

Analisis Faktor Etika, Budaya Birokrasi, Tekanan Sosial dan Kapasitas Individu terhadap *Budgetary Slack* (Senjangan Anggaran) (Kajian Perilaku Eksekutif dalam Proses Penyusunan Anggaran di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur)

Ali Maskun

Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jatim

Abstract: Budgetary Slack is the between estimated budget and its realization (Ueno & Sekaran 1990). In arranging revenue budget, there is predisposition to underestimate the revenue, while, contrastingly, in arranging expenditure budget, the predisposition is to overestimate the expenditure. Budget tolerance is ranging between 5% and 10%. Both the executive and legislative have different interest on the APBD as the joint product of those institutions. Executive's achievement is evaluated based on APBD realization and its accountability to the legislative. This study was aimed to prove that ethics, bureaucratic culture (in this case, the paternalistic culture), social pressure and individual capacity have influence on budgetary slack among the budgeting executives in Area Coordinating Board II East Java. This study was conducted in Regional Government in Area Coordinating Board II East Java, including the Districts of Bojonegoro, Tuban, Lamongan, Mojokerto, Jombang, Kediri, and the cities of Kediri and Mojokerto. Samples were taken in purposive sampling with total respondents of 236 individuals of the echelon II and III. Variables involved were ethics, bureaucratic culture (in this case, the paternalistic culture), social pressure, individual capacity and budgetary slack. Data were analyzed using Structural Equation Modeling (SEM) analysis. Result of this study proved that ethics have positive and significant effect on budgetary slack among the budgeting executives, bureaucratic culture have negative and significant effect on budgetary slack among the budgeting executives, social pressure have positive and significant influence on the budgetary slack among budgeting executives, and individual capacity had no influence on the budgetary slack among budgeting executives.

Keywords: budgetary slack, ethics, bureaucratic culture, social pressure, individual capacity

Budgetary slack dapat terjadi disemua jenis organisasi baik swasta maupun pemerintah, manakala bawahan diberi kesempatan berpartisipasi dalam pembuatan anggaran, karena ingin dinilai mempunyai prestasi baik, maka ada kecenderungan untuk menganggarkan lebih atau menganggarkan kurang. *Budgetary Slack* merupakan fungsi dari etika (Douglas & Wier, 2000); cultur on budget (Ueno & Sekaran, 1992); strategi institusi, budaya institusi, budaya umum, partisipasi budget (Hendrika & Mardiasmo, 2002); social pressure (Van der Stede, 2000); kapasitas individu (Dunk & Perera, 1996).

Alamat Korespondensi:

Ali Maskun, Jurusan Manajemen FE UPN Jawa Timur, Gunung Anyar Jaya Tengah 57 Surabaya

Jawa Timur terbagi menjadi empat Badan Koordinator Wilayah (Bakorwil) yaitu: Bakorwil I Madiun meliputi Kabupaten Pacitan, Ponorogo, Trenggalek, Tulung Agung, Nganjuk, Magetan, Ngawi, Kabupaten/Kota Blitar dan Madiun. Bakorwil II Bojonegoro meliputi Kabupaten Bojonegoro, Tuban, Lamongan, Jombang, Kabupaten/Kota Mojokerto, dan Kediri. Bakorwil III Jember meliputi Kabupaten Lumajang, Jember, Banyuwangi, Bondowoso Situbondo, Kabupaten/Kota Malang, Probolinggo dan Pasuruan. Bakorwil IV Madura meliputi Kabupaten Sidoarjo, Gresik, Bangkalan, Sampang, Pamekasan, Sumenep dan Kota Surabaya., dari ke empat Bakorwil tersebut dari sisi pendapatan pajak daerah terdapat rata rata perbedaan (simpangan) sebesar 8,09%, 18,87%, 11,27% dan 13,42%, sedangkan toleransi anggaran

berkisar antara 5–10% sebagaimana pengamatan adanya indikasi pada anggaran pemerintah daerah Kabupaten/Kota terdapat *slack* pada sisi pendapatan. Apakah *Budgetary Slack* di Badan Koordinator Wilayah II juga terjadi seperti dijelaskan oleh teori teori pada paragraf satu tersebut?

Di dalam penyusunan anggaran keterlibatan bawahan sangat diperlukan, berdasarkan *Agency Theory*, bawahan akan membuat target anggaran yang lebih mudah untuk dicapai, dengan cara membuat target anggaran yang rendah pada sisi pendapatan dan membuat ajuan biaya yang lebih pada sisi biaya, dalam organisasi yang budaya paternalistiknya masih kuat kecenderungan ini semakin kuat, untuk itu penelitian ini diharapkan mampu menjelaskan kapasitas individu, pengaruh budaya birokrasi dan hubungan dengan *budgetary slack*.

Blanchette, *et al.* (2002) dalam studinya tentang pengaruh etika terhadap *budgetary slack* yang berfokus pada variabel personal sekaligus untuk menguji apakah juga berlaku dalam organisasi sektor publik. Hasil studi ini mengatakan bahwa menciptakan kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) adalah etis sehingga berpengaruh positif, dalam studi yang sama Stevens (2000) menemukan fakta bahwa menciptakan, senjangan anggaran adalah merupakan hal yang tidak etis.

Douglas & Wier, (2000) dalam studinya tentang pengaruh etika terhadap *budgetary slack* menemukan fakta bahwa *ethical position* adalah *relative* bergantung persepsi bawahan, disatu sisi cenderung menaikkan *budgetary slack* disisi lain cenderung mengurangi *slack*. Temuan temuan penelitian ini membuktikan suatu hasil yang tidak konsisten (pengaruh dengan arah positif, negative atau bahkan tidak signifikan), hal ini menunjukkan adanya kemungkinan variabel kontingensi lain yang mempengaruhi *budgetary slack*

Blanchette, *et al.* (2000) dalam studinya tentang pengaruh budaya terhadap *budgetary slack* mengatakan bahwa adanya kecenderungan untuk menaikkan *slack* (menganggap bahwa *budgetary slack* adalah etis), sedangkan Ueno & Sekaran (1992) menyimpulkan bahwa manajer Amerika Serikat yang berada pada kelompok budaya *individualism* cenderung membuat *slack*.

Lau (2001) dalam penelitiannya membuktikan bahwa sistem kontrol berpengaruh signifikan negatif terhadap *budgetary slack* untuk manajer produksi., hal ini mengartikan bahwa semakin ketatnya sistem control yang dilakukan maka *budgetary slack* menjadi semakin lemah.

Mayper, *et al.* (1991) mengatakan bahwa indikasi *budgetary slack* dapat diamati melalui *variance budget* (simpangan)nya. Simpangan positif menunjukkan bahwa realisasi anggaran melebihi target, dapat diartikan telah terjadi *budgetary slack* karena daerah cenderung untuk *underestimate revenue*. Simpangan negatif menunjukkan bahwa realisasi lebih kecil daripada anggaran. Mardiasmo (2001a) mengatakan bahwa *budgetary slack* dengan angka negatif berarti daerah cenderung membuat target yang sulit dicapai yang memberi kesan bahwa daerah telah bekerja keras, tinggi rendahnya tingkat *slack* memberikan indikasi tentang baik buruknya pemanfaatan sumberdaya sektor publik. Adanya simpangan ini cenderung mengindikasikan keberadaan *budgetary slack*. Mayper, *et al.* (1991) mengamati indikasi keberadaan *budgetary slack* dari sisi biaya membuktikan bahwa daerah yang diteliti cenderung untuk *overestimate* pengeluaran dan *underestimate* pendapatan, terbukti dari arah *variance budget* yang *non random*

Penelitian ini bermaksud untuk meneliti *budgetary slack* secara nyata yang ada pada APBD; APBD adalah *output* dari dua pihak, yaitu eksekutif dan legislatif, eksekutif menggunakan APBD sebagai dasar penilaian kinerjanya sedangkan legislatif mempunyai fungsi sebagai kontrol terhadap APBD yang harus dipertanggung jawabkan kepada rakyat.

METODE

Penelitian ini termasuk penelitian *explanatory*, yang mencoba menjelaskan variabel *budgetary slack* berdasarkan variabel penjelasnya, yaitu variabel kapasitas individu pembuat anggaran, budaya birokrasi, etika dan tekanan sosial.

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh individu (eksekutif) Pemerintah Daerah di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur yang terlibat dalam pembuatan anggaran sektor publik. Penelitian ini menggunakan 37 variabel manifest (indikator) maka besarnya sampel adalah 185–370. Dari 300 kuesioner

yang dibagikan dengan rincian PAD Tinggi 110 kuesioner, PAD Sedang 100 kuesioner dan PAD Rendah 90 Kuesioner. Jumlah yang dikembalikan secara lengkap dan siap dianalisis sebanyak 236 kuesioner atau sekitar 78%. Dengan demikian, besarnya sampel sebanyak 236 responden.

Data kuantitatif yang dipergunakan antara lain adalah data APBD di Badan Koordinator Wilayah II Jawa Timur, sedangkan data kualitatif yang dipergunakan adalah kecenderungan manajer pembuat anggaran sektor publik untuk menciptakan *slack*, persepsi tentang etika, budaya birokrasi dan tekanan sosial bagi analisis yang dilakukan.

Model yang digunakan untuk menganalisis adalah SEM (*Struktural Equation Model*), karena mampu menganalisis variabel laten atau konstruk yang disertai indikator-indikatornya. Model pengukuran faktor etika, budaya birokrasi, tekanan sosial, kapasitas individu dan *budgetary slack* menggunakan *Confirmatory Factor Analysis*. Penaksiran pengaruh variabel bebas terhadap variabel terikatnya menggunakan koefisien jalur.

HASIL

Pada penelitian ini digunakan lima variabel, yang mana masing-masing variabel diukur dengan beberapa pertanyaan yang tercantum di kuisisioner. Uji validitas dimaksudkan untuk menguji seberapa valid atribut atau pertanyaan mengukur variabel yang dijelaskannya. Teknik yang digunakan dengan menghitung korelasi *corrected item total* antara indikator. H_0 : atribut tidak mengukur aspek yang sama. H_1 : atribut mengukur aspek yang sama. Atribut atau pertanyaan dikatakan valid atau tolak H_0 apabila $r_{hitung} > r_{tabel}$. Dengan jumlah sampel 236, sehingga derajat bebas sebesar 234, dan α sebesar 5% diperoleh r_{tabel} sebesar 0,1295.

Asumsi yang harus dipenuhi sebelum dilakukan analisis faktor konfirmatori (CFA) adalah data

berdistribusi multinormal. Untuk menguji multinormal digunakan plot χ^2 multivariate. Hipotesis yang digunakan sebagai berikut: H_0 : Data mengikuti sebaran distribusi multivariate normal. H_1 : Data tidak mengikuti sebaran distribusi multivariate normal. Pada pengujian multinormal dengan menggunakan plot *multivariate*, H_0 ditolak jika daerah dibawah kurva multivariate $< 50\%$. Hasil menunjukkan bahwa semua variabel laten memiliki daerah di bawah kurva *multivariate* lebih besar dari 50%. Maka dapat diambil kesimpulan untuk menolak H_0 sehingga semua variabel laten memiliki distribusi multinormal.

Multivariate outlier dapat dideteksi dengan menggunakan jarak mahalalanobis (Ferdinand 2005). Selanjutnya, jarak mahalalanobis dibandingkan dengan Chi-Square ($37;0,005$) = 62,8773.

Model Modifikasi

Tahap modifikasi disajikan pada Gambar 2. dan kriteria kebaikan model disajikan pada Tabel 4. Hasil pengujian dengan kriteria *goodness of fit* dapat disimpulkan bahwa model pada tahap modifikasi ini kriteria *goodness of fit* ini telah memenuhi atau *fit*.

Tabel 2. menunjukkan bahwa Model signifikan dan hasil pengujian dengan kriteria *Goodness of Fit* menunjukkan bahwa model telah *fit* (baik) dapat digunakan untuk menunjukkan hubungan antar variabel laten.

Pengaruh langsung antar variabel yang merupakan hubungan yang terjadi antar konstruk disajikan pada Tabel 3.

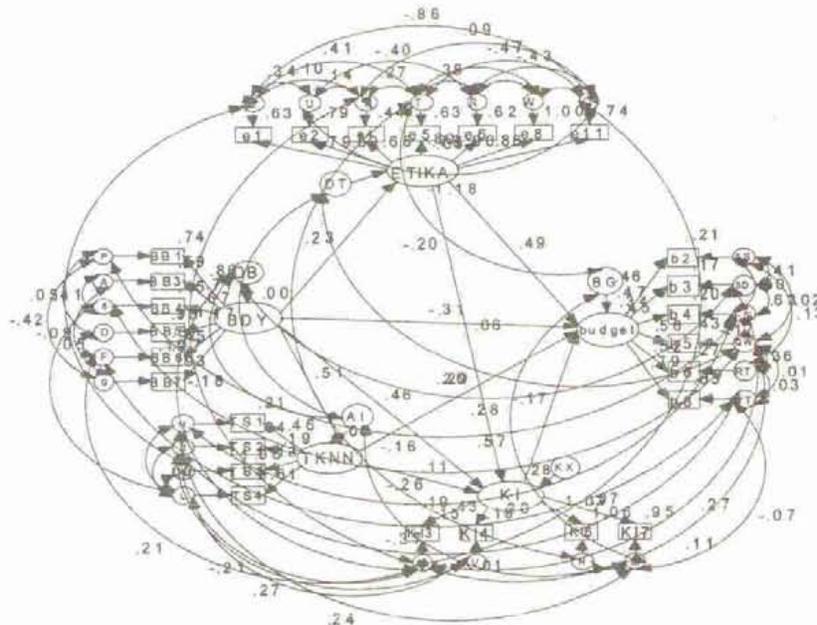
PEMBAHASAN

Pengaruh Etika terhadap *Budgetary Slack*

Etika berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack*. Hasil temuan ini sesuai dengan

Tabel 1 Uji Multinormal untuk Setiap Variabel Laten

Variabel Laten	Nilai daerah dibawah kurva χ^2	Kesimpulan
Etika	79,6610	Distribusi Multivariate Normal
Budaya Organisasi	74,1525	Distribusi Multivariate Normal
Tekanan Sosial	85,5932	Distribusi Multivariate Normal
Kapasitas Individu	85,1695	Distribusi Multivariate Normal
<i>Budgetary Slack</i>	80,5085	Distribusi Multivariate Normal



Gambar 2 Model Struktural Tahap Modifikasi

Tabel 2 Pengujian Model Struktural Tahap Mofikasi

Kriteria	Cut-of Value	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square	Diharapkan kecil	500,442	Baik
Probability	=0.05	0,000	Kurang Baik
RMSEA	=0.08	0,070	Baik
GFI	=0.90	0,849	Cukup baik
AGFI	=0.90	0,777	Kurang Baik
CFI	=0.90	0,936	Baik
TLI	=0.90	0,916	Baik

Tabel 3 Direct Effect antar Variabel

	Hubungan		Loading	S.E.	C.R.	P
Etika	<--	Budaya Birokrasi	.226	.057	3.244	.001
Tekanan Sosial	<--	Budaya Birokrasi	.513	.113	6.591	***
Kapasitas Individu	<--	Tekanan Sosial	.112	.030	1.788	.074
Kapasitas Individu	<--	Budaya Birokrasi	.463	.049	6.648	***
Kapasitas Individu	<--	Etika	.061	.055	.970	.332
Budgetary Slack	<--	Tekanan Sosial	.202	.021	2.150	.032
Budgetary Slack	<--	Etika	.485	.044	4.331	***
Budgetary Slack	<--	Budaya Birokrasi	-.311	.038	-2.623	.009
Budgetary Slack	<--	Kapasitas Individu	-.166	.047	-1.620	.105

hipotesis 1a yang menyatakan bahwa etika berpengaruh terhadap *budgetary slack*, besarnya nilai pengaruh ditunjukkan oleh nilai *Loading factor* sebesar 0,485 dengan nilai signifikansi sebesar 4,331. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 1a terbukti kebenarannya.

Arah positif dari koefisien jalur menjelaskan, bahwa semakin responden menganggap tidak etis keberadaan *budgetary slack* maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Sebaliknya semakin responden menganggap etis

keberadaan *budgetary slack* maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Hasil temuan Blanchette, *et al.* (2002) mengatakan bahwa manajer penjualan menganggap *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang etis. Sedangkan Stevens (1998) adalah sebaliknya, manajer menganggap *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang tidak etis. Sejalan dengan pendapat tersebut, Van der Stede (2002) menyatakan bahwa *slack is good because it fosters innovation and experimentation, absorbs performance shock, resolves goal conflict and induces employees to stay with firm*.

Penelitian ini dilakukan pada organisasi sektor publik, di mana birokrasi masih sangat kuat, penuh dengan ketidakpastian, faktor politik yang dominan mendorong pejabat publik untuk cenderung melakukan *budgetary slack* sangat besar. Moore, *et al.* (2000) dalam penelitian eksplorasinya menjelaskan bahwa tingkat kesulitan anggaran mempengaruhi kecenderungan untuk menciptakan *slack* (senjangan).

Persoalan *budgetary slack* telah lama menimbulkan pro dan kontra, apakah merupakan hal yang baik atau buruk, etis atau tidak etis. Dalam kenyataan dilapangan ternyata tidak mungkin *budgetary slack* itu nihil mengingat selalu adanya faktor ketidakpastian. Peneliti sebelumnya, Schiff & Lewin (1968) dalam Dunk & Perera (1997) menyebutkan *slack* antara 20%–25% dari biaya operasi. Blanchette, *et al.* (2002) menyebutkan *slack* berada antara 10% sampai dengan 80%. Indrawati (2004) menyebutkan *slack* berkisar antara 10%–100%. Penelitian ini berkisar antara 20% sampai dengan 30%, hal mana berdasarkan hasil penelitian di lapangan bahwa untuk biaya biaya yang menyangkut kegiatan fisik (misalnya pembangunan jembatan) terjadi *slack* sebesar 20%, sedangkan biaya yang menyangkut kegiatan non fisik (misalnya penyuluhan penyuluhan) terjadi *slack* sebesar 30%. Temuan ini tentunya kedepan tidak dapat dibiarkan berlarut larut yang mana akan merugikan pemerintah daerah dan menjadikan mental kurang baik. Sebagai jalan keluar sebaiknya dibuat aturan yang baku/legal baik yang menyangkut anggaran fisik maupun yang non fisik.

Pengaruh Etika terhadap *Budgetary Slack* Melalui Kapasitas Individu

Etika berpengaruh negatif terhadap *Budgetary Slack* melalui kapasitas individu. Besarnya pengaruh

ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar $-0,01$, $(0,061 \times -0,166 = -0,01)$. Etika melalui kapasitas individu tidak berpengaruh signifikan terhadap *budgetary slack* pembuat anggaran, karena kapasitas individu tidak berpengaruh signifikan terhadap *budgetary slack* pembuat anggaran. Hasil temuan ini tidak sesuai dengan hipotesis 1b yang menduga bahwa etika berpengaruh terhadap *budgetary slack* melalui kapasitas individu. Hal ini menunjukkan bahwa hipotesis 1b tidak terbukti kebenarannya. Arah positif dari koefisien jalur menjelaskan, bahwa semakin responden menganggap tidak etis keberadaan *budgetary slack* maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Sebaliknya semakin responden menganggap etis keberadaan *budgetary slack* maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*.

Pada dasarnya keputusan etis tidaknya seseorang sangat dipengaruhi oleh faktor individual dan faktor situasional (Ford & Richardson, 1984). Penelitian ini berfokus pada faktor individual menemukan bukti bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap keputusan etis individu dalam pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa dengan semakin tingginya tingkat pendidikan seseorang maka semakin positif atau semakin etis pula pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini mendukung temuan Browning & Zebriskie, (1983) dalam Ford & Richardson (1984) walaupun dengan arah yang berbeda. Browning & Zebriskie menyatakan bahwa *purchasing manager with more education viewed gifts as favors to be more unethical than less educated purchasing managers*.

Pengaruh langsung pendidikan secara positif terhadap etika dapat dijelaskan melalui faham *material oriented* yang dewasa ini banyak dianut oleh masyarakat modern. Masyarakat memandang bahwa pendidikan sebagai investasi untuk menjamin kehidupan yang lebih baik secara materi. Segala upaya ditempuh untuk meningkatkan pendidikan yang mana membutuhkan biaya yang mahal. Harapannya investasi melalui pendidikan dapat kembali demi kesejahteraan yang dicita citakan. Sebagai akibat orientasi yang berlebihan terhadap materi tersebut akan mempengaruhi posisi etis individu, sehingga mengharap kemudahan dan keuntungan yang dapat diperoleh melalui keikutsertaannya dalam menyusun anggaran adalah

hal yang etis. Douglas & Wier (2000) menguatkan pendapat tersebut bahwa seorang manajer *relativist* akan menganggap bahwa *budgetary slack* adalah etis kalau tindakan itu menghasilkan manfaat bagi dirinya.

Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack*.

Budaya Birokrasi berpengaruh negatif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack*. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 2a terbukti kebenarannya. Dugaan bahwa budaya organisasi dapat menjelaskan temuan bahwa manajer memandang *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang etis atau positif dikemukakan oleh Blanhette, *et al.* (2002) dan Douglas & Wier (2000). Selanjutnya, Ueno & Sekaran telah menghubungkan antara budaya organisasi dan *budgetary slack* menemukan bahwa manajer Amerika Serikat yang kuat dimensi individualismenya menciptakan *budgetary slack* lebih besar daripada manajer Jepang yang kuat pada dimensi *collectivist*. Penelitian ini mencoba untuk membuktikan dugaan Blanhette, *et al.* (2002) dan Douglas & Wier (2000) tersebut dengan variabel budaya paternalistik. Hal ini berdasarkan pertimbangan bahwa dengan budaya paternalistik responden memperoleh perlindungan dari pimpinan selayaknya sebagai orangtua yang meliputi aspek material, kebutuhan sosial, spiritual dan emosional. Responden yang merasa terpenuhi kebutuhan ini berusaha menyenangkan pimpinan dengan berbuat sebaik mungkin. Responden akan cenderung memperbesar *budgetary slack*-nya agar anggaran dapat direalisasi dengan mudah sehingga kinerjanya akan dinilai baik oleh pimpinan. Temuan Muslim (2000) menjelaskan bahwa budaya ewuh pakewuh, yaitu budaya paternalistik di kalangan birokrasi mulai memudar. Kesungkungan untuk menolak perintah atasan yang dirasa tidak proporsional telah mengalami transisi ke arah budaya komunikasi yang demokratis. Penelitian ini menemukan bahwa secara signifikan pendidikan berpengaruh langsung negatif terhadap budaya paternalistik. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa dengan semakin tinggi tingkat pendidikan, maka semakin rendah budaya paternalistik. Mayoritas responden berpendidikan tinggi sehingga memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan profesional, menjadi

lebih berani mengutarakan pendapatnya kepada atasan.

Temuan ini mengindikasikan bahwa pada organisasi pemerintah telah terjadi transisi budaya. Beberapa ciri budaya paternalistik masih dilakukan misalnya, kewajiban menghadiri undangan atasan mantu, silaturahmi saat lebaran. Dwiyanto, *et al.* (2002) menemukan bahwa prosentase bawahan yang berani mengingatkan atasan secara langsung lebih besar daripada sikap bawahan untuk mengingatkan secara tidak langsung atau bahkan membiarkan. Pengaruh budaya paternalistik terhadap *budgetary slack* dengan arah negatif diinterpretasikan bahwa dengan semakin tingginya budaya paternalistik maka *budgetary slack* yang diinginkan menjadi semakin kecil.

Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack* melalui Kapasitas Individu

Budaya birokrasi berpengaruh negatif terhadap *Budgetary Slack* melalui kapasitas individu. Besarnya pengaruh total ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar $-0,077$, ($0,463 \times -0,166$). Budaya birokrasi melalui kapasitas individu tidak berpengaruh signifikan terhadap *budgetary slack* pembuat anggaran. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 2b terbukti kebenarannya. Dugaan bahwa budaya organisasi dapat menjelaskan temuan bahwa manajer memandang *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang etis atau positif dikemukakan oleh Blanhette, *et al.* (2002) dan Douglas & Wier (2000). Selanjutnya Ueno & Sekaran telah menghubungkan antara budaya organisasi dan *budgetary slack* menemukan bahwa manajer Amerika Serikat yang kuat dimensi individualismenya menciptakan *budgetary slack* lebih besar daripada manajer Jepang yang kuat pada dimensi *collectivist*.

Pada dasarnya keputusan etis tidaknya seseorang sangat dipengaruhi oleh faktor individual dan faktor situasional (Ford & Richardson, 1984). Penelitian ini berfokus pada faktor individual menemukan bukti bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap keputusan etis individu dalam pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa dengan semakin tingginya tingkat pendidikan seseorang maka semakin positif atau semakin etis pula pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini mendukung temuan Browning & Zebriskie, (1983)

dalam Ford & Richardson (1984) walaupun dengan arah yang berbeda. Browning & Zebriskie menyatakan bahwa *purchasing manager with more education viewed gifts and favors to be more unethical than less educated purchasing managers*. Penelitian ini mencoba untuk membuktikan dugaan Blanchette, *et al.* (2002) dan Douglas & Wier (2000) tersebut dengan variabel budaya paternalistik. Hal ini berdasarkan pertimbangan bahwa dengan budaya paternalistik responden memperoleh perlindungan dari pimpinan selayaknya sebagai orangtua yang meliputi aspek material, kebutuhan sosial, spiritual dan emosional. Responden yang merasa terpenuhi kebutuhan ini berusaha menyenangkan pimpinan dengan berbuat sebaik mungkin. Responden akan cenderung memperbesar *budgetary slack* nya agar anggaran dapat direalisasi dengan mudah sehingga kinerjanya akan dinilai baik oleh pimpinan.

Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack* melalui Tekanan Sosial

Budaya birokrasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui tekanan sosial. Besarnya pengaruh ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar 0,104, ($0,513 \times 0,202 = 0,104$). Hasil temuan ini sesuai dengan hipotesis 2c yang menduga bahwa budaya birokrasi berpengaruh terhadap *budgetary slack* melalui tekanan sosial. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 2c terbukti kebenarannya. Pada dasarnya keputusan etis tidaknya seseorang sangat dipengaruhi oleh faktor individual dan faktor situasional (Ford & Richardson, 1984). Penelitian ini berfokus pada faktor individual menemukan bukti bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap keputusan etis individu dalam pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini dapat diinterpretasikan bahwa dengan semakin tingginya tingkat pendidikan seseorang maka semakin positif atau semakin etis pula pandangannya terhadap *budgetary slack*. Hal ini mendukung temuan Browning & Zebriskie, (1983) dalam Ford & Richardson (1984) walaupun dengan arah yang berbeda. Browning & Zebriskie menyatakan bahwa *purchasing manager with more education viewed gifts and favors to be more unethical than less educated purchasing managers*.

Young (1985) berpendapat bahwa *social pressure (i. the desire to avoid neative social sanction*

associated with shirking) affects the occurrence and magnitude of budgetary slack. Hal ini bermaksud bahwa keberadaan tekanan sosial mampu mempengaruhi dan merubah arah etika terhadap *budgetary slack*. Selanjutnya, Young juga mengatakan bahwa terdapat hubungan dengan arah negatif antara tekanan sosial dan *budgetary slack*. Hal ini diinterpretasikan bahwa semakin tinggi tekanan terhadap seseorang maka *budgetary slack* nya semakin rendah. Tekanan sosial berperan sebagai suatu kontrol sistem. Dalam temuan sebagai sistem kontrol terdapat hasil yang tidak konsisten. Lau (2001), menemukan bahwa untuk manajer produksi sistem kontrol dalam hal ini adalah sistem akuntansi berpengaruh negatif signifikan, artinya sistem akuntansi mampu mengurangi kecenderungan dalam menciptakan *slack*. Sejalan dengan temuan tersebut, Van der Stede (2000), mengatakan bahwa kemampuan manajer untuk memperbesar *slack* dapat dikurangi dengan jalan menerapkan sistem kontrol yang ketat. Selanjutnya, Lau (2001) juga menemukan bahwa sistem kontrol tidak berpengaruh signifikan.

Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack* melalui Tekanan Sosial & Kapasitas Individu

Budaya birokrasi tidak berpengaruh signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui tekanan sosial dan kapasitas individu. Besarnya pengaruh tidak langsung budaya birokrasi terhadap kapasitas individu melalui tekanan sosial ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar $-0,01$, ($0,513 \times 0,112 \times -0,311 = -0,01$). Hasil temuan ini tidak sesuai dengan hipotesis 2d yang menduga bahwa budaya birokrasi berpengaruh terhadap *budgetary slack* melalui tekanan sosial dan kapasitas individu. Young (1985) berpendapat bahwa *social pressure (i. the desire to avoid neative social sanction associated with shirking) affects the occurrence and magnitude of budgetary slack*. Hal ini bermaksud bahwa keberadaan tekanan sosial mampu mempengaruhi dan merubah arah etika terhadap *budgetary slack*. Selanjutnya, Young juga mengatakan bahwa terdapat hubungan dengan arah negatif antara tekanan sosial dan *budgetary slack*. Hal ini diinterpretasikan bahwa semakin tinggi tekanan terhadap seseorang maka *budgetary slack*-nya semakin rendah.

Tekanan sosial berperan sebagai suatu kontrol sistem. Dalam temuan sebagai sistem kontrol terdapat hasil yang tidak konsisten. Lau (2001), menemukan bahwa untuk manajer produksi sistem kontrol dalam hal ini adalah sistem akuntansi berpengaruh negatif signifikan, artinya sistem akuntansi mampu mengurangi kecenderungan dalam menciptakan *slack*. Sejalan dengan temuan tersebut, Van der Stede (2000), mengatakan bahwa kemampuan manajer untuk memperbesar *slack* dapat dikurangi dengan jalan menerapkan sistem kontrol yang ketat. Selanjutnya, Lau (2001) juga menemukan bahwa sistem kontrol tidak berpengaruh signifikan.

Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack* melalui Etika

Budaya birokrasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui etika. Besarnya nilai pengaruh ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar 0,11, ($0,226 \times 0,485 = 0,11$). Hasil temuan ini sesuai dengan hipotesis 2e yang menduga bahwa budaya birokrasi berpengaruh terhadap *budgetary slack* melalui etika. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 2e terbukti kebenarannya. Dugaan bahwa budaya organisasi dapat menjelaskan temuan bahwa manajer memandang *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang etis atau positif dikemukakan oleh Blanchette, et al. (2002) dan Douglas & Wier (2000). Selanjutnya, Ueno & Sekaran telah menghubungkan antara budaya organisasi dan *budgetary slack* menemukan bahwa manajer Amerika Serikat yang kuat dimensi individualismenya menciptakan *budgetary slack* lebih besar daripada manajer Jepang yang kuat pada dimensi *collectivist*.

Pendapat yang mengatakan bahwa *budgetary slack* merupakan sesuatu yang positif atau etis dinyatakan oleh Blanchette, et al. (2002), bahwa dengan adanya *budgetary slack* maka manajer akan lebih kreatif, lebih bebas melakukan aktivitasnya dan mampu mengantisipasi adanya ketidakpastian. Sejalan dengan pendapat tersebut, Van der Stede (2002) menyatakan bahwa *slack is good because it fosters innovation and experimentation, absorbs performance shock, resolves goal conflict and induces employees to stay with firm*. Leavins et al., (1997) menambahkan bahwa *budgetary slack* yang diciptakan pada saat kondisi perekonomian

membalik akan membantu kesulitan perusahaan pada saat kondisi perekonomian memburuk. Selanjutnya, Gabriel (1978) Merchant & Marconi (1989) dalam Dunk & Perera (1997) menyatakan juga bahwa *slack is necessary to counter unexpected changes in operational circumstances so that organizational activities can be maintained at planned levels*.

Pengaruh Tekanan Sosial terhadap *Budgetary Slack*.

Tekanan Sosial berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack*. Hasil temuan ini sesuai dengan hipotesis 3a yang menduga bahwa tekanan sosial berpengaruh terhadap *budgetary slack*, di mana ditunjukkan oleh nilai koefisien sebesar 2,202 dengan taraf signifikansi sebesar 2,150 ($p \text{ value} = 0,032$). Hal ini terbukti bahwa hipotesis 3a terbukti kebenarannya. Young (1985) berpendapat bahwa *social pressure (i.e. the desire to avoid neative social sanction associated with shirking) affects the occurrence and magnitude of budgetary slack*. Hal ini bermaksud bahwa keberadaan tekanan sosial mampu mempengaruhi dan merubah arah etika terhadap *budgetary slack*. Selanjutnya, Young juga mengatakan bahwa terdapat hubungan dengan arah negatif antara tekanan sosial dan *budgetary slack*. Hal ini diinterpretasikan bahwa semakin tinggi tekanan terhadap seseorang maka *budgetary slack*-nya semakin rendah.

Tekanan sosial berperan sebagai suatu kontrol sistem. Dalam temuan sebagai sistem kontrol terdapat hasil yang tidak konsisten. Lau (2001), menemukan bahwa untuk manajer produksi sistem kontrol dalam hal ini adalah sistem akuntansi berpengaruh negatif signifikan, artinya sistem akuntansi mampu mengurangi kecenderungan dalam menciptakan *slack*. Sejalan dengan temuan tersebut, Van der Stede (2000), mengatakan bahwa kemampuan manajer untuk memperbesar *slack* dapat dikurangi dengan jalan menerapkan sistem kontrol yang ketat. Selanjutnya, Lau (2001) juga menemukan bahwa sistem kontrol tidak berpengaruh signifikan. Penelitian ini mendukung temuan Young (1985) dan Lau (2001), bahwa tekanan sosial mempengaruhi *budgetary slack*, tetapi dengan arah yang berbeda. Koefisien jalur signifikan dan positif dapat diinterpretasikan bahwa semakin tinggi tekanan sosial membuat *budgetary slack* semakin

besar. Temuan ini mengindikasikan bahwa sistem kontrol eksternal terhadap eksekutif belum efektif.

Pengaruh tekanan sosial terhadap *budgetary slack* dengan arah positif dapat diinterpretasikan bahwa belum efektifnya sistem kontrol eksternal pada organisasi publik. Dikatakan oleh Syamsudin (2001) bahwa kualitas anggota DPRD masih rendah, dilihat dari segi pendidikan dan pengalaman mereka. Demikian juga, CSIS (2001) mengatakan bahwa kualitas sumber daya manusia masih kurang. Hal ini diindikasikan dengan adanya Penyidik Satuan Tindak Pidana Korupsi Polda Jawa Timur akan memeriksa 45 anggota DPRD Surabaya terkait kasus dugaan gratifikasi pengesahan APBD 2008 (Radar Surabaya, Rabu, 16 Januari 2008). Hal serupa juga didapat dari hasil penelitian *Indonesian Corruption Watch* (ICW), kasus korupsi paling tinggi justru terjadi di daerah terutama penyimpangan APBD (Radar Surabaya, Rabu 16 Januari 2008). Di samping itu, keberadaan DPRD masih kurang mewakili kepentingan rakyat, kurang menguasai permasalahan rakyat dan kurang mempunyai disiplin. Dengan demikian, kurangnya kualitas anggota DPRD yang dimiliki yang berperan dalam pengawasan formal terhadap eksekutif masih kurang efektif.

Pengaruh Tekanan Sosial terhadap *Budgetary Slack* melalui Kapasitas Individu

Tekanan Sosial berpengaruh positif dan signifikan terhadap *Budgetary Slack* melalui kapasitas individu. Hasil temuan ini sesuai dengan hipotesis 3b yang menduga bahwa tekanan sosial berpengaruh terhadap *budgetary slack* melalui kapasitas individu. Hal ini terbukti bahwa hipotesis 3b terbukti kebenarannya.

Young (1985) berpendapat bahwa *social pressure (i. the desire to avoid neative social sanction associated with shirking) affects the occurrence and magnitude of budgetary slack*. Hal ini bermaksud bahwa keberadaan tekanan sosial mampu mempengaruhi dan merubah arah etika terhadap *budgetary slack*. Selanjutnya, Young juga mengatakan bahwa terdapat hubungan dengan arah negatif antara tekanan social dan *budgetary slack*. Hal ini diinterpretasikan bahwa semakin tinggi tekanan terhadap seseorang maka *budgetary slack* nya semakin rendah.

Pengaruh Kapasitas Individu terhadap *Budgetary Slack*

Kapasitas Individu tidak berpengaruh terhadap *Budgetary Slack* eksekutif pembuat anggaran. Hal ini ditunjukkan oleh nilai CR yang hanya sebesar $-1,620$ ($p\text{-value} = 0,105$), ada tidaknya kapasitas individu tidak akan berpengaruh terhadap *budgetary slack* eksekutif pembuat anggaran. Hasil temuan ini tidak sesuai dengan hipotesis 4 yang menduga bahwa kapasitas individu berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Hal ini berarti bahwa hipotesis 4 tidak terbukti kebenarannya. Hipotesis ini tidak sesuai dengan pendapat Syakhroza (2003) mengatakan bahwa *gap* dalam implementasi anggaran disebabkan kurangnya pengetahuan. Menurutnya implementasi anggaran akan optimal jika pembuat anggaran memiliki pengetahuan cukup saat menyusun anggaran.

Selanjutnya, Syakhroza (2003) mengatakan bahwa *gap* dalam implementasi anggaran disebabkan karena kurangnya pelatihan. Selanjutnya, ia mengatakan bahwa pelatihan akan meningkatkan implementasi pegawai sehingga *gap* yang terjadi antara target anggaran yang ditetapkan dan realisasinya dapat diperkecil. Pada dasarnya kurangnya pelatihan mengakibatkan tidak cukupnya pengetahuan yang dimiliki individu untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsinya. Di sisi lain kurangnya pengetahuan dan informasi akan memperbesar kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*.

Observasi di lapangan mengatakan bahwa birokrasi penganggaran dalam organisasi publik menyebabkan pejabat mengajukan permintaan anggaran yang lebih besar karena pengalaman bahwa proses pencairan dana memerlukan waktu yang cukup lama, adapun kegiatan operasional harus segera dilaksanakan. Faktor politik yang kental dalam proses penganggaran publik, yaitu saat proses ratifikasi anggaran oleh fihak legislatif sering mengakibatkan pengesahan anggaran tertunda. Agar aktivitas operasional tidak terganggu, maka beberapa pengalaman di atas mendorong responden untuk melakukan *budgetary slack*.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Kesimpulan dari penelitian ini adalah: (1) *Budgetary Slack* adalah tidak etis yang mengartikan bahwa semakin responden menganggap tidak etis keberadaan *budgetary slack* semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Penciptaan kesenjangan anggaran ini adalah untuk mengantisipasi adanya ketidakpastian akibat karakteristik anggaran publik, misalnya karena *tightness of budget*, penyusunan anggaran berdasarkan undang-undang, revisi dimungkinkan setelah adanya proses legalisasi Perda yang melibatkan peran legislatif. Proses ini memerlukan waktu dan sangat birokratis sehingga untuk dapat mengatasi kegiatan baik yang telah diprogramkan maupun yang tidak, misalnya dana untuk perawatan karyawan yang sakit, memenuhi tunjangan hari raya ataupun untuk menunjang kegiatan sosial lainnya, responden akan mengajukan anggaran lebih. (2) Pengaruh Budaya Birokrasi terhadap *Budgetary Slack* dapat diinterpretasikan bahwa dengan semakin tinggi tingkat pendidikan, maka semakin rendah budaya paternalistik. Mayoritas responden berpendidikan tinggi sehingga memiliki kemampuan untuk bertindak secara rasional dan profesional, menjadi lebih berani mengutarakan pendapatnya kepada atasan. Dengan demikian, semakin tingginya budaya paternalistik maka *budgetary slack* yang diciptakan menjadi semakin kecil. (3) Pengaruh tekanan sosial terhadap *budgetary slack* dengan arah positif dapat diinterpretasikan bahwa belum efektifnya sistem kontrol eksternal pada organisasi publik. Dengan interpretasi lain bahwa semakin tinggi tekanan sosial membuat *budgetary slack* semakin besar. (4) Tidak berpengaruhnya Kapasitas Individu terhadap *Budgetary Slack* karena kurangnya pemahaman tentang anggaran, meliputi anggaran kinerja, sistem keuangan daerah dan pemahaman akan rencana strategi daerah menyebabkan responden tidak memahami dan memiliki pengetahuan yang cukup sehingga pada saat menyusun anggaran pendapatan tidak mampu menentukan potensi optimal daerahnya. Pada dasarnya kurangnya pelatihan mengakibatkan tidak cukupnya pengetahuan yang dimiliki individu untuk melaksanakan tugas pokok dan fungsinya. Di sisi lain kurangnya pengetahuan dan informasi akan memperbesar

kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. (5) Telah terjadi pergeseran budaya ewuh pakewuh, yaitu budaya paternalistik di kalangan birokrasi mulai memudar. Keengganan untuk menolak perintah atasan yang dirasa tidak proporsional telah mengalami transisi ke arah budaya komunikasi yang semakin terbuka. (6) Etika melalui kapasitas individu tidak berpengaruh signifikan terhadap *budgetary slack* pembuat anggaran, hal ini menjelaskan bahwa semakin responden menganggap tidak etis keberadaan *budgetary slack* maka semakin rendah kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Sebaliknya semakin responden menganggap etis keberadaan *budgetary slack* maka semakin tinggi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. (7) Pada dasarnya keputusan etis tidaknya seseorang sangat dipengaruhi oleh faktor individual dan faktor situasional, ini membuktikan bahwa kapasitas individu berpengaruh positif terhadap keputusan etis individu dalam pandangannya terhadap *budgetary slack*. (8) Tekanan sosial berperan sebagai suatu kontrol sistem artinya sistem akuntansi mampu mengurangi kecenderungan dalam menciptakan *slack*, atau dengan kata lain mengatakan bahwa kemauan manajer untuk memperbesar *slack* dapat dikurangi dengan jalan menerapkan sistem kontrol yang ketat.

DAFTAR RUJUKAN

- Blanchete, D., Claude, P., and Jean, C. 2002. *Manager's Moral Evaluation of Budgetary Slack Creation*. www.accounting.rutger's.edu/raw/aaa/2002annual/cpe/cpe3/B-2.pdf.
- Douglas, P.C., dan Benson, W. 2000. Integrating Ethical Dimension a Model of Budgetary Slack creation, *Journal of Business Ethics*, 28.267-277.
- Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation between Budgetary Participation and Slack, *The Accounting Review*.68.400-401.
- , dan Hector, P. 1997. The Incidence of Budgetary Slack: A field Study Exploration, *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 10 (5).649-664.
- Dwiyanto, A., Partini, Ratminto, Bambang, W., Wini, T., Bevaola, K., dan Muhamad, N. 2002. *Reformasi Birokrasi Publik di Indonesia*. Yogyakarta: Galang Printika.
- Jensen, M., and Makling, W. 1976. Theory of the firm: Managerial Behavior, Agency Costs, and Ownership Structure, *Journal of Financial Economics*, 3. 305-360.

- Lau, Chong, M. 2001. The Interactive Effect of Emphasis on Tight Budget Targets and Cost Control on Performance and Slack Creation, *Pacific Accounting Review*. 13 (1). 59–84.
- Mardiasmo. 2001a. 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*. 1.55–74.
- Mayper, A.G, Michael, G, dan Gary, G. 1991. An Analysis of Municipal Budget Variances, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*. 4.29–50.
- Muslim, E.S. 2000. *Birokrasi Pemerintah Daerah dan Paradigma Centered Development, Sebuah Kajian Analisis Budaya Organisasi*, Tesis. Program Pasca Sarjana Teknik dan Manajemen Industri. Bandung: Institut Teknologi Bandung.
- Radar Surabaya. 2008. *APBD Paling Rawan Dikorupsi*. 16 September.
- , *Semua Anggota Dewan Akan Diperiksa*. 16 September.
- Sekaran. 2006. *Research Methods for Business, Metodologi Penelitian Untuk Bisnis*. Jakarta: Penerbit Salemba Empat.
- Stevens, D.E. 1996. The Effect of Social Pressure, Pay Scheme and Intrinsic Controls on Budgetary Slack, *Departement of accounting & Finance. Whitemore School of Business and Economics. University of New Hampshire*.