

INTERAKSI INFORMASI ASIMETRI, BUDAYA ORGANISASI, DAN GROUP COHESIVENESS DALAM HUBUNGAN ANTARAPARTISIPASI PENGANGGARAN DAN BUDGETARY SLACK

(Studi kasus pada rumah sakit umum daerah se jawa tengah)

Hj. Falikhatun.

Abstract

This objective of the research was examined the effect of budgetary participation on budgetary slack using information asymmetry, organizational culture, and group cohesiveness as moderating variables. Hypotheses that proposed is a high budgetary participation will have positive effect on budgetary slack. The information asymmetry, organizational culture, and group cohesiveness will have positive effect on budgetary slack. The population is Region General Hospital that located in Central Java. Purposive random sampling used to take the samples. Data collection method that used is mail questionnaires method. Data analyze method is validity and reliability analysis, classic assumption analysis and hypotheses analysis that used multiple regression. The results are all variables valid and reliable and fullfil classic assumption. The result of hypotheses analysis show that budgetary participation have positive and significance effect on budgetary slack. Furthermore, information asymmetry and group cohesiveness have moderating variables in the relationship budgetary participation and budgetary slack, but organizational culture with employee oriented do not have moderating variables in the relationship budgetary participation and budgetary slack.

Key words: *budgetary participation, information asymmetry, organizational culture, group cohesiveness, budgetary slack*

PENDAHULUAN

Salah satu elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen adalah anggaran. Anggaran merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan sumber daya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan. Kenis pendapatan dalam suatu pusat pertanggungjawaban, tetapi juga berfungsi sebagai alat pengendalian, koordinasi, komunikasi, evaluasi kinerja serta motivasi. Adapun Supriyono dalam Riyadi (2002) menyatakan bahwa anggaran memiliki dua peranan penting yaitu sebagai perencanaan dan kriteria kinerja. Anggaran sebagai perencanaan berisi tentang rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang, sedangkan anggaran sebagai kriteria kinerja berfungsi sebagai bagian dari proses pengendalian manajemen yang dapat dinyatakan secara formal. Proses penganggaran dapat dilakukan dengan metoda *top down*, *bottom up*, dan partisipasi.

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). Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran adalah penciptaan *budgetary slack*. *Budgetary slack* biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai (Merchant, 1981). Adapun Hilton dalam Hermanto (2003) menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan *budgetary slack* : (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya; (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi manajer tersebut dapat melampaui/mencapai anggarannya; (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa *budgetary slack* dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk diantaranya 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* dipengaruhi oleh beberapa variabel pemoderasi diantaranya yaitu: informasi asimetri, budaya organisasi, dan *Group Cohesiveness*.

Penelitian mengenai pengaruh informasi asimetri terhadap *budgetary slack* telah banyak dilakukan. Dunk (1993) meneliti pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack*. Dunk (1993) menyatakan bahwa informasi asimetri akan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack*. Wartono (1998) juga menguji interaksi antara partisipasi, informasi asimetri dan penekanan anggaran terhadap senjangan anggaran. Hasil penelitian membuktikan bahwa partisipasi dan informasi asimetri berpengaruh negatif pada senjangan anggaran tetapi korelasinya signifikan.

Selanjutnya variable lain yang mempunyai pengaruh terhadap kecenderungan bawahan untuk melakukan *budgetary slack* adalah variabel budaya organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Budaya berkaitan dengan cara seseorang menganggap pekerjaan, bekerja sama dengan rekan kerja, dan memandang masa depan. Budaya organisasi sesuai dengan saran Douglas dan Wier (2000) yang dikutip Yuhertiana (2004) diduga mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis tidaknya *budgetary slack*. Sesuai dengan *Theory Agency*, bawahan akan membuat target yang lebih mudah untuk dicapai dengan cara membuat target anggaran yang lebih rendah pada sisi pendapatan, dan membuat ajuan biaya yang lebih tinggi pada sisi biaya.

Group cohesiveness dapat didefinisikan sebagai tingkat yang menggambarkan suatu kelompok dengan anggota yang 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, Arfan, 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 Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) belum banyak dilakukan. Padahal di organisasi sektor publik yang meliputi pemerintah pusat, pemerintah daerah (RSUD), 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 public, 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 *Group Cohesiveness* 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*?

(2) Apakah informasi asimetri, budaya organisasi, dan *Group Cohesiveness* sebagai variabel pemoderasi dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*?

KAJIAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

1. Partisipasi Penganggaran dan *Budgetary Slack*

Siegel dan Marconi (1989) 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 Baiman (1982) dan Dunk (1993) yang memperkuat argumen bahwa partisipasi cenderung mengurangi *budgetary slack*.

Jika keterlibatan bawahan dalam penyusunan anggaran tersebut disalahgunakan, maka akan menimbulkan *slack* (senjangan anggaran). 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, 2001).

Schiff dan Lewin (1970) 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 *budget*

ary slack. Alasannya, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung melonggarkan anggaran yang disusun agar mudah dicapai, sehingga hipotesis yang dikembangkan adalah:

H_1 : *Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif terhadap budgetary slack.*

2. Partisipasi Penganggaran, *Budgetary Slack*, dan Informasi Asimetri

Anthony dan Govindarajan (2001) menyatakan bahwa kondisi informasi asimetri muncul dalam teori keagenan (*agency theory*), yakni *principal* (pemilik/atasan) memberikan wewenang kepada *agen* (manajer/bawahan) untuk mengatur perusahaan yang dimiliki. Informasi asimetri adalah suatu kondisi apabila pemilik/atasan tidak mempunyai informasi yang cukup mengenai kinerja *agen*/bawahan sehingga atasan tidak dapat menentukan kontribusi bawahan terhadap hasil aktual perusahaan. Kondisi ketidakpastian lingkungan dapat menyebabkan informasi bawahan terhadap bidang teknisnya melebihi informasi yang dimiliki atasannya.

Dunk dalam Fitri (2004) mendefinisikan informasi asimetri sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki atasannya, termasuk lokal maupun informasi pribadi. Dunk dalam Fitri (2004) meneliti pengaruh informasi asimetri terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack*. Ia menyatakan bahwa informasi asimetri akan berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi dan *budgetary slack*.

Selanjutnya Shields dan Young (1993) mengemukakan beberapa kondisi perusahaan yang kemungkinan besar timbulnya informasi asimetri, yaitu : perusahaan yang sangat besar, mempunyai penyebaran secara geografis, memiliki produk yang beragam, dan membutuhkan teknologi. Kemudian Welsch et al dalam Fitri (2004) mengemukakan dengan adanya partisipasi anggaran dari manajer tingkat menengah dan tingkat bawah dalam proses pembuatan anggaran, mempunyai dampak yang bermanfaat paling tidak dalam dua hal. Pertama, proses partisipasi mengurangi informasi asimetri dalam organisasi, dengan demikian memungkinkan manajemen tingkat atas mendapatkan informasi mengenai masalah lingkungan dan teknologi, dari manajer tingkat bawah yang mempunyai pengetahuan khusus. Kedua, proses partisipasi dapat menghasilkan komitmen yang lebih besar dari manajemen tingkat bawah untuk melaksanakan rencana anggaran dan memenuhi anggaran.

Bagi tujuan perencanaan, anggaran yang dilaporkan seharusnya sama dengan kinerja yang diharapkan. Namun, oleh karena informasi bawahan lebih baik daripada atasan (terdapat informasi asimetri), maka bawahan mengambil kesempatan dari partisipasi penganggaran. Ia memberikan informasi yang bias dari informasi pribadi mereka, dengan membuat budget yang relatif lebih mudah

dicapai, sehingga terjadilah *budgetary slack* (yaitu dengan melaporkan anggaran dibawah kinerja yang diharapkan) (Schiff and Lewin, 1970). Hal ini dikuatkan lagi oleh penelitian Christensen, 1982, Pope, 1984) yang mengungkapkan bahwa dalam partisipasi penganggaran, bawahan dapat menyembunyikan sebagian dari informasi pribadi mereka, yang dapat menyebabkan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang dikembangkan adalah:

H₂: Partisipasi penganggaran akan berpengaruh positif terhadap budget ary slack pada Informasi Asimetri yang tinggi, dan sebaliknya.

3. Partisipasi Penganggaran, *Budgetary Slack*, dan Budaya Organisasi

Deal dan Kennedy (1982) dalam Setyorini (2004) mengatakan bahwa budaya pada hakekatnya merupakan pola yang terintegrasi dari perilaku manusia yang mencakup pikiran, ucapan, tindakan, artifak-artifak dan bergantung pada kapasitas manusia untuk belajar dan mentransmisikannya bagi keberhasilan generasi yang ada. Dari pengertian ini dapat ditangkap bahwa budaya organisasi tidak bisa begitu saja ditangkap dan dilihat oleh orang luar, namun dapat dipahami dan dirasakan melalui perilaku-perilaku anggotanya serta nilai-nilai yang mereka anut. Budaya mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi termasuk dalam birokrasi.

Birokrasi di Indonesia menurut Setiawan (1998) adalah birokrasi patrimonial yang menjadikan jabatan dan perilaku dalam keseluruhan hirarki birokrasi lebih didasarkan pada hubungan familiar, hubungan pribadi, dan hubungan *patron-client*. Perhatian yang diberikan pada *client* bersifat pemenuhan aspek kebutuhan sosial, material, spiritual, dan emosional. *Client* yang memperoleh perlindungan itu dengan segala loyalitasnya dan sukarela akan memenuhi perintah *patron*, dan berusaha untuk menyenangkannya. Atas pertimbangan bahwa anggaran dapat digunakan untuk menilai kinerja *patron* (Mardiasmo, 2002), maka agar kinerjanya dinilai bagus bawahan menginginkan target anggaran yang lebih mudah dicapai atau melakukan *Budgetary Slack*.

Supomo dan Indriantoro (1998) menemukan ada pengaruh positif budaya organisasi yang berorientasi pada orang dan pengaruh negatif pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan terhadap keefektifan anggaran partisipatif dalam peningkatan kinerja manajerial. Pengaruh positif berarti bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang cenderung tidak akan menimbulkan *budgetary slack* (*budgetary slack* rendah) dan sebaliknya, jika budaya organisasi yang berorientasi pekerjaan, maka *budgetary slack* tinggi. Hipotesis yang dikembangkan adalah:

H₃: Partisipasi penganggaran akan berpengaruh positif terhadap budget ary slack pada Budaya yang berorientasi pada orang, dan sebaliknya.

D. Partisipasi Penganggaran, *Budgetary Slack*, dan *Group Cohesiveness*

Kelompok formal dan informal dapat memiliki kedekatan atau kesamaan dalam sikap, perilaku, dan prestasi. Kedekatan ini disebut sebagai *Group Cohesiveness* 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 *Group Cohesiveness* 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).

Selanjutnya bila suatu kelompok mempunyai kohesivitas rendah dan tujuan yang diinginkan anggota tidak sejalan dengan manajemen, maka hasilnya mungkin negatif dari sisi organisasi. Sebaliknya 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*.

H₄: Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap budgetary slack pada Group Cohesiveness yang tinggi, dan sebaliknya

METODA PENELITIAN

1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Pengumpulan data dalam penelitian ini menggunakan metoda *mail survey* disertai dengan perangko balasan, yaitu kuisioner dikirim melalui pos kepada responden. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu (eksekutif) di Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) yang masuk dalam kategori *midle management level* se Jawa Tengah dan mempunyai masa jabatan paling sedikit satu tahun.

Pengambilan obyek penelitian di RSUD disebabkan adanya tuntutan yang lebih besar dari masyarakat agar Rumah Sakit lebih efisien, transparan dan akuntabel dalam memperhitungkan biaya ekonomi dan biaya sosial serta dampak negatif atas aktivitas yang dilakukannya sebagai salah satu manifestasi lembaga sektor publik. Selain itu ada perbedaan dalam perencanaan dan persiapan anggaran sektor publik. Adanya pendanaan dari pemerintah pusat ke pemerintah daerah cenderung menyebabkan ketergantungan uang yang menimbulkan terjadinya *slack* dan pendekatan *bottom up* cenderung menjadi sebuah formalitas belaka karena RSUD dianggap tidak memiliki perencanaan strategik dan prioritas yang jelas (Mardiasmo, 2001).

Kuisisioner yang dikirim sebanyak 99 buah dan yang kembali sebanyak 68 buah, selanjutnya dilakukan seleksi dan dihasilkan kuisisioner yang lengkap dan dapat dianalisis sebanyak 35 buah. Deskripsi demografi responden dapat ditunjukkan secara lengkap pada tabel 1 berikut:

Tabel 1.
Demografi Responden

Keterangan	Frekuensi	Prosentase
Usia: < 30 tahun	2	5,7
30 – 40 tahun	14	40,0
40 – 50 tahun	15	42,9
> 50 tahun	4	11,4
Lama menjadi PNS		
Rata-rata	15,2 tahun	
Lama Jabatan Fungsional		
Rata-rata	2,5 tahun	
Tingkat Pendidikan:		
SLTA / Sederajat	5	14,3
Diploma	13	37,1
Sarjana	17	48,6

Tabel 1 menunjukkan bahwa sebanyak 42,9% responden berusia 40 – 50 tahun dengan rata-rata menjadi PNS 15,2 tahun, dan telah menduduki jabatan fungsional rata-rata 2,5 tahun. Adapun tingkat pendidikan responden dengan prosentasi terbesar adalah Sarjana yaitu sebanyak 48,6%, diikuti pendidikan Diploma sebanyak 37,1%, dan sebagian kecil responden berpendidikan SLTA/ sederajat sebanyak 14,3%.

2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

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

Partisipasi Penganggaran. Partisipasi penganggaran merupakan keterlibatan manajer dalam proses penyusunan anggaran. Partisipasi dalam penelitian ini diukur menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) yang diadopsi Dunk (1993), Wartono (1998), dan Hidayati (2004) terdiri dari enam pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS). Skala tinggi menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi dan skala rendah menunjukkan partisipasi yang rendah.

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 empat pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS). Skala rendah menunjukkan *budgetary slack* yang rendah, dan skala tinggi menunjukkan *budgetary slack* yang tinggi.

Informasi Asimetri. Informasi asimetri menunjukkan perbedaan informasi yang dimiliki atasan dan bawahan dalam suatu organisasi. Informasi asimetri diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) dan diadopsi oleh Wartono (1998), terdiri dari lima pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS) dengan alternatif pilihan sebanyak lima buah. Skala rendah menunjukkan informasi asimetri yang rendah, dan skala tinggi menunjukkan informasi asimetri yang tinggi.

Budaya Organisasi. Budaya organisasi adalah nilai-nilai dan keyakinan (*belief*) yang dimiliki oleh anggota organisasi, yang dimanifestasikan dalam bentuk norma-norma perilaku para individu atau kelompok organisasi yang bersangkutan (pendekatan dimensi praktik) (Hofstede et.al., dalam Poerwati, 2002). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Supomo dan Indriantoro (1998) berdasarkan hasil analisis faktor-faktor yang digunakan Hofstede (1990). Instrumen tersebut berisi delapan pernyataan untuk mengukur budaya organisasi dengan skor masing-masing 1 (STS) sampai 5 (SS) dengan alternatif pilihan sebanyak lima buah.

Group Cohesiveness menunjukkan kekuatan anggota dalam kelompok dan komitmen mereka dalam kelompok. *Group Cohesiveness* diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan dari Teori Gibson (1993), terdiri dari empat pernyataan dengan skala 1 (STS) sampai 5 (SS) dengan alternatif

pilihan sebanyak lima buah. Skala tinggi menunjukkan tingkat kohesivitas yang tinggi dan skala rendah menunjukkan kohesivitas yang rendah.

3. 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

1. Deskripsi Statistik

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

Tabel 2.
 Deskripsi Variabel Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri, Budaya Organisasi, Group Cohesiveness, dan Budgetary Slack

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Mean	Deviasi Standar
Partisipasi Anggaran	5 - 30	12 - 29	22,06	4,62
Informasi Asimetri	5 - 25	10 - 24	16,03	4,18
Budaya Organisasi	5 - 25	7 - 24	14,31	4,43
Group Cohesiveness	5 - 20	8 - 18	12,94	3,43
Budgetary Slack	5 - 20	6 - 12	8,20	1,69
Part. Anggr – Info. Asimetri			347,03	103,03
Part. Anggr – Budaya Orgs.			310,14	113,16
Part. Anggr – Ktdkpst. Lingk			287,49	103,56

Sumber : Data Olahan

4. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Uji statistic yang digunakan adalah *Single Regression*. Hasil analisis regresi untuk hipotesis 1 dapat ditunjukkan pada tabel berikut:

Hipotesis 1. Pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap Budgetary Slack

Tabel 3.
 Hasil Regresi Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetary Slack

Variabel	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	p-value
Konstansta	3,198	1,130	2,831	0,008
Partisipasi Anggaran	0,227	0,050	4,520	0,000

R Square = 38,2%, F=20,434, p=0,000

Sumber: Data Olahan

Regresi sederhana ini menunjukkan bahwa koefisien regresi positif sebesar 0,227 dengan probabilitas 0,000 ($p < 0,050$) yang berarti partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*, sehingga hipotesis pertama diterima (didukung data). Hasil penelitian ini menyimpulkan bahwa partisipasi peng- anggaran dalam organisasi sektor publik (utamanya RSUD) 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 akan berpengaruh positif terhadap Budgetary Slack pada Informasi Asimetri yang tinggi, dan sebaliknya.

Hasil pengujian hipotesis ini nampak pada tabel 2 berikut:

Tabel 4.
Interaksi Partisipasi Penganggaran dan Informasi Asimetri Terhadap *Budgetary Slack*

Variabel	Koef. Beta	Nilai Koef.	St. Error	t-value	p-value
Konstanta	β_0	16,138	10,210	1,581	0,127
X_1	β_1	-0,206	0,425	-0,485	0,632
X_2	β_2	1,020	0,463	2,204	0,037
X_1X_2	β_3	-0,04613	0,021	-2,805	0,034
R Square = 70,9%, F=6,755, $p=0,000$					

Sumber: Data Olahan

Hasil pengujian hipotesis kedua ditunjukkan oleh koefisien regresi (β_3) sebesar -0,04613 dengan probabilitas 0,034 yang berarti informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada informasi asimetri yang tinggi, tidak diterima (tidak didukung data).

Hal ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Wartono (1998) yang menyatakan bahwa informasi asimetri berpengaruh sebagai variabel yang memoderasi pada hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*. Hal ini dimungkinkan karena sampel yang digunakan yaitu Rumah Sakit Umum Daerah (RSUD) mempunyai mekanisme penganggaran yang sama dengan *private sector*, sehingga adanya informasi asimetri yang tinggi tidak digunakan oleh bawahan untuk menciptakan *budgetary slack*. Menurut dugaan peneliti,

dalam organisasi sektor publik (salah satunya RSUD) kemungkinan adanya informasi asimetri sangat kecil, hal ini dikarenakan adanya peraturan yang jelas mengenai tugas dan kewajiban setiap aparat termasuk aturan yang terkait informasi yang dimiliki oleh bawahan yang harus dilaporkan kepada atasannya. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa informasi asimetri merupakan variabel pemoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Hipotesis 3: Partisipasi Penganggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap Budgetary Slack pada budaya organisasi yang berorientasi pada orang, dan sebaliknya.

Hasil pengujian regresi ini secara lengkap nampak pada tabel 5 berikut:

Tabel 5.
 Interaksi Partisipasi Penganggaran dan Budaya Organisasi Terhadap *Budgetary Slack*

Variabel	Koef. Beta	Nilai Koef.	St. Error	t-value	p-value
Konstanta	β_0	16,138	10,210	1,581	0,127
X_1	β_1	-0,206	0,425	-0,485	0,632
X_3	β_3	0,396	0,210	1,887	0,071
X_1X_3	β_4	-1,442	0,009	-1,632	0,115

R Square = 70,9%, F=6,755, p=0,000

Sumber: Data Olahan

Hasil pengujian hipotesis ketiga ditunjukkan oleh koefisien regresi (β_4) sebesar -1,442 dengan probabilitas 0,115 yang berarti budaya organisasi tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada budaya organisasi yang berorientasi pada orang ditolak (tidak didukung data).

Pengaruh negative dan tidak signifikan budaya organisasi terhadap *budgetary slack* menunjukkan bahwa penganggaran partisipatif dengan menerapkan budaya organisasi yang berorientasi pada orang (*Employee Oriented*) tidak akan menimbulkan *budgetary slack*. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Supomo & Indriantoro (1998) yang menyatakan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang mempunyai pengaruh positif dalam anggaran partisipatif yang berarti mengurangi terjadinya *slack*. Perbedaan hasil penelitian ini dimungkinkan karena perbedaan sampel yang digunakan yaitu organisasi sektor publik. Menurut hasil penelitian yang dilakukan oleh Retno

(1995), pada organisasi sektor publik, tipe budaya yang paling dominan adalah tipe budaya birokratis. Tipe budaya ini ditandai dengan adanya lingkungan kerja yang terstruktur, teratur, tertib, berurutan dan memiliki regulasi yang jelas. Selanjutnya tipe budaya birokratis selalu menerapkan pengawasan yang sangat ketat dalam bentuk penetapan aturan baku/standar, sehingga garis wewenang dan tanggung jawab sangat jelas dan tegas sesuai dengan level organisasi (Falikhatun, 2003). Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang (employee oriented) memperlemah pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Hipotesis 4: Partisipasi Penganggaran berpengaruh positif terhadap Budgetary Slack pada Group Cohesiveness yang tinggi, dan sebaliknya.

Hasil pengujian regresi ini secara lengkap tersaji pada tabel 5 berikut:

Tabel 5.

Interaksi Partisipasi Penganggaran dan *Group Cohesiveness* terhadap *Budgetary Slack*

Variabel	Koef. Beta	Nilai Koef.	St. Error	t-value	p-value
Konstanta	β_0	16,138	10,210	1,581	0,127
X_1	β_1	-0,206	0,425	-0,485	0,632
X_4	β_4	-1,218	0,532	-2,289	0,031
X_1X_4	β_5	0,05190	0,023	2,251	0,033
R Square = 70,9%, F=6,755, p=0,000					

Sumber: Data Olahan

Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi (β_5) sebesar 0,05190 dengan probabilitas 0,033 yang berarti *Group Cohesiveness* yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada *Group Cohesiveness* yang tinggi, diterima (didukung data).

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori Alvin Zander (1979, dalam Ikhsan, 2005) yang menyatakan bahwa *Group Cohesiveness* yang kuat akan meningkatkan kepuasan dan mengurangi absenteisme serta tingkat pergantian karyawan. Di lain pihak, *Group Cohesiveness* 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 efektivitas

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 Group Cohesiveness merupakan variabel pemoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.

SIMPULAN

Hasil analisis data dalam penelitian ini mengidentifikasi beberapa hal, yaitu hasil pengujian hipotesis pertama menghasilkan koefisien regresi koefisien regresi sebesar 0,227 dengan probabilitas 0,000 ($p < 0,050$) yang berarti partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan terhadap *budgetary slack*.

Hasil pengujian hipotesis kedua menghasilkan koefisien regresi (β_3) sebesar -0,04613 dengan probabilitas 0,034 yang berarti informasi asimetri mempunyai pengaruh negatif tetapi signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada informasi asimetri yang tinggi, tidak diterima (tidak didukung data), sehingga dapat disimpulkan bahwa informasi asimetri merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*.

Hasil pengujian hipotesis ketiga ditunjukkan oleh koefisien regresi (β_4) sebesar -1,442 dengan probabilitas 0,115 yang berarti budaya organisasi tidak mempunyai pengaruh terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada budaya organisasi yang berorientasi pada orang ditolak (tidak didukung data), sehingga dapat disimpulkan bahwa budaya organisasi yang berorientasi pada orang bukan merupakan variabel yang memoderasi pada pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*.

Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi (Hasil pengujian hipotesis keempat ditunjukkan oleh koefisien regresi (β_5) sebesar 0,05190 dengan probabilitas 0,033 yang berarti Group Cohesiveness yang tinggi mempunyai pengaruh positif dan signifikan terhadap hubungan partisipasi penganggaran dengan *budgetary slack*, sehingga hipotesis yang menyatakan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap *budgetary slack* pada Group Cohesiveness yang tinggi, diterima (didukung data).

Hasil penelitian ini sesuai dengan teori Alvin Zander (1979, dalam Ikhsan, 2005) yang menyatakan bahwa Group Cohesiveness yang kuat akan meningkatkan

kepuasan dan mengurangi absenteisme serta tingkat pergantian karyawan. Di lain pihak, *Group Cohesiveness* 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 *Group Cohesiveness* merupakan variabel pemoderasi pengaruh Partisipasi Penganggaran terhadap *Budgetary Slack*.

Saran

1. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penganggaran berpengaruh terhadap *budgetary slack*, sehingga perlu dilakukan pengendalian internal yang lebih memadai dalam pelaksanaan anggaran di Rumah Sakit Umum daerah.
2. Variabel informasi asimetri dan *group cohesiveness* merupakan variabel yang dapat memperkuat pengaruh partisipasi penganggaran terhadap *budgetary slack*, sehingga perlu peningkatan komitmen dalam pelaksanaan program Rumah Sakit terutama yang terkait dengan peningkatan kesejahteraan karyawan.

Keterbatasan

Sekalipun penelitian ini telah dirancang dengan baik, namun hasil penelitian ini masih memiliki berbagai keterbatasan, oleh karena itu terdapat beberapa saran yang perlu dikemukakan untuk memperbaiki penelitian selanjutnya, antara lain: (1) responden perlu diperluas pada organisasi sektor public lain, (2) metoda pengumpulan data perlu ditambahkan dengan metoda lain untuk mendapatkan data yang lengkap, 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 terutama variabel-variabel organisasional.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N dan V. Govindarajan. 2001. *Management Controls Systems*. Boston: Mc Graw-Hill Co.
- Baiman, S, dan Rajan, V.M. 1995. The Informational Advantages of Discretionary Bonus – Schemes”. *The Accounting Review*, October.
- Brownell, Peter. 1982a. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Partisipative, and Organizational Effectiveness. *Journal of Accounting Research*, Vol. 20, pp. 12 – 27.
- Christensen, J. 1982. The Determination of Performance Standar and Partisipation. *Journal of Accounting Research*, Vo. 20, pp. 589 – 603.
- 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 Asymmetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol.68:400-410.
- Falikhatun. 2003. Pengaruh Budaya Organisasi, Locus of Control, dan Penerapan Sistem Informasi terhadap Kinerja Aparat Unit-unit Pelayanan Publik. *Empirika, Jurnal Penelitian Ekonomi, Bisnis, dan Pembangunan*, Vol 16, No. 2, hal.263 – 281.
- Fitri, Yulia. 2004. Pengaruh Informasi Asimetri, Partisipasi Penganggaran dan Komitmen Organisasi terhadap Timbulnya Senjangan Anggaran. *Simposium Naional Akuntansi VII, Denpasar Bali*.
- Gibson, dkk. 1993. *Organisasi dan Manajemen, Perilaku, Struktur, Proses. Terjemahan*. Jakarta: Erlangga
- Govindrajan, V. 1986. Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science*
- 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*.
- Hofstede G. Neuijen, B. Ohavy, DD, and Sanders G. 1990. Measuring Ogranization Culture: A Qualitative and Quantitative Study across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*, Vol 35, pp. 286 – 316.
- Ikhsan, Arfan dan Ishak, Muhammad. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Penerbit: Salemba Empat.
- Indriantoro, Nur. 2000. An Empirical Study of Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variabels of the Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*. Januari, 15 (1), hal. 97 – 114.
- Kenis, I. 1979. Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, Vol. 54:702-721.
- Kim, Seung Yong, and Robert R. Taylor. 2001. A LMX Model: Relating Multi Level Antecedent to the LMX Relationship and Citizenship Behavior. *The Midwest Academy of Management Association Cenferece*.
- Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi Offset: Yogyakarta.
- — — — —. 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.
- Merchant, KA. 1981. The Design of the Corporate Budgeting system: influence on Managerial Behavior and Performace. *The Accounting Review*, Vol. 56, No. 4, pp. 813 -829.
- — — — —. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Slack. *Accounting Organization and Society*, Vol. 10, pp. 201 -210.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Partisipation in Budget Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitude: A Field Study. *The Accounting Review*, Vol. 50, pp. 274 -278.
- Poerwati, Tjahjaning. 2002. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial : Budaya Organisasi dan Motivasi Sebagai Variabel Moderating, *Simposium Nasional Akuntansi 5*, Semarang 5-6 September 2002.

- Pope. 1984. Information Asymmetries in Partisipative Budgeting: A Bargaining Approach. *Journal of Business Finance and Accounting*, Vol. 11, pp. 41 – 59.
- Retno, Dwi SH. 1995. Analisis Perbedaan Budaya Organisasi pada Pusat Pendidikan dan Pelatihan Perumka Bandung. *Tesis S2 UGM*.
- Riyadi, Slamet. 2000. Motivasi dan Pelimpahan Wewenang Sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 3, No. 2 : 134-150.
- Robbins, Stephen P. 1996. *Perilaku Organisasi. Terjemahan*. Jakarta: PT Prenhallindo
- Schiff, M. and A.W. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, Vol. 45, pp. 259 -268.
- Setiawan, Akhmad. 1998. *Perilaku Birokrasi dalam Pengaruh Paham Kekuasaan Jawa*. Pustaka Pelajar, Yogyakarta.
- Setyorini, Dwi The. (2004). Peran Pemimpin Dalam Pengejawantahan Budaya. www.unika.ac.id.
- Shields, M.D. and S.M. Young. Antecedence and Consequences of Partisipative Budgeting: Evidence on the Effect of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting*, Vol. 5, pp 265 – 280.
- Siegel, Gary, and Helena Ramanaukas Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing Co., Cincinnati, Ohio.
- Supomo, Bambang dan Indriantoro, Nur. 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial : Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia, *Kelola* No. 18/VII : 61-84.
- Wartono. 1998. Interaksi antara Partisipasi Anggaran, Informasi Asimetri dan Penekanan Anggaran terhadap Slack. *Tesis S-2 UGM*.
- 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.
- Yuhertiana, Indrawati. 2004. Kapasitas Individu dalam Dimensi Budaya,

Keberadaan Tekanan Sosial dan Keterkaitannya dengan Budgetary Slack.
Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar Bali.

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.