

PENGARUH ANGGARAN PARTISIPATIF DAN BUDGET EMPHASIS TERHADAP BUDGETARY SLACK

(Studi pada Perusahaan Sektor Publik Milik Pemerintah,
PDAM Kabupaten Sumenep)

R.P. Much. Muchtar
Universitas Wiraraja

ABSTRACT

This research is purposed to have empirically test on the effect of budgetary participation and budget emphasis on budgetary slack. Hypotheses that proposed is a budgetary participation will have effect on budgetary slack, and a budget emphasis will have effect on budgetary slack.

The drawn population in the research was Region State Corporation (BUMD) PDAM Kabupaten Sumenep located in East Java. The sample was drawn by purposive sampling method and the used instrument was questionnaire. Before the questionnaires distributed, it was tried to test the validity and reliability.

The data obtained, then, it were transformed using the method of successive intervals (MSI) approach, and then the used data gathering method was instrumental testing consisted validity and reliability tests, classical assumption test consisted normality, multicollinearity, heteroscedasticity, and the autocorrelation tests; the multiple regression, and the F test and t test for hypothesis test.

Instrumental testing result suggested that all variable are valid and reliable. The classical assumption test fulfilled the classical assumption requisites, and the model proposed in accordance with the F test. The hypothesis test result suggested that budgetary participation have negative and significance effect on budgetary slack, and budget emphasis and budgetary participation have negative and significance effect on budgetary slack. Both budget emphasis and budgetary participation have low effect on budgetary slack.

Keywords: *budgetary participation, budget emphasis, budgetary slack.*

PENDAHULUAN

Penyusunan anggaran Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) Kabupaten Sumenep sebagaimana suatu organisasi lainnya seperti sektor privat, dituangkan dalam Rencana Kerja dan Anggaran Perusahaan (RKAP) setiap tahun fiskal. RKAP ini sebagai pedoman dan landasan Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum, dinilai dan dievaluasi setiap selesai akhir tahun fiskal dengan berpedoman pada Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor: 47 Tahun 1999 Tanggal 31 Mei 1999 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum.

Berdasarkan Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor: 47 Tahun 1999 tentang Penilaian Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum (PDAM) dilakukan pada 3 (tiga) aspek penilaian yang meliputi penilaian Aspek Keuangan, Aspek Operasional dan Aspek Administrasi. Akumulasi semua aspek itu dinilai dengan menggunakan Kriteria Penilaian Nilai Kinerja Perusahaan.

Penggolongan Tingkat Keberhasilan PDAM ini berdasarkan Aspek Keuangan, Aspek Operasional dan Aspek Administrasi, secara keseluruhan akan menunjukkan tingkat kinerja PDAM atau menunjukkan tingkat keberhasilan pengelolaan perusahaan pada tahun anggaran yang bersangkutan.

Proses penyusunan, penetapan dan perubahan anggaran itu, ada dua perspektif yang dapat ditelaah dalam aplikasi Teori Agensi, yaitu jalinan hubungan antara eksekutif dengan perusahaan, dan Dewan Pengawas (atau sebelumnya disebut dengan Badan Pengawas) dengan perusahaan. Implikasi penerapan teori ini dapat menimbulkan 2 (dua) perilaku, yaitu perilaku efisiensi ataukah perilaku oportunistik agen.

Penganggaran membawa masalah perilaku yang berpengaruh penting pada efektivitas organisasi. Masalah perilaku muncul ketika bawahan merasa bahwa anggaran yang ditetapkan terlalu sulit untuk dicapai, karena hal tersebut bawahan sering membuat kesenjangan (*slack*) pada anggaran ketika atasan mempergunakan anggaran untuk menilai kinerja. Secara umum diasumsikan bahwa senjangan anggaran merugikan organisasi, tetapi juga bermanfaat dalam kasus tertentu (Ramdeen, *et.al.*, 2010). Salah satu alasan yang dikemukakan Hilton (dalam Falikhatun, 2007) manajer melakukan *budgetary slack* adalah bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya.

TELAAH TEORI DAN PENGEMBANGAN MODEL

Anggaran Partisipatif

Penganggaran adalah penciptaan suatu rencana kegiatan yang diformulasikan dalam bentuk ukuran keuangan. Penganggaran memerankan posisi penting di dalam perencanaan, pengendalian, dan pembuatan keputusan. Penganggaran juga untuk meningkatkan koordinasi dan komunikasi.

Penganggaran membawa masalah perilaku yang berpengaruh penting pada efektivitas organisasi. Masalah perilaku muncul ketika bawahan merasa bahwa anggaran yang ditetapkan terlalu sulit untuk dicapai, karena hal tersebut bawahan sering membuat kesenjangan (*slack*) pada anggaran ketika atasan mempergunakan anggaran untuk menilai kinerja. Secara umum diasumsikan bahwa senjangan anggaran merugikan organisasi, tetapi juga bermanfaat dalam kasus tertentu (Ramdeen, *et.al.*, 2010).

Hasil lebih lanjut menunjukkan bahwa efek kognitif dari partisipasi dalam penetapan tujuan memungkinkan bawahan untuk mengumpulkan, pertukaran dan berbagi informasi kerja yang relevan. Ketersediaan informasi yang relevan dengan pekerjaan memungkinkan bawahan untuk mengembangkan strategi efektif atau rencana, yang akan membantu mereka untuk mengarahkan usaha dari waktu ke waktu, dalam upaya untuk mencapai

tujuan mereka. Hasilnya mendukung proposisi bahwa menetapkan tujuan sulit, tetapi sasaran anggaran dapat meningkatkan tingkat sasaran anggaran bawahan, penerimaan, dan komitmen terhadap sasaran anggaran, yang pada gilirannya meningkatkan kinerja (Chong and Johnson, 2007).

Budget Emphasis

Budget emphasis merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran.

Di dalam Falikhatun (2007), disebutkan bahwa para manajer yang tidak mampu mencapai target anggaran akan menghadapi kemungkinan intervensi dari manajemen yang lebih tinggi, kehilangan sumber daya organisasi, kehilangan bonus tahunan atau pada titik yang paling ekstrim akan kehilangan pekerjaan (Merchant dan Manzoni, 1989). Dalam keadaan seperti ini para manajer akan mencari cara untuk melindungi diri dari risiko tidak tercapainya target anggaran (Lukka, 1988; Onsi, 1973; Schiff dan Lewin, 1970). Salah satu cara perlindungan diri tersebut adalah dengan menciptakan *slack* anggaran. Parker Ethal menyatakan bahwa jika kinerja seorang manajer dinilai berdasarkan anggaran yang sudah berjalan, maka para manajer akan memastikan anggarannya berada dalam tingkat yang mudah dicapai, salah satu caranya adalah dengan memasukkan *slack* dalam anggarannya.

Budgetary Slack

Perusahaan menggunakan anggaran untuk perencanaan dan kendali operasi perusahaannya. Oleh sebab itu penganggaran adalah suatu alat penting bagi manajemen untuk peramalan masa depan dari suatu usaha (Onsi dalam Ramdeen, *et.al.*, 2010). Senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah kecenderungan bawahan mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik yang diajukan, sehingga target akan mudah dicapai (Falikhatun, 2007). *Budgetary slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan dalam Falikhatun, 2007). Pendapat lain, suatu estimasi terlalu rendah yang disengaja dari pendapatan dan/atau terlalu tinggi dari beban (biaya) dalam suatu proses penganggaran untuk tujuan seperti penyimpangan yang mungkin terjadi sehingga hasilnya akan terjadi dalam batas anggaran (finance-lib.com, 2010), atau senjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah estimasi terlalu rendah yang disengaja dari pendapatan dan/atau terlalu tinggi dari beban (biaya); istilah *budgetary slack* juga disebut *budget slack*.

Kerangka Konseptual dan Perumusan Hipotesis

Beberapa penelitian yang menunjukkan pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* adalah:

1. Penelitian Falikhatun pada Badan Usaha Milik Daerah (BUMD) di Jawa Tengah (Falikhatun, 2007) dan Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa

- Tengah (Falikhatun, 2007a) menghasilkan kesimpulan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*.
2. Ikhsan dan Ane (2007) yang melakukan penelitian pada seluruh perusahaan manufaktur yang berada pada Kawasan Industri Medan (KIM), menghasilkan tesis bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap senjangan anggaran).
 3. Ramdeen, *et.al.* (2010) yang melakukan penelitian pada *American Hotel and Lodging Association (AHLA) listing*, menghasilkan tesis bahwa jika partisipasi yang tinggi (rendah) maka *budgetary slack* tinggi (rendah).
- Sebaliknya, beberapa penelitian yang menunjukkan pengaruh negatif anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* adalah:
1. Supanto (2010) yang melakukan penelitian pada Politeknik Negeri Semarang Jln. Prof. Sudarto, S.H. Tembalang Semarang, menghasilkan tesis bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan yang negatif dan signifikan terhadap *budgetary slack*.
 2. Tjahjanti (2004) melakukan penelitian pada Industri Manufaktur dan non Manufaktur di Jawa Tengah, menghasilkan tesis bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran (partisipasi penyusunan anggaran tinggi, akan menurunkan senjangan anggaran).
 3. Fitri (2004) melakukan penelitian pada Universitas Swasta di Kota Bandung, menghasilkan tesis bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh negatif yang signifikan terhadap senjangan anggaran.

Penelitian lain yang hanya menunjukkan pengaruh anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* adalah penelitian Chiristina dan Maksum (2010) melakukan penelitian pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian Barat (seluruh manajer tingkat menengah dan bawah di PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk SBU Wilayah I Jawa Bagian Barat), menghasilkan tesis bahwa partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran (hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak cukup kuat).

Penelitian Ramdeen, *et.al.* (2010) pada *American Hotel and Lodging Association (AHLA) listing*, menghasilkan tesis bahwa jika *budget emphasis* yang tinggi (rendah) maka *budgetary slack* tinggi (rendah).

Berdasarkan beberapa penelitian yang menunjukkan pengaruh positif anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack* dan pengaruh negatif anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*; penelitian yang hanya menunjukkan pengaruh anggaran partisipatif terhadap *budgetary slack*; pengaruh positif *budget emphasis* terhadap *budgetary slack*, pada kerangka pemikiran sebelumnya, rumusan masalah penelitian, dan kajian pustaka, maka disusun hipotesis sebagai berikut :

- H₁ : Anggaran Partisipatif (X_{1i}) berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* (Y_i)
- H₂ : *Budget Emphasis* (X_{2i}) berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* (Y_i)

METODE PENELITIAN

Pengukuran Variabel

A. Anggaran Partisipatif

Anggaran partisipatif merupakan keterlibatan manajer dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi dalam penelitian ini diukur menggunakan *Likert rating scale*. Skala tinggi menunjukkan persepsi tingkat partisipasi yang tinggi dan skala rendah menunjukkan persepsi tingkat partisipasi yang rendah.

B. Budget Emphasis

Budget emphasis merupakan desakan dari atasan pada bawahan untuk melaksanakan anggaran yang telah dibuat dengan baik, yang berupa sanksi jika kurang dari target anggaran dan kompensasi jika mampu melebihi target anggaran. *Budget emphasis* diukur menggunakan *Likert rating scale*. Skala tinggi menunjukkan persepsi *budget emphasis* yang tinggi dan skala rendah menunjukkan persepsi *budget emphasis* yang rendah.

C. Budgetary Slack

Slack (senjangan) adalah perbedaan jumlah anggaran yang disusun manajer pusat pertanggungjawaban dengan estimasi terbaik perusahaan dalam kemudahan pencapaian target anggaran dengan merendahkan anggaran pendapatan dan/atau meninggikan anggaran biaya. *Slack* diukur menggunakan *Likert rating scale*. Skala rendah menunjukkan persepsi *budgetary slack* yang rendah, dan skala tinggi menunjukkan persepsi *budgetary slack* yang tinggi.

Populasi dan Sampling Penelitian

Sampel dalam penelitian ini adalah seluruh karyawan/pejabat dan dipilih yang terlibat dalam penyusunan anggaran di PDAM Kabupaten Sumenep dengan menggunakan *Purposive Sampling* (Arikunto, 2006:139; Ikhsan, 2008:128; Sekaran, 2006:136-137; Umar, 2008, 73-74).

Uji Kualitas Data (Goodness of Data)

Uji kualitas data yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji validitas dan uji reliabilitas data.

Pengujian validitas data jawaban responden dilakukan dengan melakukan korelasi antar skor butir pertanyaan dengan total skor konstruk atau variabel. Pengujian validitas dapat dilakukan dengan melihat nilai *Correlated Item-Total Correlation* dengan kriteria sebagai berikut: jika nilai r hitung lebih besar dari tabel dan nilainya positif, maka butir atau pertanyaan atau indikator tersebut dikatakan "valid" (Ghozali, 2009). Namun sebaliknya, jika nilai r hitung lebih kecil dari r tabel, maka pertanyaan tersebut dapat dikatakan "tidak valid", berarti terdapat konsistensi dalam kuesioner tersebut (Umar, 2008:56).

Pengujian reliabilitas jawaban responden dilakukan dengan menggunakan uji statistik *Cronbach Alpha* (α). Suatu konstruk atau variabel

dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* $\geq 0,60$ (Nunnally dalam Ghozali, 2009).

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik yang dilakukan meliputi : uji normalitas, uji multikolinieritas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

Analisis Regresi Berganda

Rumusan yang digunakan sebagai berikut :

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_{1i} + \beta_2 X_{2i} + \xi_i$$

Dimana :

Y_i = *Budgetary Slack*.

X_{1i} = Anggaran Partisipatif

X_{2i} = *Budget Emphasis*

β_0 = konstanta

β_1 , dan β_2 = koefisien regresi untuk X_{1i} dan X_{2i}

ξ_i = error term

Uji Kesesuaian Model

Pengambilan keputusan uji statistik F (Fisher test, uji ANOVA [*Analysis Of Variance*]) atau disebut uji signifikansi simultan atau uji signifikansi serempak atau uji kesesuaian model, menurut Ghozali (2009:88) bahwa uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat.

Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan uji statistik t, termasuk pengujian di atas sebelumnya. Pengambilan keputusan uji statistik t atau disebut uji signifikansi parameter individual atau uji signifikansi parsial, menurut Ghozali (2009:88) bahwa uji t pada dasarnya menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas/independen secara individual dalam menerangkan variabel dependen. Uji ini digunakan untuk membuktikan hipotesis model penelitian, dengan menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen.

PEMBAHASAN

Pengumpulan Data di Lapangan

Prosedur pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan data primer yang dikumpulkan dengan mengirimkan kuesioner kepada responden. Kuesioner didistribusikan langsung oleh peneliti. Kuesioner yang didistribusikan harus dicoba lebih dahulu, yaitu meliputi validitas dan reliabilitasnya, hasil pengujian validitas dan reliabilitas menghasilkan kesimpulan sebagai berikut : Semua butir pernyataan untuk variabel-variabel Anggaran Partisipatif (X_{11} sampai X_{16}), *Budget Emphasis* (X_{21} sampai X_{27}) dan *Budgetary Slack* (Y_1 sampai Y_5) adalah valid dan reliabel.

Penentuan besar sampel dalam penelitian ini adalah mempertimbangkan pejabat/pegawai/staf yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran di

PDAM Kabupaten Sumenep, maka sampel yang diambil dalam penelitian ini adalah 75 responden dari populasi 102 orang, sehingga kuesioner yang disebar sebanyak 75 kuesioner sesuai dengan jumlah sampel yang ditetapkan semula, yaitu 75 karyawan yang terlibat dalam penyusunan anggaran dan 27 orang adalah karyawan kontrak yang tidak terlibat dalam penyusunan anggaran, tidak disebar kuesioner. Sebanyak 75 kuesioner yang disebar itu, kembali sebanyak 44 kuesioner (58,67%), kosong/cacat sebanyak 1 kuesioner (1,33%), dan tidak kembali sebanyak 31 kuesioner (41,33%). Tingkat pengembalian yang hanya sebesar 58,67%, atau tidak kembali yang cukup besar, yaitu sebesar 41,33%.

Transformasi Data

Data yang diperoleh dengan menggunakan *Likert rating scale* adalah data ordinal, data ordinal ini adalah data kualitatif (data nominal dan data ordinal) yang dinyatakan dalam bentuk bukan angka yang harus dikuantifikasikan, dan data ordinal itu adalah data yang diperoleh dengan kategorisasi atau klasifikasi, tetapi di antara data tersebut terdapat hubungan (Santoso, 2004:4-6).

Data yang digunakan pada statistika parametrik adalah data harus berdistribusi normal dengan pengukuran data yang harus digunakan adalah interval dan rasio (La Hatani, 2008:12), dan karena pengolahan data dengan statistika parametrik mensyaratkan bentuk data numerik, yaitu dinyatakan dalam besaran numerik (angka), maka data kategorik tersebut terlebih dahulu harus diubah ke bentuk numerik dengan memberi bobot pada setiap kategori atau harus dilakukan transformasi.

Berdasarkan uraian di atas, maka pada penelitian ini dilakukan transformasi data, karena data yang diperoleh adalah data yang diperoleh dari kuesioner menggunakan skala Likert yang termasuk jenis data ordinal, dan pengolahan data menggunakan metode parametrik, dimana menurut Santoso (2010:10), bahwa pengolahan data dengan metode parametrik harus memenuhi kriteria : (1) data dalam jumlah besar, biasanya di atas 30; (2) distribusi data adalah normal atau dapat dianggap normal; dan (3) data bertipe interval atau rasio. Transformasi data dalam penelitian ini menggunakan Minitab dengan metode transformasi yang digunakan yaitu *method of successive interval (MSI)* oleh Hays dengan program makro 'Konversi Umum' (Waryanto dan Millafati, 2006). Hasil transformasi data dengan menggunakan program makro Minitab tersebut diuji lagi secara manual dengan menggunakan Excel dengan *method of successive interval (MSI)*, dan hasil yang diperoleh sama dengan cara manual menggunakan Excel tersebut.

Asumsi yang digunakan dalam satuan variabel-variabel dalam penelitian ini (anggaran partisipatif, *budget emphasis* dan *budgetary slack*) menggunakan skala Likert adalah sama dan dengan satuan skor persepsi konstruk setuju, sehingga tidak perlu dilakukan standardisasi atas ketidaksamaan satuan itu. Menurut Anonymous (2010), bahwa jika data ditransformasi dalam bentuk logaritma (biasanya digunakan $\ln = \log \text{ normal}$)

maka disebut model *double log*. Arti dari parameter berubah menjadi elastisitas.

Uji Kualitas Data

Uji kualitas data dimulai dengan menguji validitas terlebih dahulu, baru diikuti oleh uji reliabilitas (Santoso, 2004:272).

A. Uji Validitas Data

Uji Validitas Data sebagaimana tabel di bawah.

Tabel 1. Uji Validitas Data Hasil Kuesioner

Anggaran Partisipatif	Corrected Item-Total Correlation	Budget Emphasis	Corrected Item-Total Correlation	Budgetary Slack	Corrected Item-Total Correlation
X11	0.752(*)	X21	0.719(*)	Y1	0.503(*)
X12	0.712(*)	X22	0.762(*)	Y2	0.785(*)
X13	0.552(*)	X23	0.747(*)	Y3	0.632(*)
X14	0.501(*)	X24	0.493(*)	Y4	0.664(*)
X15	0.708(*)	X25	0.608(*)	Y5	0.724(*)
X16	0.651(*)	X26	0.673(*)	** Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed). * Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).	
		X27	0.623(*)		

Tabel di atas menunjukkan uji validitas dengan menggunakan *Corrected Item-Total Correlation*, dan hasil menunjukkan bahwa nilai *Corrected Item-Total Correlation* pada tingkat signifikansi 99%, yaitu : Anggaran Partisipatif, *Budget Emphasis* dan *Budgetary Slack* adalah valid.

B. Uji Reliabilitas Data

Uji reliabilitas sebagaimana tabel di bawah

Tabel 2. Uji Reliabilitas Data Hasil Kuesioner

No.	Butir-butir Pernyataan (Variabel-Indikator)	Alpha-Cronbach	Kesimpulan
1.	Anggaran Partisipatif: X11 – X16	0.721	Reliabel
2.	<i>Budget Emphasis</i> : X21 – X27	0.785	Reliabel
3.	<i>Budgetary Slack</i> : Y1 – Y5	0.679	Reliabel

Tabel diatas menunjukkan uji reliabilitas dengan menggunakan teknik Alpha-Cronbach, dan hasil menunjukkan bahwa nilai Alpha-Cronbach pada setiap indikator variabel bernilai lebih besar dari 0.60, yaitu : *Anggaran Partisipatif*, *Budget Emphasis* dan *Budgetary Slack*, artinya kuesioner tersebut dapat dipercaya atau mempunyai keandalan.

Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik terdiri dari : uji multikolonieritas, uji autokorelasi, dan uji heteroskedasitas serta uji normalitas.

Uji Normalitas

Perhitungan nilai Z_{skew} dan Z_{kurt} serta rasio *Skewness* dan rasio *Kurtosis* dengan menggunakan nilai *Skewness* dan *Kurtosis* diperoleh nilai seperti terdapat pada tabel di bawah.

Tabel 3. Z_{skew} dan Z_{kurt} serta Rasio *Skewness* dan rasio *Kurtosis* Variabel Penelitian

No	Jenis	Variabel		
		Anggaran Partisipatif (PARTISIPATIF_A)	Budget Emphasis (EMPHASIS_E)	Budgetary Slack (SLACK_B)
1.	Skewness	-0.241	0.006	-0.445
	Std. Error	0.361	0.361	0.361
	Rasio_{skew}	-0.401	0.010	-0.741
	Kesimpulan	berdistribusi normal	berdistribusi normal	berdistribusi normal
2.	Kurtosis	0.695	-0.281	-0.324
	Std. Error	0.709	0.709	0.709
	Rasio_{kurt}	0.825	-0.335	-0.385
	Kesimpulan	berdistribusi normal	berdistribusi normal	berdistribusi normal
3.	Z_{skew}	-0.645	0.016	-1.191
	Kesimpulan	berdistribusi normal	berdistribusi normal	berdistribusi normal
4.	Z_{kurt}	0.930	-0.377	-0.434
	Kesimpulan	berdistribusi normal	berdistribusi normal	berdistribusi normal

Nilai semua Z, yaitu : Anggaran Partisipatif ($Z_{skew} = -0.645$ dan $Z_{kurt} = 0.930$); *Budget Emphasis* ($Z_{skew} = 0.016$ dan $Z_{kurt} = -0.377$); dan *Budgetary Slack* ($Z_{skew} = -1.191$ dan $Z_{kurt} = -0.434$), berada di dalam interval -2.58 sampai +2.58 (nilai Zkritis (signifikan pada $\alpha=0.1$) = ± 2.58), maka ketiga variabel terdistribusi secara normal.

Nilai semua Rasio, yaitu : Anggaran Partisipatif ($Rasio_{skew} = -0.645$ dan $Rasio_{kurt} = 0.930$); *Budget Emphasis* ($Rasio_{skew} = 0.016$ dan $Rasio_{kurt} = -0.377$); dan *Budgetary Slack* ($Rasio_{skew} = -1.191$ dan $Rasio_{kurt} = -0.434$), berada di dalam interval -2 sampai +2, maka ketiga variabel terdistribusi secara normal.

Pengujian dengan tes Kolmogorov-Smirnov menunjukkan hal yang sama, yaitu ketiga variabel terdistribusi secara normal, hasil perhitungan menunjukkan bahwa pada nilai Kolmogorov-Smirnov $Z = 0.601$, nilai dari Asymp. Sig. (2-tailed) = 0.863 adalah lebih besar dari 0.05, artinya data residual berdistribusi normal.

Pengujian dengan menggunakan bantuan Minitab 14, atas Konstruk (variabel) Anggaran Partisipatif, *Budget Emphasis* dan *Budgetary Slack*, juga memberikan hasil yang sama bahwa ketiga variabel terdistribusi secara normal.

Nilai p dari data penelitian ini dihitung untuk p (dua arah pada $\alpha=0.05$) dan $n > 40$ dengan menggunakan tabel Kuantil Uji Statistik Kolmogorov – Smirnov (Iriawan dan Astuti, 2006:459-460), sebagai berikut: p value pada $n = 43$ adalah 0.2074

Nilai $KS = 0.119$ dan $p\text{-value} = 0.131$ pada Anggaran Partisipatif adalah lebih kecil dari 0.2074, $KS = 0.128$; dan $p\text{-value} = 0.074$ pada *Budget Emphasis* adalah lebih kecil dari 0.2074; serta $KS = 0.097$ dan $p\text{-value} > 0.150$ pada *Budgetary Slack* adalah lebih kecil dari 0.2074 (Lampiran 5.7.), sebagaimana pendapat Iriawan dan Astuti (2006:220) bahwa jika nilai KS dan $p\text{-value}$ lebih kecil dari p -tabel berarti model telah mengikuti distribusi normal.

Dengan memperhatikan hasil pengujian di atas, yang meliputi uji validitas, uji reliabilitas dan uji kenormalan data, maka data dapat diteruskan untuk diuji lebih lanjut.

B. Uji Multikolinieritas

Hasil perhitungan menunjukkan bahwa variabel Anggaran Partisipatif (menunjukkan korelasi dengan *Budget Emphasis*, dengan tingkat korelasi - 0.681 atau sekitar 68,1%, tetapi masih di bawah 95%, yang menurut Ghazali (2009:97) dapat dikatakan bahwa tidak terjadi multikolinieritas yang serius. Namun kalau dikaji dari Nilai *Tolerance* dan koefisien *Variance Inflation Factor* (VIF), menunjukkan bahwa hasil perhitungan *Tolerance* untuk Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* masing-masing sebesar 0.536 lebih besar dari 0.1 atau VIF untuk Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* masing-masing sebesar 1.865 lebih kecil dari 10, yang berarti tidak ada multikolinieritas antar variabel independen Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* dalam model regresi.

C. Uji Autokorelasi

Nilai Durbin-Watson (DW test) = 1.596 berada di antara -2 dan +2, maka koefisien regresi bebas dari gangguan autokorelasi, artinya antara variabel independen Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* untuk variabel dependen *Budgetary Slack* tidak terjadi autokorelasi.

D. Uji Heteroskedastisitas

Hasil analisis dengan grafik *scatterplot* antara prediksi variabel terikat dengan residualnya menunjukkan bahwa titik-titik menyebar secara acak dan baik di atas dan di bawah angka 0 (nol) pada sumbu Y prediksi, yang berarti bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi.

Untuk lebih mempertegas pengujian heteroskedastisitas ini, perlu dilakukan Uji Glejser, hasil perhitungan menunjukkan bahwa tingkat signifikansi uji Glejser untuk Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* berturut-turut sebesar 0.607 dan 0.565 adalah lebih besar dari 0.05 (5%), yang berarti tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi.

Analisis Regresi Berganda

Berdasarkan uji multikolonieritas, uji autokorelasi, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas sebagai bagian dari asumsi regresi linear, yang menunjukkan bahwa data hasil penelitian ini berdistribusi secara normal, tidak terjadi multikolonieritas, tidak terjadi autokorelasi dan tidak terjadi heteroskedastisitas. Hasil pengolahan data menghasilkan konstanta $\beta_0 = 22.905$, $\beta_1 = -0.373$, dan $\beta_2 = 0.120$, sehingga model regresinya adalah :

$$\text{Budgetary Slack} = 22.905 - 0.373 (\text{Anggaran Partisipatif}) - 0.120 (\text{Budget Emphasis})$$

atau persamaan regresi statistiknya :

$$Y_i = 22.905 - 0.373 X_{1i} - 0.120 X_{2i} + \xi_i$$

Uji Kesesuaian Model

Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai $F = 8.365$ lebih besar dari 4 dan $\text{Sig} = 0.001$ lebih kecil dari 0.05, yang menyatakan bahwa model yang diajukan telah sesuai, yang berarti bahwa model regresi ($Y_i = 22.905 - 0.373 X_{1i} - 0.120 X_{2i} + \xi_i$) dapat digunakan untuk memprediksi *Budgetary Slack* yang dipengaruhi secara negatif dan signifikan oleh variabel-variabel independen Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis*.

Uji Hipotesis

Nilai t_{tabel} untuk $n = 43$ dihitung dengan cara interpolasi pada $\alpha=0.1$ (10%) dan $\alpha=0.05$ (5%), diperoleh nilai $t_{\text{tabel}/(\alpha=0.1)} = 1.304$ dan $t_{\text{tabel}/(\alpha=0.05)} = 1.685$.

Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} untuk Anggaran Partisipatif = -2.306 lebih kecil dari 0.05 dan probabilitas signifikansi untuk Anggaran Partisipatif = 0.026 lebih kecil dari 0.05 serta t_{hitung} -nya lebih besar dari t_{tabel} (5%) = 1.685, yang berarti bahwa H_0 diterima, artinya bahwa variabel independen Anggaran Partisipatif merupakan variabel independen yang secara individual mempengaruhi variabel dependen *Budgetary Slack*.

Hasil pengolahan data menunjukkan bahwa nilai t_{hitung} untuk *Budget Emphasis* = -0.904, lebih besar dari 0.05 dan probabilitas signifikansi untuk *Budget Emphasis* = 0.372 lebih besar dari 0.05, dan t_{hitung} -nya lebih kecil dari t_{tabel} (5%) = 1.685, serta $F_{\text{hitung}} = 8.365$ lebih besar dari 4, artinya bahwa variabel independen *Budget Emphasis* mempengaruhi variabel dependen

Budgetary Slack, dan tidak secara individual, tetapi secara simultan bersama variabel independen Anggaran Partisipatif.

Dengan demikian bahwa Anggaran Partisipatif (X_{1i}) berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* (Y_i) dengan koefisien -0.373, yang menunjukkan bahwa Anggaran Partisipatif berpengaruh negatif terhadap timbulnya *Budgetary Slack*, dan *Budget Emphasis* (X_{2i}) berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* (Y_i) dengan koefisien -0.120, yang menunjukkan bahwa *Budget Emphasis* berpengaruh negatif terhadap adanya *Budgetary Slack*.

Koefisien Korelasi (R) dan Koefisien Determinasi (R^2)

Nilai koefisien determinasi (R^2) sebesar 0.260 atau 26.0%, menjelaskan bahwa Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* secara bersama-sama berpengaruh terhadap adanya *Budgetary Slack* dan secara simultan memberikan kontribusi sebesar 0.260 atau 26.0%, artinya bahwa secara simultan Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* mempunyai pengaruh sebesar 0.260 atau 26.0% terhadap adanya *Budgetary Slack*. Sisanya sebesar $100.0 - 26.0$ atau sama dengan 74.0% disebabkan oleh faktor-faktor lain, dan/atau error (galat) penelitian.

KESIMPULAN

Kesimpulan

Hasil penelitian ini menyimpulkan sebagai berikut:

1. Anggaran Partisipatif berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* dan hasil pengujian menunjukkan pengaruh negatif signifikan, artinya bahwa tingkat partisipasi yang tinggi (rendah) akan menyebabkan kesenjangan anggaran rendah (tinggi).
2. *Budget Emphasis* berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* dan hasil pengujian menunjukkan berpengaruh negatif secara simultan bersama Anggaran Partisipatif dengan signifikan, artinya bahwa penekanan anggaran (desakan dari atasan pada bawahan) yang tinggi (rendah) bersama tingkat partisipasi akan menyebabkan kesenjangan anggaran rendah (tinggi).
3. Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* mempunyai pengaruh sebesar 0.260 atau 26.0% terhadap timbulnya *Budgetary Slack*, artinya bahwa tingkat partisipasi dan penekanan anggaran (desakan dari atasan pada bawahan) mempunyai pengaruh yang rendah (sebesar 26.0%) terhadap timbulnya kesenjangan anggaran.

Saran

Berdasarkan pembahasan, kesimpulan hasil penelitian ini dan hasil observasi langsung di lapangan, saran yang disampaikan sebagai berikut di bawah.

A. Bagi PDAM Kabupaten Sumenep

Beberapa saran yang dapat disampaikan peneliti bagi PDAM Kabupaten Sumenep adalah :

1. Perlu pengendalian anggaran, pengendalian internal, dan peningkatan peran serta seluruh karyawan dalam penganggaran agar dapat mengurangi timbulnya kesenjangan anggaran.
2. Memberikan motivasi dan bukti nyata kepada karyawan bahwa partisipasi setiap karyawan itu penting.
3. Memberikan *reward* apabila target anggaran tercapai dan memberikan *punishment* apabila target anggaran tidak tercapai.
4. Personal yang terkait dengan penganggaran, termasuk pengawas dan pengendali internal disarankan dipercayakan pada personal yang mempunyai kompetensi penganggaran, dan personal pengawas serta pimpinan mempunyai kompetensi dan kepekaan perilaku penganggaran.

B. Bagi Peneliti Lain

Beberapa saran yang dapat disampaikan peneliti bagi peneliti lain adalah :

1. Mempertajam melalui penelitian kualitatif atas pengaruh Anggaran Partisipatif dan *Budget Emphasis* terhadap *Budgetary Slack* di PDAM Kabupaten Sumenep.
2. Perlu penelitian lebih lanjut antara lain pengaruh informasi asimetri, budaya organisasi, pemoderasi *group cohesiveness*, motivasi, *pure moderator* kecukupan anggaran, pengendalian anggaran, volatilitas lingkungan, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan lain-lain terhadap timbulnya *Budgetary Slack* di PDAM Kabupaten Sumenep.
3. Validitas beberapa butir kuesioner diupayakan lebih tinggi dari 0.7.

Kekuatan/Kelemahan dan Hambatan

Beberapa kekuatan dan kelemahan penelitian ini serta hambatan yang dihadapi peneliti, sebagai berikut di bawah.

A. Perbedaan dan Kelebihan

1. Penelitian ini dilakukan terfokus pada PDAM Kabupaten Sumenep, dengan unit-unit yang tersebar di beberapa wilayah daratan dan kepulauan, dengan karakteristik dan geografis yang khas, yang tidak pernah dilakukan penelitian oleh peneliti-peneliti terdahulu.
2. Pengolahan data telah sesuai dengan ketentuan pengolahan data statistika parametrik dan ditransformasi terlebih dahulu. Data yang berupa data skala Likert yang berskala ordinal dan karena pengolahan data dengan statistika parametrik mensyaratkan bentuk data numerik, yaitu dinyatakan dalam besaran numerik (angka), maka data kategorik tersebut terlebih dahulu harus diubah ke dalam bentuk numerik. Data tersebut ditransformasi terlebih dahulu menjadi data bertipe interval dengan konversi menggunakan pendekatan *method of successive interval (MSI)*, sesuai dengan ketentuan atau syarat bahwa data yang digunakan pada statistika parametrik adalah data harus berdistribusi normal dengan pengukuran data yang harus digunakan adalah interval dan rasio (La Hatani, 2008:12).

B. Hambatan dan Kelemahan

1. Penelitian ini hanya menguji dua variabel independen yang berpengaruh terhadap *Budgetary Slack*, padahal masih banyak variabel independen yang mempengaruhi timbulnya *Budgetary Slack*, antara lain informasi asimetri dan komitmen organisasi, hal ini karena keterbatasan waktu penelitian dan wilayah obyek.
2. Obyek penelitian hanya satu perusahaan, dan tidak dilakukan pada perusahaan sektor publik lainnya yang ada di wilayah obyek yang sama atau juga wilayah obyek lainnya.
3. Butir-butir indikator pada kuesioner dari masing-masing variabel cukup namun kurang banyak, sehingga gambaran atas masing-masing variabel tidak terlalu sempurna.

DAFTAR PUSTAKA

- Anonymous. 2010. **MODUL 3: Analisis Riset dengan Regresi**. Retrieved December 13, 2010; 7:40PM from http://eprints.ums.ac.id/911/3/Modul_3._analisis_riset_dg_regresi.do.
- _____. 2010a. **MODUL 11: Analisis Data (Bagian 2)**. Retrieved December 13, 2010; 9:12PM from <http://xa.yimg.com/kq/groups/24927445/643127216/name/MODUL+11+ANALISIS+DATA+2.doc>.
- Arikunto, S. 2010. **Prosedur Penelitian: Suatu Pendekatan Praktek**. Edisi Revisi VI. Penerbit PT Rineka Cipta, Jakarta.
- Chong, Vincent K, and Johnson, Darren M. 2007. **Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance**. Accounting and Business Research; Monday, January 1 2007. Retrieved November 12, 2010, from <http://www.allbusiness.com/trends-events/investigations/13434990-1.html>
- Christina, Vitha dan Maksum, Azhar. 2010. **Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Ketidakpastian Lingkungan sebagai Variabel Moderating pada PT Perusahaan Gas Negara (Persero) Tbk, Jawa Bagian Barat**. Tesis. Retrieved November 16, 2010m 10:18AM, from <http://akuntansi.usu.ac.id/jurnal-akuntansi-5.html>.
- Departemen Dalam Negeri RI. 1999. **Keputusan Menteri Dalam Negeri Nomor 47 Tahun 1999 Tanggal 31 Mei 1999 tentang Pedoman Penilaian Kinerja Perusahaan Daerah Air Minum**, Departemen Dalam Negeri, Jakarta.
- Eisenhardt, Kathleen M. 1989. **Agency Theory: An Assesment and Review**. The Academy of Management Review, Vol. 14, No. 1. (Jan., 1989), pp. 57-74.
- Falikhatun. 2007. **Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, dan Group Cohesiveness dalam Hubungan antara Partisipasi**

- Penganggaran Dan Budgetary Slack (Studi Kasus pada Rumah Sakit Umum Daerah Se Jawa Tengah)***. FE - UNS Surakarta. Jurnal Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar 26-28 Juli 2007, 3-4
- Falikhatun. 2007a. ***Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Variabel Pemoderasi Ketidakpastian Lingkungan dan Kohesivitas Kelompok. Jurnal akuntansi dan keuangan***. Volume 6, No. 2, September 2007. Halaman 207 - 221. Fakultas Ekonomi Universitas Sebelas Maret Surakarta
- Fitri, Yulia. 2004. ***Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Universitas Swasta di Kota Bandung)***. SNA VII DENPASAR BALI, 2-3 DESEMBER 2004.
- finance-lib.com. 2010. ***financial-term-budget-slack***. Retrieved October, 20, 2010, from <http://www.finance-lib.com/financial-term-budget-slack.html>.
- Ghozali, I. 2009. ***Aplikasi Analisis Multivariate dengan SPSS***. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ikhsan, A. 2008. ***Metodologi Penelitian Akuntansi Keperilakuan***. Edisi Pertama. Graha Ilmu, Yogyakarta.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. 2007. ***Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan lima Variabel Pemoderasi***. SNA X UNHAS Makassar, 26-28 Juli 2007.
- Iriawan, Nur dan Septin Puji Astuti. 2006. ***Mengelola Data Statistik dengan Mudah Menggunakan Minitab 14***. Edisi I, Penerbit CV Andi Offset, Yogyakarta.
- Jensen, Michael C. and William H. Meckling. 1976. ***Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure***. Journal of Financial Economics, October, 1976, V. 3, No. 4, pp. 305-360. ". Social Science Research Network (SSRN) Electronic Library Retrieved November 17, 2010; 9:00PM, from <http://papers.ssrn.com/abstract=94043> atau <http://www.sfu.ca/~wainwrig/Econ400/jensen-meckling.pdf>.
-
- . 1998. ***Divisional Performance Measurement***. Social Science Research Network (SSRN) Electronic Library Retrieved November 17, 2010; 9:00PM, from <http://papers.ssrn.com/abstract=94109> (SSRN-id94109).
- La Hatani. 2008. ***Bahan Kuliah dan Praktikum Statistika Ekonomi Lanjutan***. Jurusan Manajemen Fakultas Ekonomi Universitas Haluoleo.
- Lubis, Arfan Ikhsan. 2010. ***Akuntansi Keperilakuan***. Edisi 2. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

- Ramdeen, C., Jocelina Santos and Hyun Kyung Chatfield. 2010. ***An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis, and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry***. Retrieved November 12, 2010; 1:54AM from <http://hotel.unlv.edu/research/htl/pdf/articles/BudgetarySlack.pdf>.
- Santoso, Singgih. 2004. ***Buku Latihan SPSS Statistik Parametrik***. Cetakan Keempat, Juni 2004. Penerbit Elex Media Komputindo, Jakarta.
- _____. 2010. ***Statistik Parametrik: Konsep dan Aplikasi dengan SPSS***. Penerbit Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Sekaran, Uma. 2006. ***Research for Business: Metodologi Penelitian untuk Bisnis***. Edisi 4. Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Supanto. 2010. ***Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi sebagai Pemoderasi (Studi Kasus pada Politeknik Negeri Semarang)***. Tesis. Program Studi Magister Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Retrieved November 16, 2010; 8:26AM from <http://eprints.undip.ac.id/8125/1/Supanto.pdf>.
- Tjahjanti, Rosalina Dwi Fadma. 2004. ***Pengaruh Partisipasi Penyusunan Penganggaran, Komitmen Organisasi, Keterlibatan Kerja, dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Industri Manufaktur dan non Manufaktur di Jawa Tengah)***. Tesis. Program Studi Magister Sains Akuntansi Program Pasca Sarjana Universitas Diponegoro. Retrieved November 16, 2010; 8:23AM from <http://eprints.undip.ac.id/10081/1/2004MAK2798.pdf>.
- Umar, Husein. 2008. ***Desain Penelitian Akuntansi Keperilakuan***. Edisi 1-1. Penerbit PT RajaGrafindo, Jakarta.
- _____. 2010. ***Desain Penelitian Manajemen Strategik: Cara Mudah Meneliti Masalah-masalah Manajemen Strategik untuk Skripsi, Tesis, dan Praktek Bisnis***. Edisi 1-1. Penerbit PT RajaGrafindo, Jakarta.
- Waryanto, B. dan Yuan Astika Millafati. 2006. ***Transformasi Data Skala Ordinal ke Interval dengan Menggunakan Makro Minitab***. Informatika Pertanian, Volume 15, 2006, hal. 881-895.
- Yuhertiana, I. 2004. ***Kapasitas Individu dalam Dimensi Budaya, Keberadaan Tekanan Sosial dan Keterkaitannya dengan Budgetary Slack (Senjangan Sosial), Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Perencanaan Anggaran di Jawa Timur***. Disertasi. Program Studi Ilmu Ekonomi, Program Pascasarjana Universitas Brawijaya, Malang.