

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN, TINGKAT KESULITAN
SASARAN ANGGARAN, DAN EVALUASI ANGGARAN
TERHADAP TINGKAT REALISASI ANGGARAN PENERIMAAN
PAJAK BUMI DAN BANGUNAN**

Drs. Ec. K Soetanto Warsoko, MM

Fakultas Ekonomi Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

ABSTRACT

Budgeting is an element of management controll system that works as planning device. Budgeting is accepted as key element in the system of planning and controlling. The purpose of the study is know the influence of budgeting arrangement participation, the difficulty degree of budgeting objectives and budgeting evaluation to the realization degree of budgeting revenue from tax of land and construction/Pajak Bumi dan Bangunan.

Samples of the study are KP PBB Kanwil XI DJP East Java with 8 (eight) number of KP PBB that consist of KP PBB Surabaya I, Surabaya, II, Surabaya III, Gresik, Bojonegoro, Pamekasan, Madiun, Ngawi. Data analysis for this study using miltiple regression.

The results of this study shows that variation pattern the changes variables of budgeting arrangement participation, the difficulty degree of budgeting objectives and budgeting evaluation explains contribution the influence variable of realization degree of budgeting revenue from land and construction/Pajak Bumi dan Bangunan in the amount of 38,9% (R-square).

Keywords: Budgeting arrangement participation, the difficulty degree of budgeting objectives, budgeting evaluation and realization degree of budgeting revenue.

PENDAHULUAN

Latar Belakang

Pajak Bumi dan Bangunan merupakan pajak pusat, yaitu pajak yang dipungut oleh pemerintah pusat yang dilakukan oleh Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Pajak Bumi dan Bangunan penting untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran negara yang akhirnya kembali lagi untuk kepentingan masyarakat.

Ukuran keberhasilan perpajakan adalah *collection rate*, *coverage ratio*, dan *tax ratio*. *Collection rate* atau keberhasilan penerimaan pajak adalah ratio tingkat kepatuhan pembayaran pajak Wajib Pajak dibandingkan dengan pokok ketetapannya pada tahun yang bersangkutan. *Coverage ratio* adalah besarnya Wajib Pajak riil dibandingkan dengan Wajib Pajak potensial. Sedangkan *tax ratio* adalah perbandingan penerimaan pajak total dibandingkan dengan Gross National Product. Keberhasilan penerimaan pajak merupakan salah satu ukuran keberhasilan perpajakan, karena kesesuaiannya dengan fungsi *budgeter* pajak (Suhardito, 1996).

Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan merupakan organisasi pemerintah dibawah Direktorat Jenderal Pajak yang mempunyai visi, misi, dan strategi yang mengacu pada visi, misi, dan strategi yang digariskan Direktorat Jenderal Pajak. Visi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan menunjukkan gambaran yang jelas dan tegas mengenai sosok organisasi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang dicita-citakan dan ingin dicapai di masa mendatang. Misi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan menunjukkan apa sesungguhnya fungsi, peranan, dan tanggung jawab dari keberadaan institusi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang sekaligus juga menjadi ciri yang menggambarkan apa itu sesungguhnya Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Strategi Kantor Pelayanan Pajak bumi dan Bangunan diterjemahkan dan dijabarkan kedalam program-program kerja. Dalam hal ini kinerja Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dilihat dari tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Tugas Kantor Pajak Bumi dan Bangunan adalah melaksanakan sebagian tugas pokok Departemen Keuangan dibidang penerimaan negara yang berasal dari Pajak Bumi dan Bangunan. Setiap tahun anggaran terdapat rencana (target) penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan yang harus dicapai oleh masing-masing Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan. Berpedoman pada tugas Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan, maka keberhasilan organisasi Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan diukur dengan pendekatan pencapaian tujuan yaitu tercapainya rencana (target) penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan. Tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan tidak semua mencapai 100%, dimana tingkat realisasi anggaran penerimaan Kantor Pajak Bumi dan Bangunan ada yang dibawah 100% dan juga ada yang diatas 100%.

Kemampuan manajemen untuk mencapai tujuan organisasi terletak pada fungsi perencanaan dan pengendalian. Fungsi perencanaan merupakan langkah awal sedangkan fungsi pengendalian merupakan langkah akhir dari manajemen. Ketiga fungsi manajemen yaitu: fungsi perencanaan, fungsi pengorganisasian, dan fungsi pelaksanaan tidak akan efektif tanpa fungsi pengendalian. Lemahnya sistem pengendalian sering menimbulkan kerugian yang disebabkan kesalahan dalam mengalokasikan sumber daya yang ada dan penyelewengan (Toeweh, 2002).

Mulyadi (1995) mengemukakan bahwa dalam sistem pengendalian manajemen terdapat unsur-unsur yang terbagi dalam kelompok struktur dan proses. Struktur organisasi, aliran informasi, pusat pertanggungjawaban dan pelimpahan wewenang, serta tolok ukur prestasi dan motivasi termasuk dalam kelompok struktur. Termasuk dalam kelompok proses adalah penyusunan program, penyusunan anggaran, pelaksanaan dan pengukuran, serta pelaporan dan analisis.

Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian. Anggaran diterima secara luas sebagai elemen kunci (*key element*) dalam sistem perencanaan dan pengendalian (Schieff dan Lewis, 1978). Partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran merupakan karakteristik anggaran (Kenis, 1979).

Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian latar belakang dimana tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan tidak terpenuhi 100% dan juga ada yang melebihi 100% dalam hal ini apakah partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan?

Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Manfaat Penelitian

Manfaat penelitian yaitu:

1. Hasil penelitian ini diharapkan memberikan bukti empiris tentang pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.
2. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan dan informasi kepada pihak yang berkepentingan dengan perpajakan Pajak Bumi dan Bangunan tentang pentingnya peranan anggaran dalam pelaksanaan program kerja.

TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Penelitian Terdahulu

Penelitian tentang Pajak Bumi dan Bangunan masih sedikit, antara lain Kelly (1993), Mangkoesobroto *et al.* (1987), Suhardito (1996). Penelitian Kelly (1993) bersifat deskriptif dan memakai pendekatan ekonomi makro dan pembangunan. Penelitian Mangkoesobroto *et al.* (1987) menyatakan bahwa penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan masih kecil, terutama bila dibandingkan dengan penerimaan pajak lain. Suhardito (1996) meneliti pengaruh faktor-faktor yang melekat pada Wajib Pajak terhadap keberhasilan penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan. Hasilnya menunjukkan bahwa faktor kesadaran perpajakan, faktor rasio beban Kantor Pajak Bumi dan Bangunan dibandingkan pendapatan Wajib Pajak, faktor sikap Wajib Pajak terhadap prioritas pembangunan, faktor lama tinggal Wajib Pajak berpengaruh terhadap keberhasilan penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Faktor-faktor yang mempengaruhi keberhasilan perpajakan, termasuk Pajak Bumi dan Bangunan adalah *tax law, tax policy, tax administration, dan tax payer* (Bawazier, 1993). Menurut Mangkoesobroto ada tiga faktor keberhasilan perpajakan yaitu sistem administrasi dan hukum, kualitas aparat perpajakan, dan kepatuhan masyarakat membayar pajak. Menurut Zandjani (1992) faktor-faktor keberhasilan perpajakan adalah faktor administrasi negara dan pajak, faktor undang-undang dan peraturan pelaksanaan perpajakan, dan faktor masyarakat, khususnya Wajib Pajak dan keadaan lingkungan.

Pengertian Pajak

Pajak adalah gejala masyarakat, artinya pajak hanya ada di dalam masyarakat (Soemitro, 1992). Masyarakat adalah kumpulan manusia yang pada suatu waktu berkumpul untuk tujuan tertentu. Masyarakat terdiri dari individu-individu yang mempunyai hidup sendiri dan kepentingan sendiri yang dapat dibedakan dari hidup masyarakat dan kepentingan masyarakat. Namun individu tidak mungkin hidup tanpa adanya masyarakat. Negara adalah masyarakat yang mempunyai tujuan tertentu. Kelangsungan hidup negara juga berarti kelangsungan hidup masyarakat dan kepentingan masyarakat. Untuk kelangsungan hidup masing-masing diperlukan biaya, biaya hidup negara adalah untuk kelangsungan alat-alat negara, administrasi negara, lembaga negara dan harus dibiayai dari penghasilan negara. Penghasilan negara berasal dari rakyatnya melalui pungutan pajak, dan/atau dari kekayaan alam yang ada di dalam negara itu. Penghasilan itu untuk membiayai kepentingan umum yang akhirnya juga mencakup kepentingan pribadi individu seperti kesehatan rakyat, pendidikan, kesejahteraan, dan sebagainya. Jadi dimana ada kepentingan masyarakat, disana timbul pungutan pajak sehingga pajak adalah senyawa dengan kepentingan umum (Suandy, 2000).

Dasar-dasar Perpajakan

Supaya keberhasilan penerimaan pajak optimal, maka pajak harus berazas ekonomis, artinya pengenaan dan pemungutan pajak jangan sampai menghambat kelancaran produksi dan perdagangan. Pajak harus dapat dibayar dari penghasilan atau masih ada *saving* bagi wajib pajak, atau dengan kata lain pajak sebagai alat politik perekonomian tidak bermaksud menghalangi rakyat berusaha menuju kebahagiaan ekonomi dan tidak mengurangi kesejahteraan ekonomi rakyat.

Azas pemungutan pajak lainnya adalah berazas keadilan, berazas yuridis, dan berazas finansial. Pajak bersifat subyektif dan pajak obyektif. Pajak subyektif adalah pajak yang memperhatikan keadaan Wajib Pajak. Sedangkan pajak obyektif adalah pungutan pajak yang pertama-tama melihat kepada objeknya, yang dapat berupa benda, keadaan, perbuatan atau peristiwa yang menyebabkan timbulnya kewajiban pajak. Kemudian barulah dicari subyeknya (orang atau badan hukum) yang bersangkutan langsung dengan objek tersebut, tanpa mempersoalkan keadaan subyek. Kantor Pajak Bumi dan Bangunan termasuk pajak objektif.

Pajak Bumi dan Bangunan

Pajak Bumi dan Bangunan adalah pajak yang bersifat kebendaan dan besarnya pajak terutang ditentukan oleh keadaan objek pajak yaitu bumi/tanah dan/atau bangunan. Keadaan subyek (siapa yang membayar) tidak ikut menentukan besar pajak. Pajak Bumi dan Bangunan adalah Pajak Negara yang dikenakan terhadap bumi dan/atau bangunan berdasarkan Undang-undang nomor 12 Tahun 1985 tentang Pajak Bumi dan Bangunan sebagaimana telah diubah dengan Undang-undang nomor 12 Tahun 1994.

Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen adalah suatu sistem yang digunakan oleh manajer untuk mempengaruhi anggota organisasi yang lain untuk melaksanakan strategi perusahaan secara efektif dan efisien (Mulyadi, 1991). Selain itu, pengendalian manajemen terkait dengan proses motivasi dan memberi semangat kepada para anggota organisasi untuk melaksanakan kegiatan organisasi dan selanjutnya mencapai tujuan organisasi. Ini merupakan proses mendeteksi dan memperbaiki kesalahan-kesalahan yang tidak disengaja dan ketidakberesan yang disengaja, seperti pencurian atau penyalahgunaan sumber daya (Anthony dan Dearden, 1984). Maciariello dan Kirby (1994) men definisikan Sistem pengendalian manajemen adalah seperangkat struktur komunikasi yang saling berhubungan yang memudahkan pemrosesan informasi untuk tujuan membantu manajer dalam mengkoordinasi bagian-bagian dan mencapai tujuan organisasi untuk dasar yang berkelanjutan. Sistem pengendalian manajemen membantu manajemen

dalam menjalankan organisasi kearah tujuan strateginya (Anthony dan Govindarajan, 1998)

Mardiasmo (2002) mengemukakan tipe pengendalian manajemen dapat dikategorikan menjadi tiga kelompok yaitu: 1) pengendalian preventif, 2) pengendalian operasional, 3) pengendalian kinerja. Proses pengendalian manajemen pada hakekatnya merupakan langkah-langkah penting yang harus dilaksanakan dalam melakukan pengendalian. Anthony dan Reece (1989) menyatakan ada empat tahap kegiatan yang dilakukan dalam proses pengendalian manajemen yaitu: 1) penyusunan program, 2) penyusunan anggaran, 3) pengukuran dan pelaporan, dan 4) penilaian. Maciariello dan Kirby (1994) mengemukakan bahwa elemen-elemen yang termasuk dalam proses sistem pengendalian manajemen adalah pengamatan lingkungan dan perencanaan strategis, pemrograman dan penganggaran modal, penganggaran operasional, akuntansi dan ukuran, dan pelaporan serta analisis.

Anggaran merupakan alat pengendalian manajemen yang terkait dengan pengawasan pelaksanaan program. Proses pengendalian manajemen pada organisasi sektor publik dapat dilakukan dengan menggunakan saluran komunikasi formal yang meliputi: 1) perumusan strategi, 2) perencanaan strategik, 3) penganggaran, 4) operasional (pelaksanaan anggaran), dan 5) evaluasi kinerja; maupun saluran komunikasi informal yang dapat dilakukan melalui komunikasi langsung, pertemuan informal, diskusi, atau melalui metoda *management by walking around* (Mardiasmo, 2002).

Anggaran

Menurut Hansen dan Mowen (1999) anggaran adalah alat utama dalam bisnis untuk menggambarkan suatu rencana, untuk mengkoordinasikan mengimplementasikan rencana tersebut, mengevaluasi usaha yang dilakukan terhadap pencapaian hasil, dan untuk mengendalikan aktivitas dalam organisasi. Hansen dan Mowen (1999) juga mengemukakan anggaran adalah suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, dimana rencana tersebut akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut.

Menurut Schieff dan Lewis (1978) anggaran selain berperan sebagai rencana keuangan organisasi dalam periode yang akan datang, anggaran juga mempunyai fungsi sebagai pedoman yang digunakan untuk menilai kinerja individual manajer. Pentingnya peranan anggaran dapat dilihat dari berbagai fungsi, yaitu: anggaran menjadi alat untuk memotivasi kinerja anggota organisasi (Chow *et al.*, 1988), alat koordinasi dan komunikasi antara atasan dan bawahan (Kenis, 1979), dan sebagai alat untuk mendelegasikan wewenang atasan kepada bawahan (Toeweh, 2002). Selain itu, anggaran disamping mempunyai peranan penting sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan juga

merupakan alat yang sangat penting dan menentukan bagi manajemen dalam melakukan pengendalian (Becker dan Green, 1978).

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Partisipasi ialah suatu proses pengambilan keputusan bersama oleh dua pihak atau lebih yang akan membawa efek dimasa yang akan datang bagi para pengambil keputusan (Becker, 1978). Menurut Toeweh (2002) partisipasi penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan perwujudan dari bentuk keterlibatan para manajer dalam penyusunan anggaran secara keseluruhan dan diharapkan keterlibatan tersebut dapat meningkatkan kinerja, dan berarti pula menunjukkan efektifitas pengendalian yang dilakukan. Partisipasi dalam penyusunan anggaran lebih memungkinkan bagi para manajer (sebagai bawahan) untuk melakukan negosiasi dengan atasan mereka mengenai kemungkinan target anggaran yang dapat dicapai (Brownell dan McInnes 1986). Brownell dan McInnes (1986) menjelaskan partisipasi manajer dalam proses penyusunan anggaran merupakan proses dimana para manajer dinilai kinerjanya dan akan memperoleh penghargaan berdasarkan target anggaran yang dicapai, serta seberapa jauh keterlibatan dan pengaruh mereka pada penyusunan target anggaran tersebut. Partisipasi penyusunan anggaran para manajer yang mengetahui secara langsung keadaan dilapangan akan membantu atasan dalam penyusunan anggaran sehingga target akan terpenuhi.

Dari uraian diatas, maka hipotesis yang diajukan:

H₁: Partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Tingkat Kesulitan Sasaran Anggaran

Sasaran anggaran dapat mudah dicapai dan ada juga yang sulit untuk dicapai. Becker dan Gren (1962) seperti yang dikutip oleh Kenis (1979) menyebutkan bahwa sasaran anggaran yang mudah dicapai tidak memberikan tantangan, dan memberikan motivasi yang kecil bagi para pelaksana anggaran. Sasaran yang terlalu ketat dan sulit dicapai dapat menimbulkan frustasi dan perasaan gagal, serta menyebabkan terjadinya tingkat inspirasi yang rendah bagi para pelaksana anggaran, yang akhirnya cenderung untuk menolak sasaran anggaran yang telah ditentukan.

Hofstede (1967) dan Locke (1968) dalam Toeweh (2002) menyimpulkan bahwa sasaran anggaran yang sulit dicapai ternyata akan lebih memberikan motivasi yang tinggi untuk mencapainya apabila dibandingkan dengan sasaran anggaran yang mudah dicapai hal ini sesuai dengan pendapat Becker dan Gren (1962) dalam Kenis (1979) bahwa sasaran anggaran yang sulit dicapai akan memberikan tantangan dan motivasi yang tinggi untuk dapat mencapai sasaran yang targetkan. Hasil penelitian Zen (1992) menunjukkan,

tingkat kesulitan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas pengendalian.

Dari uraian tersebut maka hipotesis yang diajukan yaitu:

H₂: Tingkat kesulitan sasaran anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Evaluasi Anggaran

Evaluasi anggaran dilaksanakan dengan maksud untuk mencari kemungkinan adanya penyimpangan anggaran. Hal ini dilakukan dengan menggunakan laporan pelaksanaan anggaran yang diserahkan manajemen. Penyimpangan akan diketahui setelah berakhirnya suatu periode anggaran tertentu, yaitu dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya. Seperti yang dinyatakan Maciariello (1984) bahwa tujuan pokok suatu analisis penyimpangan adalah memberikan kepada manajemen petunjuk-petunjuk mengenai tindakan mana yang perlu dilaporkan sebagai penyebab timbulnya masalah penyimpangan tersebut dan tindakan yang diambil untuk mengatasi perbedaan antara prestasi yang dicapai dan hasil yang diinginkan.

Penelitian Welsch (1976) yang dikutip Kenis (1979) menyebutkan bahwa apabila anggaran digunakan untuk penilaian, seandainya hasil penilaian tersebut disampaikan kepada mereka, maka hasil penilaian tersebut akan dapat mempengaruhi perilaku dan sikap para pelaksana anggaran. Dalam pelaksanaan anggaran seringkali terjadi kesalahan-kesalahan, dimana kesalahan-kesalahan yang terjadi diakibatkan oleh berbagai macam penyebab. Oleh karena itu pelaksanaan anggaran dibutuhkan evaluasi anggaran yang digunakan untuk mengetahui keberhasilan-keberhasilan dan sekaligus tingkat penyimpangan yang terjadi sehingga dapat ditelusuri sampai kepada para pelaksana anggaran yang bertanggungjawab terhadap pelaksana anggaran tersebut. Intinya, setiap penyimpangan yang terjadi pada pelaksanaan anggaran merupakan dasar penilaian terhadap efektif tidaknya pengendalian yang dilakukan dan penilaian terhadap pelaksanaan anggaran.

Penelitian Toeweh (2002) menghasilkan kesimpulan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas pengendalian. Penelitian Toeweh (2002) ini menguatkan hasil penelitian Zen (1992) yang menghasilkan kesimpulan yang sama.

Berdasarkan uraian literatur, maka hipotesis yang diajukan:

H₃: Evaluasi anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

METODA PENELITIAN

Sampel dan Metoda Pengumpulan Data

Sampel penelitian ini adalah Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kanwil XI DJP Jawa Timur, yang berjumlah 8 (delapan) Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yang terdiri dari: Surabaya I, Surabaya II, Surabaya III, Gresik, Bojonegoro, Pamekasan, Madiun, Ngawi. Data untuk penelitian ini dikumpulkan melalui kuisisioner yang diberikan langsung oleh peneliti kepada responden. Selain itu peneliti juga menggunakan metoda *snow balling*, yaitu memberikan kuesioner kepada teman yang sedang dinas ke tempat Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan.

Kuisisioner disebar pada tanggal 12 Januari 2004 sampai dengan 19 Januari 2004. Adapun jumlah kuisisioner yang disebar berjumlah 48 kuisisioner. Dari jumlah tersebut kuisisioner kembali semuanya sebanyak 48 kuisisioner (100%) dan dari kuisisioner yang kembali semuanya dapat dilakukan pengolahan.

Definisi dan Pengukuran Variabel

Variabel Dependen

Tingkat Realisasi. Tingkat realisasi digunakan untuk mengukur kinerja manajer dimana tingkat realisasi yang tinggi akan menunjukkan kinerja yang baik. Tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan menggunakan skala likert dengan pemberian skor sebagai berikut: tidak efektif (skor 1) untuk realisasi penerimaan <85%, kurang efektif (skor 2) untuk realisasi penerimaan 85-89,9%, agak efektif (skor 3) untuk realisasi penerimaan 90%-94,9%, efektif (skor 4) untuk realisasi penerimaan 95%-100%, sangat efektif (skor 5) untuk realisasi penerimaan >100%. Pada penelitian ini responden yang ditanya untuk variabel tingkat realisasi yaitu Kepala Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan dan Kepala Seksi yang ada di Kanwil XI DJP Jawa Timur.

Variabel Independen

Partisipasi penyusunan anggaran. Variabel partisipasi anggaran diukur dengan menggunakan skala likert mulai dari sangat tidak setuju (1) sampai dengan sangat setuju (5). Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini merupakan adaptasi yang dikembangkan Kenis (1979) dan Mardiasmo (2002) dan dilakukan penyesuaian oleh Toeweh (2002). Pada variabel partisipasi anggaran, peneliti melihat dari pengaruh staf dalam penyusunan anggaran, seberapa sering pendapat bawahan diterima oleh pimpinan, anggaran ditetapkan setelah bawahan merasa puas, pimpinan secara aktif terlibat dalam perencanaan *bottom-up*, *bottom-up* benar-benar terjadi dalam proses penyusunan anggaran.

Tingkat kesulitan sasaran anggaran. Variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran diukur dengan menggunakan lima skala likert mulai dari sangat tidak setuju (1) sampai dengan sangat setuju (5). Instrumen yang dipakai merupakan adaptasi yang dikembangkan oleh Mardiasmo (2002). Peneliti melihat dari tolok ukur kualitas pekerjaan dalam pencapaian sasaran anggaran, cara mengatasi kesulitan yang dihadapi, koordinasi dengan instansi terkait, staf yang mempunyai pengalaman dan ketrampilan, pelaporan sasaran yang sulit dicapai, memenuhi target anggaran yang telah ditetapkan.

Evaluasi anggaran. Evaluasi dilakukan untuk mengetahui penyimpangan anggaran yaitu dengan membandingkan anggaran dengan realisasinya. Variabel evaluasi diukur dengan menggunakan lima skala likert mulai dari sangat tidak setuju (1) sampai dengan sangat setuju (5). Instrumen yang digunakan melihat dari frekuensi penilaian, besarnya selisih lebih, besarnya selisih kurang dan banyaknya perbaikan.

Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Pengujian Validitas

Pengujian validitas dimaksudkan untuk mengetahui seberapa cermat suatu tes melakukan fungsi ukurnya. Suatu alat ukur yang memiliki validitas tinggi akan mempunyai varian kesalahan yang kecil sehingga data yang terkumpul merupakan data yang dapat dipercaya. Pengujian validitas menggunakan item *homogeneity test*, yang dilakukan dengan mengkorelasikan antara skor yang diperoleh pada masing-masing item pernyataan dengan skor totalnya. Skor total ini merupakan nilai yang diperoleh dari penjumlahan semua skor pernyataan. Korelasi antara skor total dengan skor pernyataan harus signifikan berdasarkan statistik tertentu. Bila ternyata semua pernyataan yang disusun berdasarkan dimensi konsep berkorelasi dengan skor totalnya, maka dapat dikatakan bahwa item-item yang ada dalam alat pengukur tersebut mempunyai kesamaan. Dalam bahasa statistik terdapat konsistensi internal (Ancok, 1987). Teknik korelasi yang digunakan dalam penelitian ini, sebagaimana yang dikemukakan oleh Ancok (1987) tersebut adalah teknik korelasi *product moment*.

Kuesioner dikatakan valid jika nilai p-value lebih kecil dari 0,05. Hasil uji korelasi pearson berupa matrik korelasi menyimpulkan bahwa semua item pertanyaan dari masing-masing variabel adalah valid ($p < 0,05$). Ringkasan pengujian validitas dapat dilihat pada tabel 1

Tabel 1
Hasil Pengujian Validitas

Partisipasi Penyusunan Anggaran

Pertanyaan	Angka Korelasi	p-value	Kesimpulan
1	0,735	0,000	Valid
2	0,710	0,000	Valid
3	0,444	0,002	Valid
4	0,669	0,000	Valid
5	0,504	0,000	Valid

Tingkat Kesulitan Sasaran Anggaran

Pertanyaan	Angka Korelasi	p-value	Kesimpulan
1	0,707	0,000	Valid
2	0,679	0,000	Valid
3	0,647	0,000	Valid
4	0,579	0,000	Valid
5	0,615	0,000	Valid
6	0,659	0,000	Valid

Evaluasi Anggaran

Pertanyaan	Angka Korelasi	p-value	Kesimpulan
1	0,792	0,000	Valid
2	0,739	0,000	Valid
3	0,707	0,000	Valid
4	0,795	0,000	Valid

Pengujian Reliabilitas

Pengujian reliabilitas dilakukan untuk mengetahui sejauh mana hasil pengukuran tetap konsisten, apabila dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan menggunakan alat ukur yang sama.

Kuesioner dikatakan reliabel jika nilai alpha lebih besar dari 0,7 (Sekaran, 1992). Hasil pengujian reliabilitas menunjukkan bahwa seluruh pertanyaan dalam kuesioner adalah reliabel karena nilai alpha > 0.7 (Sekaran, 1992). Dalam penelitian ini responden cenderung untuk konsisten dalam menjawab pernyataan karena responden merupakan pelaksana anggaran pada instansi mereka (Kanwil XI DJP Jawa Timur). Ringkasan pengujian reliabilitas dapat dilihat pada tabel 2

Tabel 2
Hasil Reliabilitas

Variabel	Alpha	Kesimpulan
Partisipasi	0,7913	Reliabel
Tingkat Kesulitan	0,7096	Reliabel
Evaluasi	0,7168	Reliabel

Metoda Analisis

Metoda analisis data yang digunakan untuk menguji hipotesis dalam penelitian ini digunakan regresi berganda. Model persamaan regresi penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + \varepsilon$$

Keterangan:

Y=Tingkat Realisasi

X1=Partisipasi anggaran

X2=Tingkat kesulitan sasaran anggaran

X3=Evaluasi anggaran

b₀=Konstanta

b₁,b₂, b₃=Koefisien regresi

Uji F dilakukan untuk melihat kontribusi pengaruh secara keseluruhan variabel independen terhadap variabel dependen dalam model regresi berganda dan Uji t dilakukan untuk mengetahui tingkat signifikansi koefisien regresi setiap variabel independen sehingga diketahui besarnya kontribusi pengaruh masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen. Hasil uji tersebut dapat dianalisis:

Ho: Koefisien regresi (b) sama dengan 0

H1: Koefisien regresi (b) tidak sama dengan 0

Pengambilan keputusan (berdasarkan p-value)

- a. Jika p-value > 0,05, maka variabel independen tidak berpengaruh (b=0) terhadap variabel dependen. Artinya Ho gagal ditolak.
- b. Jika p-value < 0,05, maka variabel independen berpengaruh (b≠0) terhadap variabel dependen. Artinya Ho ditolak.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif menunjukkan gambaran umum kecenderungan sampel yang diobservasi. Hasil pengukuran variabel tingkat realisasi anggaran mempunyai nilai rata-

rata sebesar 2,250 dan nilai tengah sebesar 2,500. Rata-rata ini tergolong masih rendah karena dibawah nilai tengah dan standar deviasi sebesar 1,101. Hasil pengukuran variabel partisipasi penyusunan anggaran mempunyai nilai rata-rata sebesar 3,3417 dan nilai tengah sebesar 3,2000. Rata-rata ini tergolong tinggi karena berada diatas nilai tengah dan standar deviasi sebesar 0,5550. Hasil pengukuran variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran mempunyai nilai rata-rata sebesar 4,8917 dan nilai tengah sebesar 4,8000. Rata-rata ini tergolong tinggi karena berada diatas nilai tengah dan standar deviasi sebesar 0,5152. Hasil pengukuran variabel evaluasi anggaran mempunyai nilai rata-rata sebesar 4,036 dan nilai tengah sebesar 4,125. Rata-rata ini tergolong masih rendah karena berada dibawah nilai tengah dan standar deviasi sebesar 0,770.

Tabel 3
Statistik Deskriptif

Variabel	N	Mean	Median	Standar Deviasi
Realisasi Anggaran	48	2,250	2,500	1,101
Partisipasi Anggaran	48	3,3417	3,2000	0,5550
Ting Kesulit Anggaran	48	4,8917	4,8000	0,5152
Evaluasi Anggaran	48	4,036	4,125	0,770

Pengujian Asumsi

Pengujian Multikolinearitas

Deteksi gejala multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *Variance Inflation Factor* dari hasil regresi. Jika VIF lebih kecil dari 5, maka variabel tersebut tidak mempunyai persoalan multikolinearitas dengan variabel independen lainnya (Santoso, 2001). Hasil pengujian multikolinearitas terhadap masing-masing variabel disajikan pada tabel 4, terlihat bahwa tidak terdapat kasus multikolinearitas.

Tabel 4
Hasil Pengujian Multikolinearitas

No	Variabel	VIF	Kesimpulan
1	Partisipasi Penyusunan Anggaran	1,3	Tidak ada multikolinearitas
2	Tingkat Kesulitan Sasaran Anggaran	1,3	Tidak ada multikolinearitas
3	Evaluasi Anggaran	1,1	Tidak ada multikolinearitas

Pengujian Autokorelasi

Dari hasil uji autokorelasi menggunakan Durbin-Watson Test (uji Dw), menunjukkan bahwa model regresi tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB mempunyai nilai Dw

sebesar 1,69. Dari model regresi tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB tidak terdapat autokorelasi karena nilai Dw berada diantara 1,67 dengan 2,33 ($du < d < 4-du$).

Pengujian Normalitas

Pengujian normalitas digunakan menguji asumsi bahwa distribusi residual regresi adalah terdistribusi normal. Untuk mengetahui distribusi dari residual regresi maka residual hasil regresi dilakukan plot normal. Pengujian dengan plot normal ini menggunakan kolmogorov-Smirnov pada α sebesar 5%. Jika p-value lebih besar dari α maka terdistribusi normal. Terlihat bahwa plot terdistribusi di sekitar garis. Hal ini menunjukkan bahwa residual hasil regresi adalah terdistribusi normal.

Pengujian Heteroskedastisitas

Pengujian asumsi klasik lainnya yaitu pengujian terhadap gejala heteroskedastisitas, pengujian dilakukan dengan melakukan regresi antara *absolute residual* hasil regresi dengan tiap variabel independen secara individu. Hasil uji gletjer menunjukkan terdapat homoskedastisitas jika regresi dinyatakan tidak signifikan secara statistik ($p > 0,05$). Ringkasan uji heteroskedastisitas dapat dilihat pada tabel 5

Tabel 5
Hasil Pengujian Heteroskedastisitas

No	Variabel	p-value	Kesimpulan
1	Partisipasi Penyusunan Anggaran	0,926	Homoskedastisitas
2	Tingkat Kesulitan Sasaran Anggaran	0,267	Homoskedastisitas
3	Evaluasi Anggaran	0,966	Homoskedastisitas

Pengujian Hipotesis

Ketiga hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini diuji dengan metoda analisis regresi berganda. Ketiga hipotesis ini meliputi hubungan tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB dengan partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran. Analisis regresi berganda dilihat dari p-value dan R-square.

Hasil regresi berganda pengujian simultan menghasilkan nilai p-value sebesar 0,000 dan nilai F sebesar 9,35 dengan nilai R-square sebesar 38,9%. Angka signifikansi sebesar 0,000 ini sangat kecil dan berada dibawah 0,05 berarti model regresi sangat relevan digunakan untuk memprediksi variabel dependen.

Nilai R-square sebesar 38,9% mengandung arti bahwa variansi tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB dapat dijelaskan oleh partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran sebesar 38,9%. Hasil ini menjelaskan masih terdapat 51,1% variabel independen yang dapat menjelaskan variabel tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB. Hasil regresi berganda dapat dilihat pada tabel 6.

Tabel 6
Hasil Regresi Berganda

Variabel	Koefisien	Nilai t	p-value
Konstanta	4,172	2,52	0.015
Partisipasi Penyusunan Anggaran	0,5300	2,03	0,049
Tingk Kesu Sasaran Anggaran	0,2786	0,81	0,425
Evaluasi Anggaran	0,8709	4,97	0,000

p-value (sig) = 0,000

R-square = 38,9%

F = 9,35

Pengujian masing-masing variabel independen dapat dilihat dari uji t hasil regresi. Hasil pengujian untuk masing-masing variabel dikatakan signifikan jika menghasilkan uji t dengan p-value kurang dari 0,05. Pengujian menghasilkan 2 variabel independen yang signifikan berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB, yaitu partisipasi penyusunan anggaran dan evaluasi anggaran. Adapun satu variabel yang tidak signifikan berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB yaitu variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran.

Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran

Variabel partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan. Hal tersebut ditunjukkan dengan nilai p-value sebesar 0,049 ($p < 0,05$) dan koefisien regresi sebesar 0,5300. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis satu, dan sesuai dengan penelitian Toeweh (2002) yang menyatakan bahwa partisipasi penyusunan anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas anggaran. Hal ini menjelaskan bahwa dengan diikutkannya manajer dalam penyusunan anggaran maka akan dapat menghasilkan suatu target yang diinginkan, karena manajer mengetahui kondisi sebenarnya dilapangan sehingga akan dapat memprediksi berapa anggaran yang akan ditetapkan untuk suatu daerah.

Pengaruh Tingkat Kesulitan Sasaran Anggaran

Variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat realisasi penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan. Hal tersebut ditunjukkan dengan

nilai p-value sebesar 0,425 ($p > 0,05$) dan koefisien regresi sebesar 0,2786. Hasil penelitian ini tidak mendukung hipotesis dua, dan mendukung hasil penelitian Zen (1992) yang menyatakan bahwa tingkat kesulitan sasaran anggaran tidak berpengaruh signifikan terhadap efektivitas anggaran. Penjelasan hasil ini mengindikasikan bahwa tingkat kesulitan sasaran anggaran akan membuat pelaksana anggaran menjadi frustrasi dan menyebabkan terjadinya inspirasi yang rendah sehingga pelaksana anggaran akan cenderung menolak anggaran yang ditetapkan.

Pengaruh Evaluasi Anggaran

Variabel evaluasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan. Hal tersebut ditunjukkan dengan nilai p-value sebesar 0,000 ($p < 0,05$) dan koefisien regresi sebesar 0,8709. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis tiga, Namun hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian Toeweh (2002) dan penelitian Zen (1992) yang menyatakan bahwa evaluasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap efektivitas anggaran. Penjelasan bahwa evaluasi anggaran berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan karena evaluasi dilakukan untuk mengetahui keberhasilan dan sekaligus tingkat penyimpangan. Diketuainya hasil pelaksanaan anggaran maka kita dapat mengevaluasi hasil kegiatan untuk dijadikan dasar dalam perencanaan kegiatan selanjutnya.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Hasil regresi berganda pengujian simultan menghasilkan nilai p-value sebesar 0,000 dan nilai F sebesar 9,38 dengan nilai R-square sebesar 38,9%. Angka signifikansi sebesar 0,000 ini sangat kecil dan berada dibawah 0,05 berarti model regresi sangat relevan digunakan untuk memprediksi variabel dependen.

Nilai R-square sebesar 38,9% mengandung arti bahwa variansi tingkat realisasi anggaran penerimaan PBB dapat dijelaskan oleh partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran sebesar 38,9%. Dengan kata lain masih terdapat 51,1% variabel independen lain yang dapat menjelaskan variabel tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

Pengujian hipotesis masing-masing variabel independen menghasilkan 2 yang variabel signifikan berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan, variabel ini yaitu partisipasi penyusunan anggaran (hipotesis satu), dan

evaluasi anggaran (hipotesis tiga). Satu variabel yang tidak signifikan yaitu variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran (hipotesis dua).

Hipotesis kedua variabel tingkat kesulitan sasaran anggaran dinyatakan tidak signifikan setelah mengetahui p-value sebesar 0,425 lebih besar dari 0,05. Penjelasan hasil ini mengindikasikan bahwa tingkat kesulitan sasaran anggaran akan membuat pelaksana anggaran menjadi frustrasi dan menyebabkan terjadinya inspirasi yang rendah sehingga pelaksana anggaran akan cenderung menolak anggaran yang ditetapkan.

Keterbatasan dan Saran

Peneliti menyadari bahwa penelitian ini terdapat keterbatasan yang dapat mengganggu hasil penelitian ini. Dalam penelitian ini hanya diambil dilingkup wilayah kanwil XI yang terdiri dari 8 Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan yaitu: Surabaya I, Surabaya II, Surabaya III, Gresik, Bojonegoro, Pamekasan, Madiun, Ngawi. Dan variabel yang digunakan meliputi partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran. Seyogyanya penelitian selanjutnya dilakukan pada Kantor Pelayanan Pajak Bumi dan Bangunan Kanwil yang dapat meliputi seluruh Jawa Timur. Keterbatasan lainnya dalam penelitian ini yaitu hanya variabel partisipasi penyusunan anggaran, tingkat kesulitan sasaran anggaran, dan evaluasi anggaran, sebaiknya penelitian selanjutnya juga menggunakan variabel lain yang dapat berpengaruh terhadap tingkat realisasi anggaran penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R, N, dan C, J, Kirby (1994). *"Management Control System, Using Adaptive System To Attain Control"*. Prentice-Hall Inc.. Englewood Cliffs. New Jersey.
- , dan J, S, Reece (1979). *"Accounting: Text and Cases"*. Eight Edition. Homewood. Illionis Richard D. Irwin, Inc.
- , dan V, Govindarajan (1998). *"Management Control Systems"*. Nine Edition. IRWIN. Chicago.
- Anthony, R, N., J, Dearden dan N, M, Bedford (1992). *"Sistem Pengendalian Manajemen"*. Terjemahan. Edisi Ke Enam. Bina Rupa Aksara. Jakarta.
- Becker, S dan D, Green JR (1978). *"Budgeting and Employee Behavior"*. in Reading in Cost Accounting Budgeting and Control. Ed. William E. Thomas. Seventh Edition. Cincinnati: South-Western Publishing Co.

- Brownell, P dan M, Mc Innes (1986). "*Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance*". The Accounting Review. No 4, October.
- Chow, C, W., J, C Cooper dan W, S Waller (1998). "*Participate Budgeting: Effect of A Truth-Inducing Pay Scheme and Information on Slack and Performance*". The Accounting Review. Vol LXII, No. 1, January.
- Hansen, D, R dan M, M, Mowen (1999). "*Akuntansi Manajemen*". Alih Bahasa A,A, Hermawan.
- Kelly, R (1993). "*Property Tax Reform in Indonesia: Applying a Collection-Led Implementation Strategy*". Australian National University. Canberra: Bulletin of Indonesian Economic Studies (BIES). Vol. 29, No. 1, April
- Kenis, I (1979). "*Effects of Budgetary Goal Characteristics On Manajerial Attitude and Performance*". The Accounting Review. Vol. LIV, No. 4, October.
- Maciariello, J, A (1984). "*Management Control System*". Prentice-Hall Inc.. Englewood Cliffs. New Jersey.
- Mangkoesebroto, G *et al.* (1987). "*Analisis Ekonomi Pajak Bumi dan Bangunan*".
- Mardiasmo (2002). "*Akuntansi Sektor Publik*". Edisi Pertama. Yogyakarta: Andi.
- Mulyadi (1995). "*Peran Akuntansi Sebagai Alat Pengendalian Manajemen*".
- Nasucha *et al.* (2000). "*Solusi Perpajakan Terlengkap Tanya Jawab dan Ilustrasi*".
- Santoso, S (2001). "*SPSS Versi 10 Mengolah Data Statistik Secara Profesional*".
- Schieff, M dan A, Y, Lewis (1978). "*The Impact of People on Budget in Reading in Cost Accounting Budgeting and Control*". Ed. William E. Thomas. Seventh Edition. Cincinnati, South-Western Publishing Co.
- Sekaran, U (1992). "*Research Methods for Business*". Second Edition. New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Soemitro, R (1992). "*Pengantar Singkat Hukum Pajak*".
- Suandy, E (2000). "*Hukum Pajak*".

- Suhardito, B (1996). *"Pengaruh Faktor-faktor Yang melekat Pada Wajib Pajak Terhadap Keberhasilan Penerimaan Pajak Bumi dan Bangunan"*, Tesis.
- Toeweh, B, H (2002). *"Pengaruh Dimensi Anggaran Pembangunan Terhadap Efektivitas Pengendalian Proyek-proyek Pemerintah"*. Tesis.
- Zandjani, T, C, A (1992). *"Perpajakan"*.
- Zen, B (1992). *"Pengaruh Kualitas Anggaran Proyek Terhadap Efektivitas Pengendalian Proyek-Proyek Konstruksi Pada Perusahaan Jasa Konstruksi Di Daerah Istimewa Aceh"*. Tesis.