

# PENGARUH PARTISIPASI PENGANGGARAN TERHADAP *BUDGETARY SLACK* DENGAN VARIABEL PEMODERASI KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DAN KOHESIVITAS KELOMPOK

*Falikhatusun*

*Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta*

*E-mail: falikhatusun@yahoo.co.id*

*This research is purposed to have empirically test on the effect of budgetary participation on budgetary slack using environmental uncertainty, and Group Cohesiveness as moderating variables. Hypotheses that proposed is a high budgetary participation will have positive effect on budgetary slack. The environmental uncertainty and Group Cohesiveness will have positive effect on budgetary slack.*

*The drawn population in the research was Region State Corporation (BUMD) located in Central Java. The sample was drawn by Simple Random sampling method and the used instrument was questionnaire. The used data gathering method was instrumental testing consisted validity and reliability tests, classical assumption test consisted normality, multicollinearity, heteroscedasticity, and the autocorrelation tests and the multiple regression for hypotesis test.*

*Instrumental testing result suggested that all variable are valid and reliable. The classical assumption test fulfilled the classical assumption requisites. The hypothesis test result suggested that budgetary participation have positive and significance effect on budgetary slack, but both environmental uncertainty and group cohesiveness do not have moderating variables in the relationship budgetary participation and budgetary slack.*

**Keywords:** *budgetary participation, environmental uncertainty, group cohesiveness, budgetary slack*

## PENDAHULUAN

Partisipasi penganggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell, 1982 dalam Fitri, 2004). Selanjutnya Anthony dan Govindradjan (2001) menyatakan bahwa mekanisme anggaran akan mempengaruhi perilaku bawahan yaitu mereka akan merespon positif atau negatif tergantung pada penggunaan anggaran. Bawahan dan atasan akan berperilaku positif apabila tujuan pribadi bawahan dan atasan sesuai dengan tujuan organisasi. Selanjutnya bawahan akan berperilaku negatif apabila anggaran tidak diadministrasikan dengan baik, sehingga bawahan dapat menyimpang dari tujuan organisasi. Perilaku *dysfunctional* ini merupakan perilaku bawahan yang mempunyai konflik dengan tujuan organisasi (Hansen dan Mowen, 1997).

Riharjo (2001) melakukan penelitian pada organisasi sektor publik menemukan bahwa interaksi antara penganggaran partisipatif dan struktur desentralisasi organisasi secara signifikan mempengaruhi kinerja manajerial. Demikian juga dengan Winarti (2003) yang melakukan penelitian di sektor publik menyimpulkan bahwa partisipasi memberikan pengaruh signifikan terhadap prestasi kerja dan kepuasan kerja. Namun anggaran partisipatif dapat pula menimbulkan permasalahan, antara lain (1) atasan atau bawahan akan menetapkan standar anggaran yang terlalu tinggi ataupun terlalu rendah, (2) bawahan akan membuat *budgetary slack* dengan cara mengalokasikan sumber dari yang dibutuhkan, dan (3) terdapat partisipasi semu (Hansen dan Mowen, 1997).

*Budgetary slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindradjan, 2001). Dalam keadaan terjadinya *budgetary slack*, bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa *budgetary slack* dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk di antaranya partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Penelitian yang menguji hubungan partisipasi dengan *budgetary slack* masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Young (1985) dan Merchant (1985) telah menguji secara empiris bahwa *budgetary slack* terjadi karena bawahan memberi informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih besar atau melaporkan pendapatan

yang lebih rendah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan *budgetary slack*. Semakin tinggi resiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan *budgetary slack*.

Hasil penelitian tersebut tidak konsisten dengan hasil penelitian Dunk (1993). Penelitian terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack* yang dilakukan di Sydney, Australia tersebut menggunakan informasi antara bawahan dan atasan serta *budget emphasis* yang digunakan atasan untuk menilai kinerja bawahan. Hasil penelitian menyatakan bahwa bahwa interaksi antara partisipasi, informasi asimetri dan *budget emphasis* mempunyai hubungan yang negatif dengan *budgetary slack* tetapi korelasinya signifikan. Hal ini ketika partisipasi, informasi asimetri dan *budget emphasis* tinggi maka *budgetary slack* menjadi rendah dan sebaliknya.

Govindarajan (1986) menyatakan bahwa perbedaan hasil penelitian tersebut dapat diselesaikan melalui pendekatan kontinjensi (*contingency approach*). Hal ini dilakukan dengan memasukkan variabel lain yang mungkin mempengaruhi partisipasi dengan *budgetary slack*. Pengaruh partisipasi penganggaran dan *budgetary slack* diduga dipengaruhi oleh beberapa variabel pemoderasi di antaranya yaitu: ketidakpastian lingkungan dan kohesivitas kelompok.

Marsudi dalam Meildawati (2001) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai volatilitas lingkungan. Volatilitas lingkungan adalah perubahan atau variabilitas dalam lingkungan eksternal organisasi. Ketidakpastian lingkungan yang rendah dimana lingkungan relatif stabil, individu dapat memprediksi keadaan mendatang dan mengambil keputusan secara lebih akurat. Sebaliknya, ketidakpastian yang tinggi menyebabkan sulitnya prediksi mendatang sehingga tidak ada informasi akurat untuk menciptakan keputusan yang tepat (Duncan dalam Darlis, 2002). Adapun Fitri dan Syam dalam Ernawati (2004) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai gambaran situasi di luar perusahaan yang mempengaruhi perilaku organisasi dalam menjalankan aktivitasnya, di antaranya tindakan kompetitor, teknologi, dan permintaan pasar.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Miliken 1987 dalam Yuwono 1999). Sebaliknya, Duncan, 1972 dalam Yuwono, 1999 menyatakan bahwa dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan yang

relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat.

Selanjutnya kohesivitas kelompok dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok yang anggotanya mempunyai pertalian dengan anggota lainnya dan keinginan untuk tetap menjadi bagian dari kelompok tersebut. (Kidwell, Mossholder, dan Bennett dalam Kim dan Taylor, 2001). Kelompok dengan tingkat kohesivitasnya tinggi menyebabkan individu cenderung lebih sensitif kepada anggota lainnya dan lebih mau untuk membantu dan menolong mereka (Scachter, Ellertson, McBride, dan Gregory dalam Kim dan Taylor, 2001). Selanjutnya tingkat kohesivitas dipengaruhi oleh jumlah waktu yang dihabiskan bersama oleh para anggota kelompok, tingkat kesulitan dari penerimaan anggota baru ke dalam kelompok, ukuran kelompok, ancaman eksternal yang mungkin, dan sejarah keberhasilan dan kegagalan kelompok di masa lalu. Semakin besar kesempatan bagi para anggota kelompok untuk bertemu dan berinteraksi satu sama lain, maka lebih besar juga kesempatan bagi anggota untuk menemukan minat yang sama dan menjadi tertarik satu sama lain. Semakin sulit untuk diterima menjadi anggota kelompok tersebut, maka para anggotanya semakin menghargai keanggotaan yang mereka miliki (Ikhsan, dkk, 2005: 215).

Sejauh pengetahuan peneliti, sebagian besar penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* dilakukan pada sektor swasta khususnya perusahaan manufaktur. Penelitian mengenai *budgetary slack* di sektor publik khususnya Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) belum banyak dilakukan. Padahal di organisasi sektor publik yang meliputi pemerintah pusat, pemerintah daerah, BUMN, BUMD, orsospol, yayasan, LSM, dan koperasi (Mardiasmo, 2002) mempunyai karakteristik anggaran yang sangat berbeda baik sifat, penyusunan, maupun pelaporannya. Perbedaan dalam perencanaan dan persiapan anggaran sektor publik, serta adanya pendanaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah cenderung menyebabkan ketergantungan keuangan yang menimbulkan terjadinya *slack* (Mardiasmo, 2001). Selanjutnya penelitian ini bertujuan menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* serta menguji informasi asimetri, budaya organisasi, dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi dalam memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*. Oleh karena itu masalah penelitian ini dirumuskan: (1) Apakah partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*?, dan (2) Apakah informasi asimetri, budaya organisasi, dan ketidakpastian lingkungan sebagai

variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*?

Siegel dan Marconi (1989) dalam Winarti (2003) menyatakan bahwa partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran mempunyai hubungan yang positif dengan dengan pencapaian tujuan organisasi. Bawahan mempunyai kesempatan untuk melaporkan informasi yang dimiliki kepada atasannya sehingga atasan dapat memilih keputusan yang terbaik untuk mencapai tujuan organisasi. Partisipasi merupakan cara efektif menyelaraskan tujuan pusat pertanggungjawaban dengan tujuan organisasi secara menyeluruh.

Rahayu (1997) seperti dikutip Darlis (2002) menyatakan bahwa partisipasi bawahan akan meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima. Selain itu partisipasi juga dapat mengurangi konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi sehingga kinerja bawahan meningkat. Melalui partisipasi, atasan dapat memperoleh informasi mengenai lingkungan yang sedang dan akan dihadapi. Hal tersebut didukung oleh Dunk (1993) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi cenderung mengurangi *budgetary slack*.

Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan maka akan menimbulkan *slack*. Hal ini terjadi ketika bawahan melaporkan informasi yang bias demi kepentingan pribadinya. *Budgetary Slack* mencerminkan adanya perbedaan antara jumlah anggaran yang sengaja disusun oleh manajer dengan jumlah estimasi terbaik perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Schiff dan Lewin (1970) dalam Yuwono (1999) menyatakan bahwa bawahan menciptakan *budgetary slack* karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian prestasi manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran. Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) dan biaya yang terlalu tinggi (*overstated*).

Penelitian mengenai pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* masih menunjukkan ketidakkonsistenan hasil. Dunk (1993) menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi *budgetary slack*. Hasil penelitian lain menyatakan sebaliknya, partisipasi menyebabkan *budgetary slack* (Young, 1985; Yuwono, 1999; Hermanto, 2003). Perumusan hipotesis yang menyatakan pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack* mengacu pada penelitian Young (1985) yaitu partisipasi menyebabkan *budgetary slack*. Alasannya, bawahan

yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung melonggarkan anggaran yang disusun agar mudah dicapai. Hipotesis yang adalah:

**H1: Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack*.**

Govindarajan dalam Darlis (2002) mengungkapkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang rendah mendorong bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan *budgetary slack*. Bawahan menyadari bahwa dia lebih memahami informasi di bidang teknisnya dibandingkan atasannya sehingga mendorong untuk melakukan *budgetary slack* dengan tidak memberikan informasi sebagaimana mestinya.

Selanjutnya Govindarajan (1986, dalam Yuwono 1999) menyatakan bahwa hubungan partisipasi dengan *budgetary slack* adalah positif pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, dan sebaliknya. Selanjutnya Darlis (2002) yang mengutip pendapat Duncan (1972) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan yang rendah, partisipasi cenderung menaikkan *budgetary slack* karena bawahan tidak memberikan informasi yang dimiliki kepada atasan. Mereka cenderung menyimpan informasi yang dimiliki untuk melonggarkan anggaran yang disusun agar mudah dicapai. Sebaliknya, ketidakpastian lingkungan yang tinggi menyebabkan keadaan mendatang sulit diprediksi sehingga tidak ada informasi yang akurat untuk menciptakan keputusan yang tepat.

Kondisi ketidakpastian lingkungan dapat menyebabkan informasi bawahan terhadap bidang teknisnya melebihi informasi yang dimiliki atasannya sehingga akan berpengaruh positif pada senjangan anggaran jika bawahan tersebut tidak melaporkan informasi yang diberikan kepada atasan. Hipotesis yang diuji dalam penelitian ini:

**H2: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi, dan sebaliknya.**

Kelompok formal dan informal dapat memiliki kedekatan atau kesamaan dalam sikap, perilaku, dan prestasi. Kedekatan ini disebut sebagai Kohesivitas Kelompok yang umumnya dikaitkan dengan dorongan anggota untuk tetap bersama dalam kelompoknya dibanding dorongan untuk mendesak anggota keluar dari kelompok (Gibson, 1993). Selanjutnya Robbins (1996) mendefinisikan Kohesivitas Kelompok merupakan suatu tingkat yang menggambarkan para

anggotanya tertarik satu sama lain dan dimotivasi untuk tetap berada di dalam kelompok.

Konsep kohesivitas penting bagi pemahaman kelompok organisasi. Tingkat kohesivitas bisa mempunyai akibat positif atau negatif tergantung seberapa baik tujuan kelompok sesuai dengan tujuan organisasi formal. Bila kohesivitas tinggi dan kelompok menerima serta sepakat dengan tujuan formal organisasi, maka perilaku kelompok akan positif ditinjau dari sisi organisasi formal. Tetapi bila kelompok sangat kohesif tetapi tujuannya tidak sejalan dengan organisasi formal, maka perilaku kelompok akan negatif ditinjau dari sisi organisasi formal (Robbins, 1996).

Bila suatu kelompok mempunyai kohesivitas rendah dan tujuan yang diinginkan anggota tidak sejalan dengan manajemen, maka hasilnya mungkin negatif dari sisi organisasi. Suatu kelompok bisa menjadi rendah kohesivitasnya, tetapi mempunyai tujuan anggota yang sejalan dengan organisasi formal, maka hasilnya mungkin positif meskipun lebih berdasarkan basis individu dibanding kelompok. Demikian pula dalam partisipasi penyusunan anggaran, jika tujuan kelompok dengan kohesivitas yang tinggi tidak sesuai dengan tujuan manajemen organisasi, maka hal tersebut dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack*.

**H3: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada Kohesivitas Kelompok yang tinggi, dan sebaliknya**

## METODA PENELITIAN

---

### Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metoda *mail survey* disertai dengan perangko balasan, yaitu kuisisioner dikirim melalui pos kepada responden. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu (eksekutif) khususnya mereka yang masuk dalam kategori *middle management level* BUMD se Jawa Tengah dan mempunyai masa jabatan paling sedikit satu tahun. Sampel meliputi Perusahaan Daerah Bank Pasar (PD Bank Pasar) dan Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM).

Kuisisioner yang dapat digunakan dalam analisis data sebanyak 31 kuisisioner, selanjutnya dianalisis untuk menguji hipotesis yang diajukan. Deskripsi demografi responden dapat ditunjukkan secara lengkap pada tabel 1.

Tabel 1. Demografi Responden

Keterangan	Frekuensi	Prosentase
Usia:	< 30 tahun	3,2
	30 – 40 tahun	48,3
	40 – 50 tahun	38,7
	> 50 tahun	9,8
Lama menjadi PNS		
Rata-rata	12,71 tahun	
Lama Jabatan Fungsional		
Rata-rata	3,14 tahun	
Tingkat Pendidikan:		
SLTA / Sederajat	3	9,8
Diploma	11	35,4
Sarjana	17	54,8

Tabel 1 menunjukkan bahwa sebanyak 48,3% responden berusia 30–40 tahun dengan rata-rata menjadi PNS 12,71 tahun, dan telah menduduki jabatan fungsional rata-rata 3,14 tahun. Adapun tingkat pendidikan responden dengan prosentasi terbesar adalah Sarjana yaitu sebanyak 54,8%, diikuti pendidikan Diploma sebanyak 35,4%, dan sebagian kecil responden berpendidikan SLTA/ sederajat sebanyak 9,8%.

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah Partisipasi Anggaran, sedangkan variabel dependennya *Budgetary Slack*. Adapun Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan dalam penelitian ini berfungsi sebagai variabel pemoderasi.

- **Partisipasi Penganggaran.** Partisipasi merupakan keterlibatan manajer dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi dalam penelitian ini diukur menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang diadopsi Dunk (1993) dan Wartono (1998), dan Hidayati (2004), terdiri dari enam pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS). Skala tinggi menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi dan sebaliknya.
- **Budgetary Slack.** *Slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang disusun manajer pusat pertanggungjawaban dengan estimasi terbaik perusahaan. *Slack* diukur menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang kemudian diadopsi Wartono (1998), terdiri dari lima pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS). Skala rendah menunjukkan *budgetary slack* yang rendah.

- **Ketidakpastian Lingkungan.** Ketidakpastian lingkungan adalah kondisi fisik dan sosial organisasi yang mempengaruhi pengambilan keputusan. Ketidakpastian lingkungan diukur dengan instrumen Duncan (1972) yang diadopsi oleh Yuwono (1999), dan Hidayati (2004), terdiri dari 11 pernyataan dengan lima skala *Likert*. Skala satu menunjukkan Sangat Tidak Setuju, dan skala 5 yang menunjukkan Sangat Setuju. Skala rendah menunjukkan tingkat ketidakpastian lingkungan yang tinggi, dan sebaliknya.

Kohesivitas Kelompok menunjukkan kekuatan anggota dalam kelompok dan komitmen mereka dalam kelompok. Kohesivitas Kelompok diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan dari Teori Gibson (1982), terdiri dari tiga pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS) dengan alternatif pilihan sebanyak lima buah.

### Metoda Analisis Data

Untuk menguji hipotesis ke 1 digunakan *Single Regression*, sedangkan untuk menguji hipotesis ke 2 – 4 digunakan *Multiple Regression*.

## ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Statistik

Hasil analisis deskriptif terhadap variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini nampak pada tabel 2.

Tabel 2. Deskripsi Variabel Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Ketidakpastian Lingkungan, dan *Budgetary Slack*

Variabel	Mean	Deviasi Standar
Partisipasi Anggaran	22,48	2,82
Informasi Asimetri	15,68	3,68
Budaya Organisasi	24,48	3,21
Ketidakpastian Lingkungan	36,19	4,10
Budgetary Slack	16,35	2,74
Part. Anggr – Info. Asimetri	353,94	102,34
Part. Anggr – Budaya Orgs.	550,00	100,45
Part. Anggr – Ktdkpst. Lingk	818,10	154,81

## Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

### Hipotesis 1. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*

Uji statistik yang digunakan adalah *Single Regression*. Hasil analisis regresi untuk hipotesis 1 dapat ditunjukkan pada tabel 3.

**Tabel 3. Hasil Regresi Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack***

Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	p-value
Konstansta	7,874	3,773	2,087	0,046
Partisipasi Anggaran	0,377	0,167	2,265	0,031

R Square = 15,0%, F=5,129, p=0,031

Regresi sederhana ini menunjukkan bahwa koefisien regresi positif sebesar 0,377 dengan probabilitas 0,031 ( $p < 0,050$ ) yang berarti partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, sehingga hipotesis pertama tidak ditolak (didukung data). Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dalam organisasi sektor publik (utamanya BUMD) akan meningkatkan adanya *Budgetary Slack*, hal ini sesuai dengan penelitian Mardiasmo (2001) yang menyatakan bahwa adanya pendanaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah cenderung menyebabkan ketergantungan keuangan yang menimbulkan terjadinya *slack*. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan hasil penelitian Hermanto (2003) dan Hidayati (2004).

### Hipotesis 2: Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif terhadap *Budgetary Slack* pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi, dan sebaliknya.

Hasil pengujian regresi ini secara lengkap tersaji pada tabel 4.

**Tabel 4. Interaksi Partisipasi Penganggaran dan Budaya Organisasi terhadap *Budgetary Slack***

Variabel	Koef. Beta	Nilai Koef.	St. Error	t-value	p-value
Konstanta	$\beta_0$	83,126	67,022	1,240	0,229
$X_1$	$\beta_1$	-3,624	2,854	-1,270	0,218
$X_4$	$\beta_4$	-0,936	0,701	-1,334	0,196
$X_1X_4$	$\beta_4$	0,04075	0,030	2,303	0,190

R Square = 71,9%, F=5,959, p=0,000

Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi ( $\beta_4$ ) sebesar 0,04075 dengan probabilitas 0,190 yang berarti **ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack***, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi, ditolak (tidak didukung data).

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Yuwono (1999) yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan yang rendah, partisipasi cenderung akan menaikkan *budgetary slack*. Ketidakpastian lingkungan yang rendah ditunjukkan dengan adanya lingkungan yang stabil, sehingga memudahkan setiap orang untuk memprediksi keadaan mendatang dan mengambil keputusan secara lebih akurat. Hal ini sesuai dengan karakteristik organisasi sektor publik yang mempunyai aturan yang seragam terutama dalam hal yang berkaitan dengan penganggaran dengan menerapkan *incremental budgeting* (Mardiasmo:2002). Selain itu penganggaran publik lebih dipengaruhi nuansa politis dan pertimbangan-pertimbangan yang tidak berorientasi laba. **Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel pemoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.**

**Hipotesis 3: Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif terhadap *Budgetary Slack* pada Kohesivitas Tinggi yang tinggi, dan sebaliknya.**

Hasil pengujian regresi ini secara lengkap tersaji pada tabel 5.

Tabel 5. Interaksi Partisipasi Penganggaran dan *Group Cohesiveness* terhadap *Budgetary Slack*

Variabel	Koef. Beta	Nilai Koef.	St. Error	t-value	p-value
Konstanta	$\beta_0$	83,126	67,022	1,240	0,229
X <sub>1</sub>	$\beta_1$	-3,624	2,854	-1,270	0,218
X <sub>3</sub>	$\beta_3$	0,192	2,781	0,069	0,946
X <sub>1</sub> X <sub>3</sub>	$\beta_4$	-0,005394	0,120	-0,045	0,965

R Square = 71,9%, F=5,959, p=0,000

Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi ( $\beta_3$ ) sebesar -0,00593 dengan probabilitas 0,965 yang berarti

**Kohesivitas Kelompok yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada Kohesivitas Kelompok yang tinggi, ditolak (tidak didukung data).**

Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan teori Alvin Zander (1979, dalam Ikhsan, 2005) yang menyatakan bahwa **Kohesivitas Kelompok** yang kuat akan meningkatkan kepuasan dan mengurangi absenteisme serta tingkat pergantian karyawan. Di lain pihak, **Kohesivitas Kelompok** berpengaruh pada efektivitas dan efisiensi dalam proses pengambilan keputusan. Dalam kaitannya dengan *Budgetary Slack*, proses pengambilan keputusan bergantung pada keselarasan sikap kelompok terhadap tujuan formal dan tujuan organisasi. Jika sikap tersebut menguntungkan dan tingkat kohesivitas tinggi, maka efisiensi dan efektifitas pengambilan keputusan juga tinggi, sebaliknya jika sikap tersebut tidak menguntungkan tetapi tingkat kohesivitas tinggi, maka tingkat efisiensi dan efektifitas akan menurun. **Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa Kohesivitas Kelompok bukan merupakan variabel pemoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.**

## KESIMPULAN

Hasil analisis data dalam penelitian ini mengidentifikasi beberapa hal, yaitu hasil pengujian hipotesis pertama menghasilkan koefisien regresi sebesar 0,377 dengan probabilitas 0,031 ( $p < 0,050$ ) yang berarti Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *Budgetary Slack*.

Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi ( $\beta_4$ ) sebesar 0,04075 dengan probabilitas 0,190 yang berarti ketidakpastian lingkungan yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga dapat disimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan bukan merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*.

Hasil pengujian hipotesis ketiga ditunjukkan oleh koefisien regresi ( $\beta_3$ ) sebesar -0,00593 dengan probabilitas 0,965 yang berarti yang berarti Kohesivitas Kelompok yang tinggi mempunyai pengaruh negatif dan tidak signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga dapat disimpulkan bahwa Kohesivitas Kelompok bukan merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*.

Hasil penelitian ini masih mempunyai berbagai keterbatasan, oleh karena itu terdapat beberapa saran yang perlu dikemukakan untuk memperbaiki penelitian selanjutnya, antara lain: (1) responden perlu diperluas pada Organisasi Sektor Publik yang lain, (2) metoda pengumpulan data perlu ditambahkan dengan metoda lain untuk mendapatkan tingkat pengembalian yang tinggi, misalnya dengan cara mendatangi langsung responden dalam proses penyebaran dan pengumpulan kuesioner serta melakukan wawancara secara langsung dalam pengisian kuesioner sehingga jawaban responden lebih mencerminkan jawaban yang sebenarnya, dan (3) penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan memasukkan variabel-variabel lain misalnya Gaya Kepemimpinan, dan Komitmen Organisasi.

## DAFTAR PUSTAKA

---

- Anthony, R.N dan V. Govindarajan. 2001. *Management Controls Systems*. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- Arfan Ikhsan, dkk. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Darlis, Edfan. 2002. Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia*, Vol.1:85-101.
- Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Assymetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol.68:400-410.
- Ernawati. 2004. *Pengaruh Strategi Bisnis dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Informasi Broad Scope Sistem Akuntansi Manajemen dan Kinerja Manajerial*. Skripsi UNS
- Fitri, Yulia. 2004. *Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)*. Simposium Nasional Akuntansi VII. 2-3 Desember Denpasar Bali: hal 525-546.
- Gibson, dkk. 1993. *Organisasi dan Manajemen, Perilaku, Struktur, Proses. Terjemahan*. Jakarta: Erlangga
- Govindrajana, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*

- Goestin Ryninta, Morinda dan Zulfikar, 2005. Pengaruh Pelimpahan Wewenang terhadap Hubungan antara Kinerja Manajer dan Partisipasi dalam Penyusunan Anggaran (Studi Empiris pada Rumah Sakit di Kotamadya Surakarta), *Jurnal Akuntansi dan Keuangan FE UMS*, Volume 4 Nomor 2, September 2005, Surakarta: FE UMS.
- Hansen, D.R., Mowen, M. 1997. *Management Accounting*, Fourth Edition, McGraw-Hill International Edition.
- Hermanto, Wiwin. 2003. *Pengaruh Motivasi dan Pelimpahan Wewenang terhadap Hubungan antara Partisipasi dengan Budgetary slack*. Skripsi S-1 UNS.
- Hidayati, Fajar. 2004. *Pengaruh Partisipasi terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi Asimetri sebagai Moderating Variable*. Skripsi S1 UNS.
- Kim, Seung Young, dan Robert R. Taylor. 2001. A LMX Model Model: Relating Multi Level Antecedent to the LMX Relationship and Citizenship Behavior. *The Midwest Academy of Management Association Conference*.
- Mardiasmo. 2001. *Budgetary slack* Resulted from the Effect of Local Government Financial Dependency on Central and Provincial Government in Planning and Preparation Local Government Budget, The Case of Indonesia. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi I*: hal 55-74.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Yogyakarta: Andi Offset.
- Meildawati. 2003. Pengaruh Efektivitas Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Peningkatan Kinerja Manajerial: Ketidakpastian Lingkungan dan Struktur Organisasi sebagai Variabel Moderating. *Skripsi UNS*.
- Merchant, KA. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Slack. *Accounting Organization and Society*, Vol. 10, pp. 201 -210
- Riharjo, Ikhsan Budi. 2001. *Pengaruh Struktur Organisasional dan Locus of Control terhadap Hubungan Antara Penganggaran Partisipatif dengan Kinerja Manajerial dan Kepuasan Kerja*. Tesis S-2. UGM.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi. Terjemahan*. Jakarta: PT Prenhallindo

- Wartono. 1998. *Interaksi antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran terhadap Slack*. Tesis S-2 UGM.
- Winarni. 2003. *Pengaruh Partisipasi terhadap Kinerja Manajerial dengan Variabel Pemoderasi Budaya Organisasi dan Locus of Control*. Skripsi S1 UNS.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Assymetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, Vol. 23: 829-842.
- Yuwono, I.B. 1999. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 1: 37-55.
- Zulfikar dan Sri Murwanti. 2006. Peran Budgetary Goal Characteristics dalam Hubungan antara Keadilan Prosedural dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan FE UMS*, Volume 5 Nomor 1, April 2006. Surakarta: FE UMS.