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Tekanan eksternal berpengaruh negatif signifikan terhadap kinerja anggaran.

2. Komitmen organisasi dan pengendalian internal berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja anggaran.
3. Peran manager puncak dapat memperlemah hubungan tekanan eksternal terhadap kinerja anggaran dan memperkuat hubungan pengendalian internal terhadap kinerja anggaran.
4. Tekanan eksternal, komitmen organisasi dan pengendalian internal memberikan sumbangan pengaruh sebesar 36% terhadap kinerja anggaran dan sisanya dipengaruhi oleh variabel lain diluar model.

Saran untuk penelitian mendatang yang berhubungan dengan kinerja anggaran antara lain:

1. Peneliti selanjutnya dapat memperluas obyek penelitian pada sesama instansi penegak hukum atau lembaga negara lain. Disarankan untuk menambah variabel penelitian dan menambah jumlah item pertanyaan pada kuesioner agar dapat mengukur masing-masing variabel penelitian yang ada dengan lebih tepat.
2. Para pengambil kebijakan disarankan tidak hanya melihat capaian realisasi anggaran dalam menilai kinerja organisasi tetapi mempertimbangkan faktor lain, misalnya adanya efektivitas dan efisiensi program dan kegiatan yang berdampak pada penggunaan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Al Azhar L, Agusti, R., & Dianita, E. (2009). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Aparat Pemerintah Daerah: Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris Pada Kabupaten Kuantan Singingi). *Jurnal Ekonomi*, Vol. 17(No. 3), 109–119.
- Amelia, I., Desmiyawati, & Azlina, N. (n.d.). *Pengaruh Good Governance, Pengendalian Intern Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Pada Satuan Kerja Pemerintah Kabupaten Pelalawan)*. Univeristas Riau, Pekanbaru.
- Arif, E. (2012). Identifikasi Faktor-Faktor Penyebab Minimnya Penyerapan Anggaran Pendapatan dan Belanja Daerah (APBD) Kabupaten/Kota di Provinsi Riau Tahun 2011. *Jurnal Ekonomi, Manajemen Dan Akuntansi*, Vol. 19(No. 2), 41–62.
- Dewi, M. S., Dharmawan, N. A. S., & Werastuti, D. N. S. (2015). Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Kinerja Pemerintah Daerah (Studi Empiris Satuan Kerja Perangkat Daerah Kabupaten Bangli). *E-Journal SI Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, Vol. 3(No.1).
- Dewi, S. A. N. T., & Dwirandra, A. (2013). Pengaruh Dukungan Manajemen Puncak, Kualitas Sistem, Kualitas Informasi, Pengguna Aktual dan Kepuasan Pengguna Terhadap Implementasi Sistem Informasi Keuangan Daerah di Kota Denpasar. *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 4(No. 1), 196–214.
- DiMaggio, P. J., & Powell, W. W. (1983). The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *JSTOR American Sociological Review*, Vol.48.
- Fitrianto, F. F. (2015). *Pengaruh Tekanan Eksternal, Ketidakpastian Lingkungan Dan Komitmen Manajemen Terhadap Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan (Studi Empiris pada SKPD Kabupaten Kebumen)*. Universitas Muhammadiyah Surakarta, Surakarta.
- Ghozali, I. (2013). *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS 21* (Edisi Tuju). Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, A. dkk. (2014). *Akuntansi Sektor Publik: Teori, Konsep dan Aplikasi* (Edisi Dua). Jakarta: Salemba Empat.
- Hariyadi. (2015). Beberapa Faktor Yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Sekolah (APBS) Berbasis Kinerja (Studi Empiris di SMK Negeri Se-Kota Madiun). *ASSETS: Jurnal Akuntansi Dan Pendidikan*, Vol.4(No.1), 1–12.
- Hastuti, A. I. (2015). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penerapan Transparansi Pelaporan Keuangan Daerah Di Kabupaten Boyolali*. Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Hery. (2016). *Cara Cepat dan Mudah Memahami Pengantar Manajemen* (Edisi Kedu). Yogyakarta: Penerbit Gava Media.

- Hindriani, N., Hanafi, I., & Domai, T. (2012). Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) Dalam Perencanaan dan Pelaksanaan Anggaran di Daerah (Studi Pada Dinas Kesehatan Kabupaten Madiun). *Wacana*, Vol. 15(No. 3), 1–9.
- Iratni, E., Djasuli, M., & Hayati, N. (2014). Factors Affecting The Successful Of Performance-Based Budgeting Implementation In The Regency Of Bangkalan. *A4-PFM*.
- Kaharuddin dan Halim, A. (2013). Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penyerapan Belanja Dana Alokasi Khusus Bidang Pendidikan Di Kabupaten Sumbawa Tahun Anggaran 2010. *Jurnal Akuntansi & Manajemen*, Vol. 24(No. 1), Hal. 35-44.
- KPK. (2015). *Laporan Akuntabilitas Kinerja 2015*. Jakarta.
- Lestari, T. A. (2013). *Pengaruh Efektivitas Pengendalian Intern Terhadap Penerapan Prinsip-Prinsip Good Corporate Governance Dan Implikasinya Terhadap Kinerja Keuangan (Survey Pada 5 BUMN Bandung)*. Universitas Komputer Indonesia.
- Lubis, A. I. (2010). *Akuntansi Keperilakuan* (Edisi Kedu). Jakarta: Salemba Empat.
- Luthans, F. (2006). *Perilaku Organisasi: Terjemahan* (Edisi Sepu). Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Mahmudi. (2016). *Akuntansi Sektor Publik* (Edisi Revi). Yogyakarta: Universitas Islam Indonesia Press.
- Nawastri, S. (2015). *Analisis Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Terhadap Efektivitas Penerapan Anggaran Berbasis Kinerja (Studi Kasus Pada SKPD Pemerintah Kabupaten Grobogan)*. Universitas Diponegoro.
- Perdana, A. (2011). Isomorfisma Dalam Adopsi Teknologi Informasi Pada Usaha Mikro, Kecil Dan Menengah (UMKM). *Seminar Nasional Aplikasi Teknologi Informasi, 2011*, 17–18.
- Pradana, B. A., Handayani, B. D., & Murtini, H. (2014). Determinasi Implementasi Anggaran Berbasis Kinerja Badan Layanan Umum (Pada Universitas Negeri Semarang). *Accounting Analysis Journal*, Vol.3(No.1), 70–79.
- Purnamasari, R. (2013). Pengaruh Moderasi Sistem Pengendalian Manajemen Dan Inovasi Terhadap Kinerja. Retrieved March 10, 2017, from www.rismaeka.wordpress.com/2013/10/24/.
- Rotich, C. K., & Ngahu, S. (2015). Factors Affecting Budget Utilization Kericho County Government In Kenya. *International Journal of Economics, Commerce and Management*, Vol. III(Issue 6), 510–527.
- Sembiring, B. B. (2009). *Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Penyusunan Anggaran Pendapatan Dan Belanja Daerah Berbasis Kinerja (Studi Empiris Di Pemerintah Kabupaten Karo)*. Universitas Sumatera Utara.
- Sugiyono. (2013). *Metode Penelitian Bisnis* (Cetakan Tu). Bandung: Penerbit Alfabeta.
- Sumawan, I. W., & Sukartha, I. M. (2016). Faktor-Faktor Yang Berpengaruh Pada Kinerja Belanja Pemerintah Kabupaten/Kota Di Provinsi Bali. *E-Journal Akuntansi Universitas Udayana*, Vol. 14(No. 3), 1727–1754.
- Tamasoleng, A. (2015). Analisis Efektivitas Pengelolaan Anggaran Di Kabupaten Kepulauan Siau Tagulandang Biaro. *Jurnal Riset Bisnis Dan Manajemen*, Vol. 3(No. 1), 97–110.
- Taufik, T., & Kemala, D. (2013). Pengaruh Pemahaman Prinsip Prinsip Good Governance, Pengendalian Intern dan Komitmen Organisasi terhadap Kinerja Sektor Publik. *Pekbis Jurnal*, Vol.5(No.1), 51–63.
- Tripalguna, N. A. (2012). *Pengaruh Peranan Manajemen Puncak Terhadap Kesuksesan Implementasi Enterprise Resource Planning (Studi Kasus Perum Peruri)*. Magister Manajemen Universitas Indonesia.
- Tugiman, H. (2009). Peran Manajer Dalam Organisasi. *Jurnal Manajemen Indonesia*, Vol.9(No.2).
- Wandari, I. D. N. T., Sujana, E., & Putra, I. M. P. A. P. (2015). Pengaruh Akuntabilitas, Transparansi, Ketepatan Waktu Dan Pengawasan Internal Terhadap Kinerja Anggaran Berkonsep Value For Money Pada Instansi Pemerintah Di Kabupaten Buleleng. *E-Journal SI Akuntansi Universitas Pendidikan Ganesha*, Vol. 3(No.1).