

## PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN DAN KETERLIBATAN KERJA TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING

FIRDAUS ABDUL RAHMAN

Universitas Islam Riau

BAMBANG SUPOMO

Universitas Diponegoro

The relationship between budgetary participation and budgetary slack and relationship between job involvement and budgetary slack has been examined in several accounting studies with conflicting results. The conflicting evidence may reflect the influence of a contingent variable. This study examined influence of organizational commitment as moderating variable in the relationship between budgetary participation and budgetary slack, and influence of organizational commitment as moderating variable in the relationship between job involvement and budgetary slack.

This study provides empirical evidence that motivational factors of organizational commitment, job involvement and budgetary participation might be important factor in explaining managers propensities to create budgetary slack. The results indicate that for highly committed managers, budgetary participation is associated with decreased propensity to create budgetary slack. For managers who have low levels of commitment to organization's goals and values, budgetary participation is associated with increased propensity to create budgetary slack. Likewise, for highly committed managers, job involvement is associated with decreased propensity to create budgetary slack. For managers who have low levels of commitment organization's goals and values, job involvement is associated with increased propensity to create budgetary slack.

*Keywords* : Budgetary participation, Job involvement, Organizational commitment, Budgetary slack.

## PENDAHULUAN

## Latar Belakang

Penelitian yang berkaitan dengan senjangan anggaran telah menguji berbagai faktor yang dapat mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran (lihat contoh: Merchant, 1985; Onsi, 1973; Young, 1985). Pendekatan yang digunakan meliputi penggunaan model keagenan (*agency models*) untuk menciptakan senjangan anggaran (Young, 1985), atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi (*contingency factors*) sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Meskipun berbagai pendekatan tersebut telah banyak membantu memberikan penjelasan mengenai kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran, namun hal tersebut masih menjadi pertanyaan yang belum terjawab.

Penelitian yang dilakukan oleh Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985), dan Onsi (1973) menunjukkan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat mengurangi senjangan anggaran. Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan hasil penelitian Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985) berbeda dengan penelitian yang dilakukan Camman, Dunk, Merchant, dan Onsi. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu, peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Selain partisipasi dalam penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebelumnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat terjadi disebabkan oleh faktor keterlibatan kerja. (lihat; Cyert & March, 1963). Keterlibatan kerja adalah merupakan kondisi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo, 1982; Lawler and Hall, 1979). Cyert & March (1963) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka.

Dari hasil-hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa dorongan manajer dan orang yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran masih tetap belum dapat disimpulkan penyebabnya (Nouri dan Parker, 1996). Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Demikian pula halnya hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran, kemungkinan dapat dipengaruhi oleh faktor-faktor motivasi. Dalam penelitian ini penulis mengajukan variabel komitmen organisasi untuk menyelidiki pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan antara partisipasi anggaran.

dan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran.

Latar belakang dipilihnya variabel komitmen organisasi dalam penelitian ini adalah karena komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday et al., 1979). ~~Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter et al., 1974). Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya sendiri atau kelompoknya. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.~~

#### Rumusan Masalah

Masalah yang akan dijawab melalui penelitian ini adalah: Apakah komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dan apakah komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dan senjangan anggaran.

#### Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran dan untuk menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Disamping itu penelitian ini juga bertujuan untuk mengetahui variabel manakah yang lebih mempengaruhi timbulnya senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang menerapkan partisipasi penyusunan anggaran dan keterlibatan kerja para manajer dalam mencapai tujuan organisasi.

### TELAAH TEORETIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktik senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan *principal*. Hal ini timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya. *Agency theory*

menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenang kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Jika bawahan (agent) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya ~~senjangan anggaran~~.

Sebaliknya, teoritis akuntansi keperilakuan umumnya berpendapat bahwa partisipasi anggaran akan memotivasi para manajer untuk mengungkapkan informasi pribadi mereka ke dalam anggaran (Schiff & Lewin, 1970). Argumen ini didasarkan pada premis yang menyatakan bahwa partisipasi memungkinkan dilakukannya komunikasi positif antara atasan dan bawahan sehingga dapat mengurangi tekanan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Selain faktor partisipasi dalam proses penyusunan anggaran, beberapa penelitian sebetulnya mengidentifikasi bahwa senjangan anggaran dapat terjadi disebabkan oleh faktor-faktor motivasional. Morrow (1983) menyatakan bahwa pada saat komitmen organisasi dan keterlibatan kerja dihubungkan, menjadikan tipe-tipe kerja lebih jelas. Manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi pekerjaan mereka dan memelihara pekerjaan mereka (Kanungo, 1982). Manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi untuk meniptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek (Cyert & March, 1963).

Penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang masih saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi penggunaan model keagenan (seperti yang telah dijelaskan sebelumnya) atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986).

## Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran merupakan suatu pernyataan formal yang dibuat oleh manajemen tentang rencana-rencana yang akan dilakukan pada masa yang akan datang dalam suatu periode tertentu, yang akan digunakan sebagai pedoman dalam pelaksanaan kegiatan selama periode tersebut (Hanson, 1966).

Partisipasi secara luas pada dasarnya merupakan proses organisasional, dimana para anggota organisasi ikut serta dan mempunyai pengaruh dalam

atau pembuatan keputusan yang berkepentingan dengan mereka. Milani (1975), menyatakan bahwa tingkat keikutsertaan dan pengaruh bawahan terhadap pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran merupakan faktor utama yang membedakan antara anggaran partisipatif dengan anggaran non partisipatif. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Siegel dan Marooni 1989 berpendapat bahwa partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran, akan menimbulkan inisiatif bagi mereka untuk menyumbangkan ide dan informasi, meningkatkan kebersamaan, dan merasa memiliki, sehingga kerjasama diantara anggota dalam mencapai tujuan juga ikut meningkat. Keikutsertaan dalam penyusunan anggaran merupakan suatu cara efektif untuk menciptakan keselarasan tujuan setiap pusat pertanggungjawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh.

### Keterlibatan Kerja

Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai identifikasi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo, 1982). Sebagai pengukuran sikap, keterlibatan kerja ditemukan memiliki hubungan dengan hasil kerja utama seperti misalnya kinerja (Lawler and Hell, 1970), perpindahan kerja (*turnover*) (Blau and Boal, 1987). Penelitian sebelumnya mengenai keterlibatan kerja (Rabinowitz and Hall, 1981, Liou & Bazemore, 1994) telah menguji tiga sumber yang mungkin berpengaruh, yang meliputi: latar belakang dan sosialisasi personal, karakteristik kerja, serta kombinasi tugas dan faktor-faktor personal. Karena sampel penelitian yang digunakan bervariasi, penelitian sebelumnya cenderung mendukung dampak dari karakteristik kerja (misal, kepuasan kerja, motivasi kerja, partisipasi dalam pengambilan keputusan) pada keterlibatan kerja.

Penelitian terdahulu menemukan korelasi signifikan untuk faktor-faktor personal dengan melihat dampak karakteristik individual pada keterlibatan kerja, seperti lingginya kebutuhan terhadap kekuasaan serta keyakinan dalam etika kerja konvensional (Rabinowitz and Hall, 1981), disamping ditemukannya inkonsistensi korelasi untuk faktor-faktor individual seperti umur, pendidikan, dan pendapatan (Knoop, 1986; Parasuraman and Alutto, 1984, dalam Liou & Bazemore, 1994).

### Pendekatan Kontinjensi

Penelitian-penelitian sebelumnya mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi bawahan dalam proses penyusunan anggaran akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Lihat Camman, 1976; Dunk, 1993; Merchant, 1985; Onsi, 1973). Hal ini terjadi karena bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan peneliti lain (Lowe dan Shaw, 1968; Lukka, 1980; Young, 1985) mendapatkan bukti empiris bahwa partisipasi

anggaran justru menyebabkan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu menggunakan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi penggunaan model regresi (seperti yang telah dijelaskan sebelumnya) atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi sebagai prediktor adanya senjangan anggaran (Govindarajan, 1986).

Pengenalan teori kontinjensi pada bidang teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen terutama dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi prestasi organisasi. Penerapan pendekatan kontinjensi dalam menganalisis dan mendesain sistem pengendalian khususnya dalam bidang sistem akuntansi manajemen telah menarik minat para peneliti. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melalui pendekatan kontinjensi bertujuan untuk melihat hubungan antara variabel-variabel kontekstual dengan desain sistem akuntansi manajemen dan untuk mengevaluasi keefektifan hubungan antara dua variabel (misalnya hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial) dengan menggunakan variabel kontekstual sebagai variabel moderating.

#### Partisipasi anggaran, Komitmen Organisasi dan Senjangan Anggaran

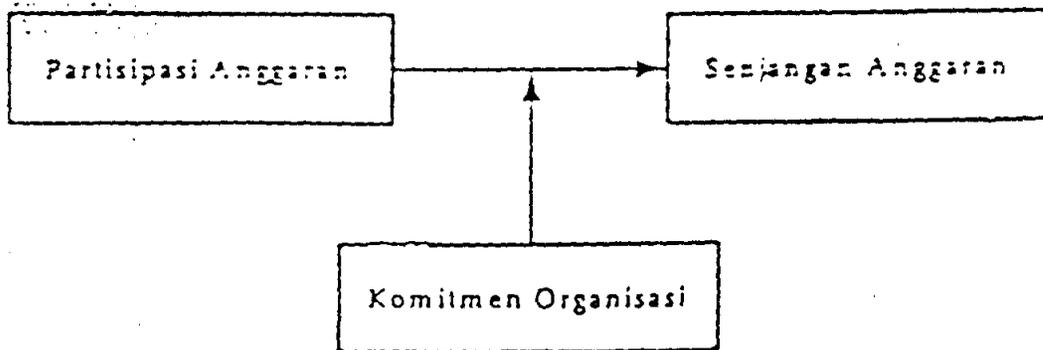
Dari uraian di atas dapat disimpulkan bahwa peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta kaidah dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974). Tener (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984). Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 198). Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting. Sebaliknya, bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah akan mempunyai perhatian yang rendah terhadap pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat di dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974) serta akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang

baik demi kepentingan organisasi (Porter et al., 1974). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, dan kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Berkaitan dengan penelitian mengenai komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996) berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau justru bekerja untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik dan, partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah. Dari hasil penelitian Nouri dan Parker (1996), dapat disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran. Sebaliknya, bila komitmen bawahan rendah, maka kepentingan pribadinya lebih diutamakan, dan dia dapat melakukan senjangan anggaran agar anggaran mudah dicapai dan pada akhirnya nanti keberhasilan mencapai sasaran anggaran tersebut diharapkan dapat mempertinggi penilaian kerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

GAMBAR 1

Model 1: Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran



Bawahan yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi akan menggunakan informasi yang mereka dapatkan untuk membuat anggaran jadi relatif tepat. Sebaliknya, bawahan dengan komitmen organisasi rendah cenderung untuk tidak memberikan informasi khusus yang mereka miliki pada perusahaan, sehingga akan meningkatkan senjangan anggaran. Dengan komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat

adari. Sedangkan komitmen organisasi bawahan yang rendah dapat menyebabkan keinginan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran. Nouri dan Parker (1996) berpendapat, hal ini terjadi karena bawahan hanya menepatkan sedikit atau bahkan tidak memiliki keinginan untuk memenuhi pencapaian tujuan organisasi, mereka hanya tertarik dengan kepentingan pribadinya, partisipasi anggaran merupakan kesempatan baginya untuk melakukan senjangan, demi tercapai tujuannya. Luthans (1998) mendukung pernyataan tersebut dan menyatakan bahwa komitmen yang rendah menggambarkan ketidakloyalan individu kepada organisasi.

Model penelitian sebagai dasar untuk mengajukan hipotesis dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1. Sesuai dengan model 1, hipotesis mengenai pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

H<sub>1</sub>: Komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Partisipasi anggaran akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi rendah, dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer mempunyai komitmen organisasi yang tinggi

### Keterlibatan Kerja, Senjangan Anggaran dan Komitmen Organisasi

Penelitian ini menggunakan sikap atas komitmen organisasi yang didefinisikan sebagai tingkat identifikasi pekerja dalam suatu organisasi. Nilai-nilai tersebut dikarakteristikan oleh: (1) penerimaan yang kuat terhadap tujuan organisasi, dan (2) kemauan untuk mencurahkan seluruh tenaganya untuk kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1994; Anglé & Perry, 1981). Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai tingkatan dimana seseorang memandang seberapa penting pekerjaannya (Lawler & Hall, 1970). Islau (1985) dalam Liou & Bazemore, (1994) menemukan bahwa hanya definisi mengenai keterlibatan kerja inilah yang secara empiris independen terhadap berbagai pengukuran lain atas konstruk yang secara konseptual saling tumpang tindih.

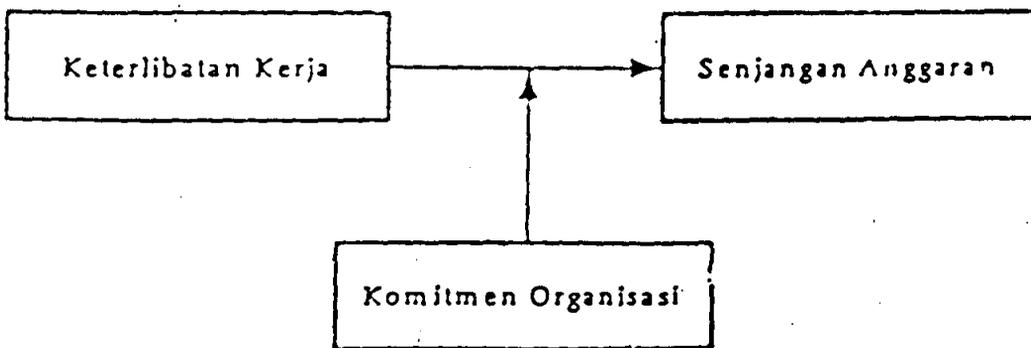
Morrow (1983) menyatakan bahwa pada saat terdapat hubungan antara komitmen organisasi dan keterlibatan kerja, kedua hal tersebut tetap merupakan tipe sikap kerja yang berbeda karena acuan yang mereka gunakan. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi merasakan adanya sikap positif terhadap organisasinya. Mereka mengidentifikasi diri mereka terhadap organisasi tertentu dan mencoba untuk mempertahankan keanggotaannya dalam organisasi tersebut (Porter *et al.*, 1976). Sebaliknya, manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi kerja mereka dan memelihara pekerjaan mereka (Kanungo, 1982).

Manajer yang sangat komit terhadap tujuan dan nilai organisasional akan memiliki tingkat kecenderungan yang rendah untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka memahami pengaruh disfungsi dari adanya senjangan anggaran pada organisasi. Sedangkan bagi para manajer yang kurang komit, yang tidak meyakini dan/atau tidak menerima tujuan dan nilai organisasi,

akan memiliki tingkat kecenderungan yang lebih tinggi untuk menciptakan senjangan anggaran, karena sebagai individu yang ekonomis secara rasional, perilaku tersebut merupakan cerminan untuk lebih mementingkan kepentingan pribadi mereka (Lowe & Shaw, 1968). Lebih jauh, para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi image mereka dalam jangka pendek (Cyert & March, 1963). Sementara itu, Nouri (1994) menyimpulkan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Hasil yang lebih mendalam menyatakan bahwa dua faktor motivasi yaitu komitmen organisasi dan keterlibatan kerja secara bersamaan memiliki nilai interaksi sebesar 16% dari varians dalam kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Kedua faktor ini dapat dianggap sebagai elemen penting dalam penelitian senjangan anggaran dan harus dimasukkan dalam penelitian berikutnya.

GAMBAR 2

Model 2: Kerangka Pemikiran Teoritis Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran



Sesuai dengan model (2), hipotesis mengenai pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran sebagai berikut:

- $H_2$ : Komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Keterlibatan kerja akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang rendah dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang tinggi.

## METODE PENELITIAN

### Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Untuk menentukan sampel, peneliti menggunakan perusahaan-perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Pulau Batam yang dimuat dalam *Batam Industrial Zone & Tourist Resort tahun 2000* sebagai rerangka *sampling*. Dari jumlah perusahaan manufaktur yang berada pada kawasan industri Pulau Batam, peneliti mengambil secara acak 100 perusahaan manufaktur. Peneliti mengirimkan masing-masing 3 kuesioner pada tiap-tiap perusahaan yang dijadikan sampel, sehingga total kuesioner yang disebarakan berjumlah 300. Dari 300 kuesioner yang disebarakan, total kuesioner yang kembali berjumlah 76. Setelah melalui proses pengeditan, 5 kuesioner tidak dapat digunakan dalam analisis selanjutnya karena jawaban yang tidak lengkap sehingga data yang layak dianalisis berjumlah 71 kuesioner.

### Operasionalisasi Variabel

*Partisipasi anggaran* didefinisikan sebagai keikutsertaan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986). Untuk mengukur tingkat partisipasi seorang manajer atau bawahan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Kenis (1979) dengan menggunakan skala 1 sampai 7.

*Keterlibatan kerja* didefinisikan sebagai identifikasi psikologis individual terhadap tugas tertentu, diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Kanungo (1982), yang diukur pada skala 7-poin. Pengukuran keterlibatan kerja merepresentasikan inasnya, dimana individu secara psikologis mengidentifikasi pekerjaannya, misalnya perasaan bahwa pekerjaannya merepresentasikan inti dari *imoge* diri mereka sendiri.

*Komitmen organisasi* didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi Wiener (1982). Untuk mengukur komitmen organisasi, digunakan 9 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980) dengan skala 1 sampai 7.

*Senjangan anggaran* didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecikan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Untuk mengukur senjangan anggaran digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pertanyaan.

Dari istilah di atas maka istilah partisipasi anggaran digunakan untuk melihat keikutsertaan seseorang terhadap aktifitas anggaran yang dibuat sedangkan keterlibatan kerja digunakan untuk melihat pandangan dan pengaruh seseorang dalam pekerjaannya.

## Analisis Data

### Uji Kualitas Data

Uji reliabilitas dan validitas dilakukan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Hasil pengujian reliabilitas dan validitas menunjukkan tingkat konsistensi dan akurasi yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien Cronbach's Alpha untuk semua variabel menunjukkan bahwa tidak ada koefisien yang kurang dari nilai batas minimal 0,70 (Hair et al. 1998). Pengujian validitas dengan uji homogenitas data dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing item dengan skor total (*pearson correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01. Selanjutnya pada pengujian validitas dengan analisis faktor yang dimaksudkan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan (*construct validity*). Uji analisis faktor ini dilakukan terhadap nilai setiap variabel dengan *varimax rotation*. Nilai *Kaiser's MSA* pada semua variabel menunjukkan nilai di atas 0,50 yang berarti validitas pada masing-masing variabel cukup valid. Sedangkan *loading factor* masing-masing variabel cukup memadai, dengan batas penerimaan 0,40 (Hair et al., 1998). Rangkuman hasil pengujian reliabilitas dan validitas dapat dilihat pada tabel 1.

### Teknik Analisis

Untuk menguji hipotesis penelitian ini digunakan metode statistik regresi berganda (*multiple regression*). Pendekatan ini diadopsi dari Schoonhoven (1981) yang juga digunakan oleh Chia (1995), seperti pada persamaan (1) untuk menguji hipotesis pertama sebagai berikut ini:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_{PA} + \beta_2 X_{KO} + \beta_3 X_{PA} X_{KO} + e \quad (1)$$

Dimana : Y = senjangan anggaran  
 $X_{PA}$  = partisipasi anggaran  
 $X_{KO}$  = keterlibatan kerja  
 $X_{PA} X_{KO}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{KO}$   
 $\beta_{1-3}$  = koefisien regresi

Senjangan anggaran merupakan variabel dependen diprediksi dipengaruhi oleh variabel-variabel independen, yaitu: partisipasi dan interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi.

Sedangkan untuk pengujian hipotesis kedua menggunakan persamaan 2 sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_{kk} + \beta_2 X_{kd} + \beta_3 X_{kk} X_{kd} + e \quad (2)$$

Dimana:  $Y$  = senjangan anggaran  
 $X_{kk}$  = partisipasi anggaran  
 $X_{kd}$  = keterlibatan kerja  
 $X_{kk} X_{kd}$  = interaksi  $X_{kk}$  dan  $X_{kd}$   
 $\beta_{1-3}$  = koefisien regresi

Penggunaan pendekatan interaksi bertujuan untuk menjelaskan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh interaksi antara partisipasi anggaran dengan variabel moderating komitmen organisasi dan interaksi antara keterlibatan kerja dengan variabel moderating komitmen organisasi. Fokus utama persamaan regresi pada penelitian ini adalah pada signifikan indeks koefisien dan sifat pengaruh interaksi variabel independen (komitmen organisasi) terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran.

## HASIL PENGUJIAN HIPOTESIS DAN PEMBAHASAN

Sebelum menguji hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji asumsi klasik untuk mengetahui apakah model regresi dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Berdasarkan uji asumsi klasik yang dilakukan menunjukkan bahwa model regresi tidak mengandung multikolinearitas dan heterokedastisitas serta memenuhi asumsi normalitas.

### Pengujian hipotesis I

Pengujian hipotesis pertama dilakukan dengan persamaan regresi, yaitu untuk melihat pengaruh interaksi komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, dengan menggunakan persamaan (1)

Hasil analisis regresi pada hipotesis pertama (lihat tabel 3) menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b_3$ , yaitu interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran signifikan. Hal ini berarti interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran dengan koefisien regresi sebesar -0,0305 pada tingkat signifikansi- $\alpha$  sebesar 0,002 ( $p < 0,05$ ). Nilai F sebesar 21,921 dengan signifikansi sebesar  $p = 0,000$ .

Untuk mempetjelas sifat dan arah masing-masing variabel, dilakukan perhitungan matematis derivasi parsial yang hasilnya disajikan dalam bentuk grafik. Tujuannya adalah untuk mengetahui apakah pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran akan konstan sepanjang garis komitmen organisasi. Apabila konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *monotonic*.

jaliknya apabila tidak konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *nonmonotonic*.

Persamaan regresi dari hasil pengujian pertama adalah:

$$Y = -24,354 + 1,628X_{PA} + 1,121X_{KO} - 0,031X_{PA}X_{KO}$$

Persamaan derivasi parsialnya adalah:

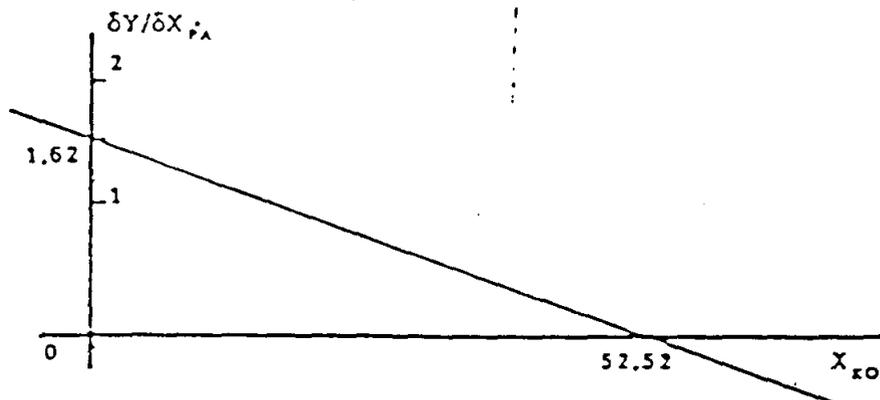
$$\delta Y / \delta X_{PA} = 1,628 - 0,031X_{KO}$$

Untuk  $X_{KO} = 0$ , maka  $\delta Y / \delta X_{PA} = 1,63$   
 Untuk  $\delta Y / \delta X_{PA} = 0$ ,  $X_{KO} = 52,52$

Selanjutnya dapat dijelaskan dengan menggunakan gambar berikut Gambar 3

GAMBAR 3

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran



Dari perhitungan di atas diketahui bahwa titik yang memotong sumbu Y ( $\delta Y / \delta X_{PA}$ ) adalah 1,63, sedangkan titik yang memotong sumbu X ( $X_{KO}$ ) adalah 52,52 yang selanjutnya disebut titik infleksi (*inflection point*). Gambar 4.1 yang merefleksikan hasil perhitungan di atas memperjelas arah dan efek *nonmonotonic* dari masing-masing variabel.

Sumbu vertikal ( $\delta Y / \delta X_{PA}$ ) menunjukkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran (Y) dan sumbu horizontal menunjukkan kisaran dari komitmen organisasi. Kurva (slop) garis menunjukkan perubahan senjangan anggaran yang disebabkan oleh adanya perubahan dalam komitmen organisasi melalui kisaran yang ada pada variabel partisipasi anggaran. Dari hasil gambar 4.1 di atas dapat diartikan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang

partisipasi dalam penyusunan anggaran. Sebaliknya penurunan komitmen organisasi dapat berakibat pada terjadinya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Dengan demikian hipotesis pertama dapat diterima.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nouri & Parker (1996) yang menyatakan bahwa interaksi antara variabel komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran akan menurunkan kecenderungan manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Hal ini mungkin disebabkan karena manajer yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi memiliki dorongan dari dalam dirinya untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi. Komitmen yang tinggi menjadikan manajer peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Partisipasi anggaran membuat pelepas bagi manajer untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen manajer terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

### Pengujian Hipotesis Kedua

Hasil analisis regresi pada hipotesis kedua (lihat tabel 4) menunjukkan bahwa koefisien interaksi  $b$ , yaitu interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja signifikan. Hal ini berarti interaksi antar komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja secara signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran dengan koefisien regresi sebesar  $-0,024$  pada tingkat signifikansi  $p$  sebesar  $0,008$  ( $p < 0,05$ ). Nilai  $F$  sebesar  $15,829$  dengan signifikansi sebesar  $p = 0,000$ .

Perhitungan matematis derivasi parsial persamaan (2) adalah sebagai berikut:

$$Y = -39,549 + 1,217X_{xx} + 1,454X_{x0} - 0,024X_{xx}X_{x0}$$

Persamaan derivasi parsialnya adalah:

$$\begin{aligned} \delta Y / \delta X_{xx} &= 1,217 - 0,024X_{x0} \\ \text{untuk } X_{x0} &= 0, \text{ maka } \delta Y / \delta X_{xx} = 1,23 \\ \text{untuk } \delta Y / \delta X_{x0} &= 0, X_{xx} = 50,7 \end{aligned}$$

Dari perhitungan di atas diketahui bahwa titik yang memotong sumbu  $Y$  ( $\delta Y / \delta X_{xx}$ ) adalah  $1,23$ , sedangkan titik yang memotong sumbu  $X$  ( $X_{x0}$ ) adalah  $50,7$  yang selanjutnya disebut titik infleksi (*inflection point*). Gambar 4.2 yang merefleksikan hasil perhitungan di atas memperjelas arah dan efek *nonmonotonic* dari masing-masing variabel.

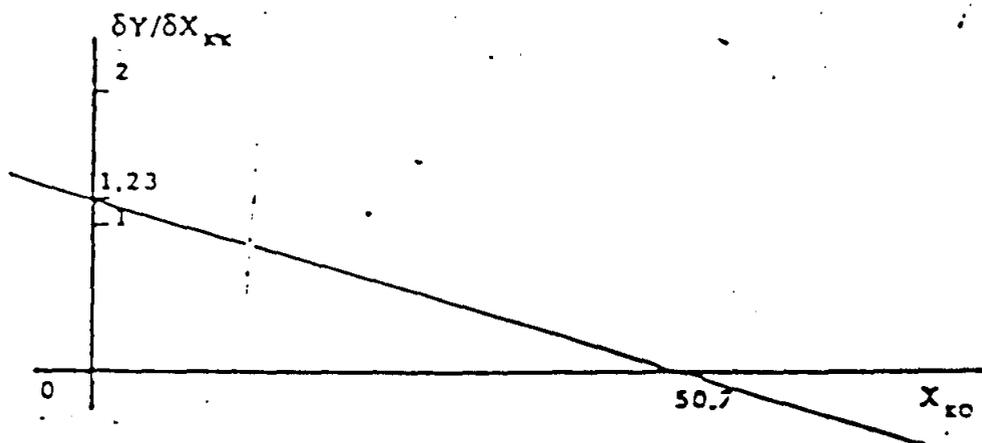
Dari hasil gambar di atas dapat diartikan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi. Dengan demikian hipotesis kedua yang menyatakan bahwa keterlibatan kerja akan menimbulkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen organisasi yang rendah dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila manajer memiliki komitmen

organisasi yang tinggi dapat didukung.

Hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Nouri (1994) yang menemukan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dengan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

#### GAMBAR 4

Pengaruh Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan antara Keterlibatan Kerja dengan Senjangan Anggaran.



#### PENUTUP

##### Kesimpulan

Dari hasil pengujian yang telah dilakukan, penelitian ini menemukan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dari grafik yang diperoleh dari pengujian *nonmonotonic*, menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, yaitu semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

Pengujian hipotesis kedua menemukan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Dari grafik yang diperoleh dari pengujian *nonmonotonic*, menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, yaitu

semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi untuk melakukan senjangan anggaran.

Dengan membuat perbandingan hasil pengujian hipotesis pertama dan kedua dari penelitian ini dan membandingkan kedua grafik pengujian *nonmonotonic* yang disajikan, dapat disimpulkan bahwa besarnya pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran dalam menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran (persamaan 1), cenderung sama dengan pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja (persamaan 2). Hal ini ditunjukkan oleh nilai *inflection point* yang berbeda relatif kecil antara persamaan (1) yang berada pada titik 52,52 sedangkan titik infleksi persamaan (2) berada pada titik 50,70 dan dengan slope yang sama yaitu menunjukkan sifat hubungan yang negatif. Semakin tinggi tingkat komitmen organisasi maka semakin berpengaruh secara negatif hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Yang berarti bahwa semakin tinggi komitmen organisasi maka semakin menurunkan kecenderungan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Demikian juga untuk keterlibatan kerja manajer, semakin tinggi komitmen organisasi maka keterlibatan kerja manajer akan menurunkan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Secara keseluruhan, temuan penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen atas mampu menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran dengan penekanan pada komitmen organisasi para manajer.

#### Keterbatasan

Beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian, diantaranya. Pertama, masih diperlukan penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini, karena setelah dilakukan analisis faktor ada satu variabel yaitu komitmen organisasi yang memiliki lebih dari satu faktor (tiga faktor). Kondisi ini tidak diantisipasi sebelumnya oleh peneliti dan tidak dikaji secara mendalam dalam penelitian ini. Oleh karena itu hendaknya dipertimbangkan untuk peneliti mendatang. Kedua, Sampel yang digunakan dalam penelitian ini berasal dari perusahaan manufaktur yang berada di suatu kawasan industri sehingga membatasi kemampuan generalisasi hasil penelitian. Disamping itu sampel yang digunakan hanya dari perusahaan manufaktur saja yang mungkin saja hasilnya berbeda jika menggunakan sampel dari perusahaan non manufaktur seperti perusahaan jasa atau organisasi publik. Hal ini perlu dilakukan untuk generalisasi hasil penelitian.

#### Implikasi

Temuan penelitian ini dapat dipertimbangkan oleh praktisi maupun akademisi sebagai masukan yang penting karena bagaimanapun senjangan

- Nouri, H. 1994. "Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note". *Accounting, Organization and Society*. No. 3. pp. 289-295.
- Nouri, H. dan R. J. Parker. 1996. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack". *Behavior Research In Accounting*. 8. pp. 74-89.
- Oasi, M. 1973. "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*. Juli. pp. 535-548.
- Pinder, C. C. 1984. *Work Motivation: Theory, Issue, and Applications*. Glenview. Scott Foresman and Company.
- Porter, L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psychiatric Technicians". *Journal of Applied Psychology* 59. pp. 603-609.
- Riyadi, S. 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. Juli. pp. 219-238
- Schiff, M., dan A. Y. Lewin. 1970. "The Impact of People on Budgets". *The Accounting Review* 45. April. pp. 259-268.
- Schoonhoven, C.B. 1981. "Problem with Contingency Theory: Testing Assumption Hidden Within the Language of Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly*. Vol. 26. No. 3. pp. 349-377
- Siegel, G. dan H. R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio. South-Western Publishing Co.
- Southwood, K.E. 1978. "Substantial Theory and Statistical Interaction: Five Models". *American Journal of Sociology*. Vol. 83. No. 5. pp. 1154-1203
- Supomo, B. dan N. Indriantoro. 1998. "Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasi terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial": Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia. *Kelola*. Mei. 8.
- Waller, W. S. 1988. "Slack in Participating Budgeting: The Joint Effect of a Truth-inducing Pay Scheme and Risk Preference". *Accounting, Organizations and Society* 13. pp. 87-98.
- Wiener, Y. 1982. "Commitment in Organization: A Normative View". *Academy of Management Review* 7. pp. 418-428.
- Young, S.M. 1985. "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymmetric Informations on Budgetary Slack". *Journal of Accounting Research* 23. pp. 829-842.

## DAFTAR TABEL

TABEL 1

### Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Deviasi Standar	Nilai Tengah
Senjangan Anggaran (Y)	Jun-42	Nop-40	31,83	5,38	24,00
Partisipasi ( $X_{p1}$ )	Mei-35	Okt-35	25,07	7,70	20,00
Keterlibatan Kerja ( $X_{k1}$ )	Okt-70	28 - 61	47,44	8,01	40,00
Komitmen Organisasi ( $X_{k0}$ )	Sep-63	19-59	44,34	7,29	36,00

Sumber: data primer diolah, 2002

TABEL 2

Rangkuman Hasil Pengujian Reliabilitas dan Validitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Pearson Correlations	Kaiser's MSA	Factor Loading
Senjangan Anggaran (Y)	0,83	0,63 - 0,79**	0,77	0,60-0,87
Partisipasi (X <sub>1</sub> )	0,96	0,92 - 0,95**	0,9	0,92-0,95
Keterlibatan Kerja (X <sub>2</sub> )	0,93	0,44 - 0,66**	0,89	0,59-0,92
Komitmen Organisasi (X <sub>3</sub> )	0,7	0,32 - 0,74**	0,7	0,63-0,90

TABEL 3

Rangkuman Hasil Regresi Hipotesis Pertama (Persamaan 1)

Variabel	Nilai Koefisien	Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	-24,354	b <sub>0</sub>	11,140	-2,186	0,032
Partisipasi Anggaran (X <sub>PA</sub> )	1,628	b <sub>1</sub>	0,423	3,844	0,000
Komitmen Organisasi (X <sub>KO</sub> )	1,121	b <sub>2</sub>	0,252	4,449	0,000
Interaksi X <sub>PA</sub> dengan X <sub>KO</sub>	-0,031	b <sub>3</sub>	0,009	-3,246	0,002
R <sup>2</sup> = 49,5 %		F = 21,921	p = 0,000		n = 71

TABEL 4

Rangkuman Hasil Regresi Hipotesis Kedua (Persamaan)

Variabel	Nilai Koefisien	Beta	Standard Error	t-value	p-value
Konstanta	-39,549	b <sub>0</sub>	17,184	-2,302	0,024
Keterlibatan Kerja (X <sub>KK</sub> )	1,217	b <sub>1</sub>	0,367	3,316	0,001
Komitmen Organisasi (X <sub>KO</sub> )	1,454	b <sub>2</sub>	0,396	3,651	0,001
Interaksi X <sub>KK</sub> dengan X <sub>KO</sub>	-0,024	b <sub>3</sub>	0,008	-2,863	0,006
R <sup>2</sup> = 41,5 %		F = 15,829	p = 0,000		n = 71

## Analisis pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran\*

EDFAN DARLIS\*\*

Universitas Riau

*The issue of whether budget participation reduces slack has attracted the interest of many researchers. However, as indicated by Nouri and Parker (1996), studies examining the impact of participation on slack has not produced consistent results. Several studies found that participation reduced budget lack, while others found that participation increased budget slack.*

*Adopting a contingency approach, this study argues that the effect of participation on budget slack is affected by other factors. In particular, this study examined the extent to which organizational commitment and environmental uncertainty moderated the relationship between participation and slack. It is hypothesized that, first participation reduces performance for individuals with high performance, and vice versa. Second, in situation of high uncertainty, participation reduces slack, but in situation of low uncertainty, participation increases slack.*

*Base on responses of 54 managers, the results show that emotions attachment, a dimension of organizational commitment, moderated the relationship between participation and slack.*

**Keywords :** Budgetary slack, Budgetary participation, Organizational commitment, Environmental uncertainty

### 1. Pendahuluan

#### 1.1 Latar Belakang

Anggaran adalah salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan yang berisi rencana kegiatan masa datang dan mengindikasikan kegiatan untuk mencapai tujuan. Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan gambaran perencanaan seluruh

---

\*Artikel ini telah memperoleh "Excellent Accounting Research Award" pada Simposium Nasional Akuntansi (SNA) ke-4 tanggal 30-31 Agustus 2001 di Universitas Padjadjaran Bandung.

\*\*Dalam penulisan artikel ini, penulis mengucapkan terimakasih kepada Dr. Bambang Riyanto LS.,MBA, atas arahnya dan Ivan Budi Yuyono SE,Ak atas Ide penelitian ini

aktivitas operasional perusahaan (Siegel dan Marconi, 1989). Dalam penyusunan anggaran tersebut *top manager* perlu melibatkan bawahan agar anggaran yang disusun dapat merepresentasikan kebutuhan dan kepentingan seluruh anggota

Penelitian mengenai hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran telah banyak dilakukan. Misalnya Dunk (1993), meneliti pengaruh informasi asimetri, dan *budget emphasis* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil temuannya, *budget emphasis* dan informasi asimetri (variabel moderat) mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi untuk melakukan senjangan anggaran. Analisisnya menunjukkan, senjangan anggaran akan rendah bila partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi (partisipasi anggaran menurunkan senjangan anggaran). Young (1985) menguji pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi terhadap senjangan anggaran. Hasil temuannya, bawahan cenderung melakukan senjangan anggaran untuk meminimalkan resikonya (partisipasi anggaran meningkatkan senjangan anggaran).

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa hasil penelitian para peneliti sebelumnya masih saling bertentangan. Masih belum dapat disimpulkan apakah partisipasi menyebabkan senjangan anggaran, atau sebaliknya apakah partisipasi dapat mengurangi senjangan anggaran. Hasil yang berlawanan ini mendorong peneliti untuk meneliti kembali hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dengan mengusulkan variabel moderat lain yang mungkin mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Penulis mengusulkan variabel moderat komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan untuk meneliti apakah kedua variabel tersebut mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Alasan dipilihnya komitmen organisasi adalah dari asumsi bahwa komitmen organisasi dapat mempengaruhi motivasi individu untuk melakukan sesuatu hal. Komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Komitmen organisasi yang kuat menyebabkan individu berusaha mencapai tujuan organisasi dan mengutamakan kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974). Individu berkomitmen tinggi akan berpandangan positif dan berusaha berbuat yang terbaik bagi organisasi (Porter *et al.*, 1974). Sehingga, dengan komitmen tinggi, senjangan anggaran dapat dihindari. Individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya, dan memungkinkan terjadinya senjangan anggaran

Ketidakpastian lingkungan adalah variabel lain yang diusulkan dalam penelitian ini. Ketidakpastian lingkungan tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi lingkungan secara akurat (Milliken, 1987). Sedangkan di lingkungan ketidakpastian rendah, Individu dapat memprediksi keadaan sehingga dapat menentukan langkah untuk membantu organisasi menyusun rencana yang akurat (Duncan, 1972).

Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah juga terjadi pada individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran. pada kondisi ini bawahan dapat memberikan informasi pribadi yang dimilikinya kepada atasan dalam penyusunan anggaran sehingga anggaran dapat lebih akurat. Namun dapat terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasinya ke atasan. Informasi yang diperoleh dari kemampuannya menganalisis kejadian di masa datang tersebut tidak diberikan untuk membantu organisasi dalam penyusunan anggaran. Dalam kondisi ini bawahan melakukan senjangan anggaran. Pernyataan ini mengacu pada pendapat Govindarajan (1986), bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena bawahan mampu memprediksi prospek masa depan dan memperkirakan langkah-langkah yang harus dilakukan. Dalam kondisi ini bawahan melaporkan informasi yang bias untuk melakukan senjangan anggaran. Dalam ketidakpastian lingkungan tinggi, partisipasi yang tinggi dari manajer akan mengurangi senjangan anggaran. Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan

karena tidak mampu memperoleh informasi yang akurat. Hal ini menyebabkan bawahan sulit pula untuk menciptakan senjangan anggaran.

Kemungkinan lain yang menyebabkan ketidakpastian rendah mendorong terjadinya senjangan anggaran adalah karena adanya keterbatasan atasan dalam menganalisis seluruh informasi. Walaupun pada kondisi ketidakpastian rendah informasi mudah diperoleh, kemampuan analisis atasan tetap terbatas, Atasan tidak sepenuhnya rasional dalam mengambil keputusan karena adanya keterbatasan dalam memproses informasi (Simon, 1962) terutama pada informasi teknis yang lebih dikuasai bawahan yang membidangnya. Atasan perlu bantuan bawahan untuk memproses informasi agar menghasilkan analisis yang akurat. Kondisi ini dapat dimanfaatkan bawahan untuk melakukan tindakan negatif demi kepentingan pribadinya dengan memberikan informasi yang bias kepada atasan.

## 1.2 Rumusan Masalah

Temuan peneliti sebelumnya menunjukkan hasil yang berlawanan terhadap pengaruh partisipasi terhadap senjangan anggaran. Keberbedaan hasil ini terjadi karena mereka menggunakan variabel moderat yang beragam untuk menjelaskan terjadinya senjangan anggaran, sehingga terjadinya senjangan anggaran cenderung tergantung pada variabel moderat yang diajukannya. Karena itu, peneliti mengusulkan variabel moderat lain yang diperkirakan juga mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Variabel yang diusulkan adalah komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan. Dengan melibatkan kedua variabel moderat tersebut, ingin diketahui apakah keduanya mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran

## 1.3 Tujuan dan Manfaat Penelitian

### Tujuan Penelitian

Penelitian ini bertujuan untuk mengungkapkan bukti secara empiris pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, dan mengungkapkan bukti secara empiris pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

### Manfaat Penelitian

1. Hasil penelitian ini diharapkan dapat menambah wawasan ilmu kepada akademisi mengenai pengaruh yang ditimbulkan dari komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
2. Dalam otonomi daerah, daerah mempunyai kewenangan mengelola keuangannya. Hasil penelitian ini diharapkan dapat membantu daerah menyusun anggaran dengan sudut pandang dari aspek perilaku manusia yang terlibat di dalam penyusunan anggaran.
3. Memberikan masukan bagi manajemen perusahaan untuk mengevaluasi dan menggunakan hasil penelitian untuk meningkatkan efektifitas anggaran perusahaan terutama dalam aktifitas perencanaan dan pengendalian.

## 2. Kerangka Teoretis dan Perumusan Hipotesis

### 2.1. Interaksi antara Komitmen Organisasi dan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Partisipasi bawahan lazim dilakukan dalam penyusunan anggaran. Diharapkan, dari partisipasi kinerja bawahan akan meningkat karena konflik potensial antara tujuan individu dengan tujuan organisasi dapat dikurangi (Rahayu, 1997). Dari partisipasi atasan akan memperoleh informasi mengenai lingkungan yang sedang dan yang akan dihadapi serta mencari solusinya. Partisipasi juga meningkatkan kebersamaan, menumbuhkan rasa memiliki, inisiatif untuk menyumbangkan ide, dan keputusan yang dihasilkan dapat diterima. Partisipasi adalah cara efektif untuk menyelaraskan tujuan pusat pertanggung-jawaban dengan tujuan perusahaan secara menyeluruh (Siegel dan Marconi, 1989).

Menurut Baiman (1982), bawahan yang berpartisipasi akan terdorong untuk membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun lebih akurat. Menurutnya, bawahan yang mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan melaporkan informasi tersebut kepada atasan.

Young (1985) beranggapan sebaliknya, bawahan tidak melaporkan informasinya kepada atasan untuk membantu proses penyusunan anggaran. Dalam penelitiannya, dia menemukan bahwa partisipasi menyebabkan senjangan anggaran karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko kegagalan dalam mencapai sasaran anggaran. Kegagalan mencapai sasaran anggaran akan mempengaruhi penilaian atasan terhadap dirinya.

Dari uraian di atas menunjukkan bahwa peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya. Ini merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979). Individu berkomitmen tinggi akan mendahulukan kepentingan organisasi (Pinder, 1984) serta berusaha agar organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998). Bagi individu berkomitmen tinggi, pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting yang harus dicapai (Angle dan Perry 1981; Porter *et al.*, 1974), serta berpandangan positif dan berbuat yang terbaik untuk kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974).

Menurut Nouri dan Parker (1996), individu berkomitmen tinggi akan menghindari senjangan anggaran. Bawahan berkomitmen tinggi akan menggunakan informasinya agar anggaran menjadi lebih akurat. Sebaliknya, individu berkomitmen rendah cenderung tidak memberikan informasi yang mereka miliki kepada atasan karena bawahan tidak bersungguh-sungguh memenuhi tujuan organisasi. Partisipasi anggaran adalah kesempatan untuk melakukan senjangan demi tujuan pribadinya. Komitmen rendah menggambarkan ketidakloyalan bawahan terhadap organisasi (Luthans, 1998). Berdasarkan uraian teoritis di atas diajukan hipotesis:

$H_1$ : Partisipasi anggaran akan menaikkan senjangan anggaran apabila bawahan memiliki komitmen organisasi rendah, dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila bawahan mempunyai komitmen organisasi yang tinggi.

### 2.2. Interaksi antara Ketidakpastian Lingkungan dan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami

ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Milliken, 1987). Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat (Duncan, 1972). Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Informasi pribadi yang dimiliki bawahan dapat digunakan untuk membantu penyusunan anggaran yang akurat karena bawahan mampu mengatasi ketidakpastian di wilayah tanggung jawabnya dan dapat memprediksi lingkungannya.

Bagi bawahan, ketidakpastian lingkungan yang rendah adalah kondisi yang memudahkan untuk memperoleh informasi, terutama informasi yang menyangkut bidang teknisnya. Ini akan menguntungkan perusahaan dalam penyusunan anggaran jika bawahan memberikan informasinya. Namun, bawahan tidak selalu mau memberikan informasi tersebut kepada atasannya karena adanya kepentingan pribadinya. Pernyataan ini mengacu pada pendapat Govindarajan (1986). Dia menyimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang rendah mendorong bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Bawahan menyadari bahwa dia lebih memahami informasi di bidang teknisnya dibandingkan atasannya sehingga mendorongnya untuk melakukan senjangan anggaran dengan tidak memberikan informasi sebagaimana mestinya.

Pendapat Govindarajan (1986) secara implisit didukung oleh Simon (1962). Menurutnya, kemudahan memperoleh informasi bukan berarti mempermudah atasan menyusun perencanaan yang akurat. Atasan tetap kesulitan memahami semua informasi yang masuk, apalagi pada hal yang menyangkut bidang teknis yang lebih dipahami oleh bawahan yang membidangnya. Atasan tidak sepenuhnya rasional dalam memproses informasi karena terkendala oleh keterbatasan dirinya dalam menganalisis informasi. Dibutuhkan bantuan bawahan dalam memproses setiap informasi yang masuk sesuai dengan bidang tugas bawahan tersebut. Kondisi ini digunakan bawahan untuk melakukan tindakan negatif. Informasi tersebut disalahgunakan untuk tujuan pribadi. Dari uraian di atas, penulis mengajukan hipotesis:

$H_2$ : Partisipasi anggaran akan menurunkan senjangan anggaran jika bawahan menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Sebaliknya partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran apabila bawahan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah.

### 3. Metoda Penelitian

#### 3.1 Pemilihan Sampel dan Pengumpulan Data

Subjek penelitian ini adalah manajer menengah di 120 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEJ. Masing-masing perusahaan dikirim 3 kuesioner, ditujukan untuk manajer produksi, pemasaran dan divisi. Pengumpulan data melalui jasa pos dengan mengalamatkan kuesioner ke masing-masing *Corporate Secretary* Perusahaan yang bersangkutan.

Setelah batas waktu yang telah ditentukan, Kuesioner yang kembali berjumlah 57 buah. Dan yang memenuhi syarat untuk diolah berjumlah 54 buah.

## 3.2 Definisi dan Pengukuran Variabel

### 3.2.1. Variabel Independen

#### Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban dalam penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986). Menurut Kenis (1979) partisipasi anggaran adalah tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan berpengaruh dalam menentukan pencapaian tujuan anggaran di pusat pertanggungjawabannya. Untuk mengukur partisipasi anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan Steers (1976). Dengan enam butir pertanyaan dengan skala satu (1) berarti sangat tidak setuju dan skala 5 berarti sangat setuju.

#### Komitmen Organisasi

Wiener (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi. Menurut Mowday *et al.* (1979) komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada di dalam organisasi serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974). Dalam penelitian ini komitmen organisasi diukur dengan sembilan item pertanyaan dari instrumen Cook dan Wall (1980). Dengan skala 1 untuk jawaban sangat tidak setuju dan 5 berarti sangat setuju.

#### Ketidakpastian Lingkungan

Menurut Duncan (1972) ketidakpastian lingkungan merupakan keterbatasan individu dalam menilai probabilitas gagal atau berhasil keputusan yang telah dibuat. Ketidakpastian lingkungan adalah situasi seseorang yang terkendala untuk memprediksi situasi di sekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut (Luthan, 1998). Pada kondisi ketidakpastian tinggi, individu sulit memprediksi kegagalan dan keberhasilan dari keputusan yang dibuatnya (Fisher, 1996).

Untuk mengukur persepsi atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan digunakan 11 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972). Item-item pertanyaan diskor dengan menggunakan skala 1 (sangat tidak setuju) sampai 5 (sangat setuju).

### 3.2.2. Variabel Dependen

#### Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Sedangkan Anthony dan Govindarajan (1998) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan, hal ini dilakukan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan

menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kemampuan yang sesungguhnya. Tujuannya agar target dapat mudah dicapai bawahan.

Item-item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pertanyaan dengan skor masing-masing 1 sampai 5. Skor 1 menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan skor 5 menunjukkan jawaban sangat setuju.

### 3.4 Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Suatu instrumen dikatakan valid bila mampu mengukur variabel tersebut. Dalam penelitian ini pengujian validitas dilakukan dengan analisis faktor. Tujuannya untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan memang mewakili keberadaan variabel tersebut. Setelah pengujian validitas, peneliti melakukan pengujian reliabilitas untuk mengetahui konsistensi hasil pengukuran variabel. Pengukuran yang reliabel menunjukkan Instrumen sudah dipercaya sehingga akan menghasilkan data yang dapat dipercaya pula.

Pengujian validitas dilakukan dengan analisis faktor melalui *varimax rotation*. Butir pertanyaan yang dimasukkan ke dalam analisis adalah item yang memiliki *factor loading* lebih dari 0,4 (Chia, 1995). Ini menunjukkan tingkat kesesuaian antara variabel dan faktornya (Hair *et. al*, 1998). Untuk mengukur interkorelasi diantara variabel dan kelayakan terhadap analisis faktor digunakan *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy (Kaiser's MSA)* (Hair *et. al*, 1998). Suatu data bisa dilakukan analisis faktor bila nilai *Kaiser's MSA* di atas 0,5. Pengujian reliabilitas dilakukan *cronbach alpha* untuk menguji kelayakan terhadap konsistensi seluruh skala yang digunakan. Suatu instrumen dikatakan reliabel bila memiliki *cronbach alpha* lebih dari 0,5 (Nunnally, 1967).

Senjangan Anggaran. Dalam penelitian ini, MSA sebesar 0,691 ( $>0,5$ ). Dari pengukuran validitas konstrak, 6 butir pertanyaan mempunyai *factor loading* di atas 0,4, (0,540; 0,565; 0,621; 0,726; 0,725; dan 0,682). Semua butir pertanyaan mengelompok ke dalam satu faktor. *Cronbach alpha* untuk mengetahui reliabilitas variabel dianjurkan memiliki nilai di atas 0,5 (Nunnally, 1967). Pada penelitian ini, *cronbach alpha* sebesar 0,7183.

Partisipasi Anggaran. Dalam penelitian ini diperoleh nilai MSA 0,660 ( $>0,5$ ). Sehingga dapat dilakukan analisis faktor. Dari 5 butir pertanyaan pada variabel partisipasi anggaran secara berurutan mempunyai *factor loading* 0,716; 0,615; 0,550; 0,696; dan 0,608 dan semua butir pertanyaan mengelompok ke dalam satu faktor. *Cronbach alpha* menunjukkan instrumen tersebut reliabel karena memiliki nilai 0,6234 ( $>0,5$ ).

Komitmen Organisasi. Hasil analisis faktor terhadap variabel komitmen organisasional menunjukkan butir-butir pertanyaan tidak tergabung ke dalam satu faktor sehingga tidak dapat menjelaskan bahwa instrumen bergabung dalam satu variabel seperti dalam penelitian Mowday *et. al.* (1979). Dalam analisis faktor peneliti menemukan 3 faktor. Namun, Cook dan Wall (1980), juga menemukan 3 faktor terhadap instrumen ini, yang kemudian dijadikan dimensi variabel ini, yaitu dimensi identifikasi organisasional (pada pertanyaan  $X_{2A}$ ,  $X_{2B}$ ,  $X_{2H}$ ), dimensi keterlibatan dalam organisasi (pertanyaan  $X_{2C}$ ,  $X_{2F}$ ,  $X_{2I}$ ), dimensi loyalitas terhadap organisasi (pertanyaan  $X_{2B}$ ,  $X_{2D}$ ,  $X_{2G}$ ). Hayim dan Berman (1992) mencoba menguji temuan Cook dan Wall, hasilnya juga menemukan 3 faktor namun penyebaran *loading factornya* tidak terkelompok menurut 3 dimensi komitmen organisasi seperti yang ditemukan oleh Cook dan Wall (1980). Berdasarkan *factor loading* yang mereka hasilkan, pengelompokan item pertanyaan terdiri dari  $X_{2A}$ ,  $X_{2E}$ ,  $X_{2F}$ , dan  $X_{2I}$  untuk faktor 1,  $X_{2B}$ ,  $X_{2C}$ , dan  $X_{2H}$  untuk faktor 2, dan  $X_{2D}$  dan  $X_{2G}$  untuk faktor 3.

Dari latar belakang di atas, peneliti berpendapat bahwa penentuan dimensi komitmen organisasi belum ada keseragaman dan memungkinkan dilakukan penentuan dimensi baru dengan

tetap mengacu pada instrumen yang digunakan para peneliti tersebut.

Dalam penelitian ini, dari ketiga faktor hasil Rotasi Varimax, faktor 1 terkelompok pertanyaan  $X_{2E}$ ,  $X_{2F}$ , dan  $X_{2I}$ , Faktor 2 terkelompok pertanyaan  $X_{2C}$  dan  $X_{2H}$ , dan Faktor 3 terkelompok pertanyaan  $X_{2A}$ ,  $X_{2B}$ ,  $X_{2D}$ , dan  $X_{2G}$ . setelah mengamati pertanyaan pada masing-masing faktor tersebut peneliti menamakan faktor 1 sebagai dimensi *emotions attachment* (EA) (Luthans, 1998), yaitu terjadinya ikatan emosional yang timbul karena kepedulian secara sadar dari dalam diri individu untuk berusaha membantu dan terlibat untuk memajukan organisasi. Kelayakan individu terhadap organisasi timbul dari dalam diri (motivasi intrinsik). Pada faktor 2, merupakan butir pertanyaan dengan skor jawaban terbalik (*reversed score items*) yaitu  $X_{2C}$  dan  $X_{2H}$ . Pengelompokan hasil analisis faktor ke dalam dimensi kedua ini secara umum sama dengan hasil temuan analisis faktor Hayim dan Berman (1992). Peneliti berpendapat pertanyaan yang terangkum ke dalam dimensi kedua ini tidak cukup kuat menjelaskan dimensi tersebut. Namun peneliti mengajukan faktor ini sebagai dimensi *obligation to stay* (OS) (Luthans, 1998). Pada dimensi ini, komitmen timbul terbatas hanya pada kewajiban yang menjadi tanggung jawabnya saja, tidak termasuk melakukan usaha inovasi atau terobosan di luar kewajiban yang dipikulnya. Untuk faktor 3, peneliti mengajukan sebagai dimensi *cost of leaving* (CL) (Luthans, 1998). Individu bekerja berdasarkan pertimbangan berapa pengorbanan yang dikeluarkan (*cost benefit*). Hasil pengujian analisis faktor terangkum dalam tabel:

TABEL 1

Analisis Faktor dengan Rotasi Varimax pada Variabel Komitmen Organisasi

	Faktor		
	1	2	3
$X_{2D}$	0,823	0,239	-0,198
$X_{2G}$	0,799	0,024	0,209
$X_{2B}$	0,664	0,005	0,541
$X_{2A}$	0,590	0,269	0,217
$X_{2I}$	-0,0253	0,844	0,100
$X_{2E}$	0,285	0,751	0,175
$X_{2F}$	0,261	0,719	0,372
$X_{2C}$	0,0047	0,275	0,823
$X_{2H}$	0,221	0,198	0,747

Reliabilitas masing-masing dimensi: Dimensi EA nilai *cronbach alpha* 0,7701, dimensi OS 0,6911, dan dimensi CL 0,7540.

Ketidakpastian lingkungan. Hasil analisis faktor dengan melakukan *varimax rotation* menunjukkan variabel ketidakpastian lingkungan terdiri dari 2 faktor. faktor pertama terdiri dari item pertanyaan  $X_{3B}$ ,  $X_{3C}$ ,  $X_{3D}$ ,  $X_{3H}$ , dan  $X_{3I}$ , faktor 2 terdiri dari butir pertanyaan  $X_{3A}$ ,  $X_{3B}$ ,  $X_{3F}$ ,  $X_{3G}$ ,  $X_{3J}$ , dan  $X_{3K}$  (dapat di lihat di tabel 2).

Peneliti menamakan faktor 1 dengan dimensi ketidakpastian eksternal (KE), dan faktor 2 dimensi ketidakpastian internal (KI). Alasan menamakan dimensi ketidakpastian eksternal adalah karena item-item pertanyaan yang mengelompok ke dalam faktor tersebut menggambarkan pengaruh eksternal yang lebih dominan mempengaruhi individu dalam mengambil keputusan. Ketidakpastian lingkungan internal menggambarkan dominasi pengaruh internal organisasi di dalam mengambil keputusan pada kondisi yang tidak pasti. Reliabilitas KE dan KI masing-masing adalah 0,8299 dan 0,8189.

TABEL 2

Analisis Faktor dengan Rotasi Varimax terhadap Ketidakpastian Lingkungan

	Faktor	
	1	2
X <sub>3J</sub>	0,891	0,145
X <sub>3D</sub>	0,860	0,0909
X <sub>3H</sub>	0,675	0,417
X <sub>3C</sub>	0,666	0,419
X <sub>3B</sub>	0,514	0,445
X <sub>3E</sub>	0,048	0,868
X <sub>3K</sub>	0,215	0,766
X <sub>3G</sub>	0,070	0,691
X <sub>3I</sub>	0,537	0,656
X <sub>3A</sub>	0,461	0,497
X <sub>3F</sub>	0,347	0,463

TABEL 3

Rangkuman Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas untuk Semua Variabel

Variabel	Cronbach's Alpha	Kaiser's MSA	Faktor loading
Partisipasi anggaran	0,6234	0,660	0,55 – 0,716
Dimensi EA	0,7701	0,759	0,719 – 0,884
Dimensi OS	0,611		0,747 – 0,823
Dimensi CL	0,754		0,590 – 0,823
Dimensi KE	0,8299	0,809	0,514 – 0,891
Dimensi KI	0,8198		0,463 – 0,868
Senjangan anggaran	0,7183	0,691	0,540 – 0,682

### 3.5 Analisis Data

Penelitian ini mengajukan dua hipotesis. Pertama, menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Kedua menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Variabel komitmen organisasional dan ketidakpastian lingkungan merupakan variabel *moderating*.

Karena variabel komitmen organisasi terbagi menjadi 3 dimensi, yaitu dimensi EA, dimensi OS dan dimensi CL maka persamaan regresi untuk hipotesis pertama terpecah menjadi 3 bagian. Yaitu sebagai berikut:

$$Y = b_0 + b_1 X_{PA} + b_2 X_{EA} + b_3 X_{PA} X_{EA} \quad (Ia)$$

$$Y = b_0 + b_1 X_{PA} + b_4 X_{OS} + b_5 X_{PA} X_{OS} \quad (Ib)$$

$$Y = b_0 + b_1 X_{PA} + b_6 X_{CL} + b_7 X_{PA} X_{CL} \quad (Ic)$$

Dalam hal ini,

- Y = senjangan anggaran  
 $X_{PA}$  = partisipasi anggaran  
 $X_{EA}$  = komitmen organisasi dimensi *emotions attachment* (EA)  
 $X_{OS}$  = komitmen organisasi dimensi *obligation to stay* (OS)  
 $X_{CL}$  = komitmen organisasi dimensi *cost of leaving* (CL)  
 $X_{PA} X_{EA}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{EA}$   
 $X_{PA} X_{OS}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{OS}$   
 $X_{PA} X_{CL}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{CL}$   
 $b_{1-7}$  = koefisien regresi

Untuk analisis pada hipotesis kedua, setelah dilakukan analisis faktor, variabel ketidakpastian lingkungan juga memiliki 2 dimensi, yaitu, dimensi KE dan dimensi KI. Persamaan regresi untuk menguji hipotesis kedua menjadi:

$$Y = b_0 + b_1 X_{PA} + b_2 X_{KE} + b_3 X_{PA} X_{KE} \quad (IIa)$$

$$Y = b_0 + b_1 X_{PA} + b_4 X_{KI} + b_5 X_{PA} X_{KI} \quad (IIb)$$

Dalam hal ini,

- Y = senjangan anggaran  
 $X_{PA}$  = partisipasi anggaran  
 $X_{KE}$  = ketidakpastian lingkungan dimensi eksternal (KE)  
 $X_{KI}$  = ketidakpastian lingkungan dimensi internal (KI)  
 $X_{PA} X_{KE}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{KE}$   
 $X_{PA} X_{KI}$  = interaksi  $X_{PA}$  dan  $X_{KI}$   
 $b_{1-5}$  = koefisien regresi

Penelitian ini menggunakan pendekatan interaksi yang bertujuan untuk menjelaskan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh interaksi antara partisipasi anggaran dengan kedua variabel *moderating* (komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan). Fokusnya adalah pada signifikan indeks koefisien dan sifat pengaruh interaksi dua variabel moderat (komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan) terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Ekspektasi peneliti dalam penelitian ini adalah dimensi-dimensi yang terdapat pada variabel komitmen organisasi berpengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan dapat ditunjukkan dari koefisien interaksi yang negatif. Sedangkan terhadap dimensi-dimensi ketidakpastian lingkungan, pengaruh interaksi antara dimensi-dimensi ketidakpastian lingkungan dan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran adalah negatif, sehingga mengindikasikan bahwa semakin besar ketidakpastian lingkungan, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan cenderung mengurangi senjangan anggaran. Koefisien yang diharapkan adalah negatif.

Peneliti juga melakukan pengujian dengan menggunakan *partial derivative*. Cara ini merupakan pendekatan alternatif untuk menganalisis interaksi antara dua variabel (Nouri dan Parker, 1996). Dari turunan *partial* tersebut maka dapat digambarkan grafik untuk melihat *slope* atau arah yang dapat menunjukkan apakah terjadi efek *nonmonotonic*.

## 4. Hasil dan Pembahasan

### 4.1 Pengujian Hipotesis Pertama

Hipotesis pertama dalam penelitian ini adalah untuk melihat apakah komitmen organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Dengan adanya 3 dimensi pada variabel komitmen organisasi, pengujian hipotesis pertama dilakukan dengan tiga model persamaan regresi, yaitu, pertama, pengaruh interaksi komitmen organisasi dimensi EA dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran; kedua, pengaruh interaksi komitmen organisasi dimensi (OS) dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran; ketiga, pengaruh interaksi komitmen organisasi dimensi (CL) dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

TABEL 4

#### Hasil Regresi Hipotesis Pertama

*Hasil persamaan regresi Ia:* Pengaruh Komitmen Organisasi Dimensi EA ( $X_{EA}$ ) terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran:

Variabel	Nilai koefisien	Koefisien beta	Std, Error	t-value	P
Konstanta	-19,384	$b_0$	17,301	-1,121	0,268
Partisipasi anggaran ( $X_{PA}$ )	2,346	$b_1$	0,971	2,417	0,019
Komitmen org, dimensi EA ( $X_{EA}$ )	2,797	$b_2$	1,411	1,982	0,053
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{EA}$	-0,179	$b_3$	0,079	-2,259	0,028
R <sup>2</sup> = 17,4%    F = 3,499    p = 0,022    n = 54					

*Hasil persamaan regresi Ib:* Pengaruh Komitmen Organisasi Dimensi OS ( $X_{OS}$ ) terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran:

Variabel	Nilai koefisien	Koefisien beta	Std, Error	t-value	P
Konstanta	13,068	$b_0$	15,037	0,869	0,389
Partisipasi anggaran ( $X_{PA}$ )	0,504	$b_1$	0,850	0,592	0,556
Komitmen org, dimensi OS ( $X_{OS}$ )	0,150	$b_4$	2,049	0,073	0,942
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{OS}$	0,04127	$b_5$	0,115	-0,359	0,721
R <sup>2</sup> = 10,2%    F = 1,896    p = 0,142    n = 54					

Hasil persamaan regresi Ic: Pengaruh Komitmen Organisasi Dimensi CL ( $X_{CL}$ ) terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran:

Variabel	Nilai koefisien	Koefisien beta	Std, Error	t-value	P
Konstanta	34.534	$b_0$	12,391	2,787	0,008
Partisipasi anggaran ( $X_{PA}$ )	-1,408	$b_1$	0,751	-1,876	0,067
Komitmen org, dimensi CL ( $X_{CL}$ )	-0,779	$b_6$	0,846	-0,922	0,361
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{CL}$	0,081	$b_7$	0,051	1,196	0,117
$R^2 = 25,7\%$ $F = 5,766$ $p = 0,002$ $n = 54$					

Hasil analisis regresi pada hipotesis pertama menunjukkan koefisien  $b_1$  pada persamaan regresi Ia (interaksi komitmen organisasi dimensi EA dengan partisipasi anggaran) signifikan, yang berarti interaksi ini signifikan mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran. Koefisien regresi sebesar -0,179 dan signifikansi  $p$  sebesar 0,028 ( $p < 0,05$ ). Nilai  $F$  sebesar 3,499 signifikan pada  $p = 0,022$ .

Perhitungan *partial derivative* untuk menggambarkan arah masing-masing variabel:

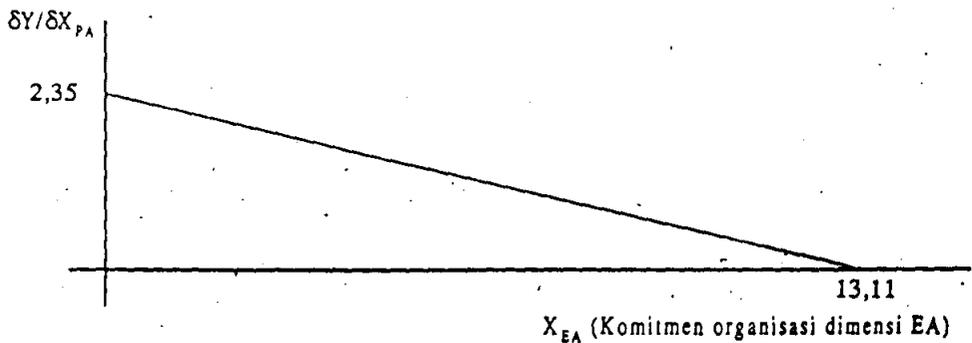
$$Y = -19,368 + 2,346X_{PA} + 2,797X_{EA} - 0,179X_{PA}X_{EA}$$

Persamaan *partial derivative* adalah:

$$\begin{aligned} dY/dX_{PA} &= 2,346 - 0,179X_{EA} \\ \text{untuk } X_{EA} &= 0, \text{ maka } dY/dX_{PA} = 2,35 \\ \text{untuk } dY/dX_{PA} &= 0, \text{ maka } X_{EA} = 13,11 \end{aligned}$$

GAMBAR 1

Pengaruh Komitmen Organisasi Dimensi *Emotions Attachment* terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran



Hasil di atas menunjukkan titik yang memotong sumbu Y ( $dY/dX_{PA}$ ) adalah 2,35 dan yang memotong sumbu X ( $X_{EA}$ ) adalah 13,11 selanjutnya disebut titik infleksi (*inflection point*). Gambar I merefleksikan hasil perhitungan di atas. Sumbu vertikal ( $dY/dX_{PA}$ ) menunjukkan pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran ( $Y$ ) dan sumbu horizontal menunjukkan kisaran dari komitmen

organisasi dimensi EA ( $X_{EA}$ ). Kurva (slop garis) menunjukkan perubahan senjangan anggaran yang disebabkan oleh adanya perubahan dalam komitmen organisasi dimensi EA melalui kisaran yang ada pada variabel partisipasi anggaran. Bisa diartikan, peningkatan komitmen organisasi dimensi ini menurunkan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi.

Hasil pengujian hipotesis pertama pada Persamaan regresi Ib menunjukkan  $b_3$  (koefisien interaksi antara komitmen organisasi dimensi OS dengan partisipasi anggaran) tidak signifikan. Koefisien  $b_3$  sebesar 0,0413 berada pada tingkat signifikan  $p > 0,05$ , ini menunjukkan  $p > 0,05$ , sehingga interaksi komitmen organisasi dimensi OS dengan partisipasi anggaran tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Pengujian hipotesis pertama pada Persamaan regresi Ic, koefisien  $b_3$  (koefisien interaksi antara komitmen organisasi dimensi *cost of leaving* dengan partisipasi anggaran) tidak signifikan. Koefisien interaksi 0,081 berada pada signifikan  $p > 0,05$ .

#### 4.2 Pengujian Hipotesis Kedua

Sama seperti hipotesis pertama, model regresi di hipotesis kedua diuraikan menurut dimensi-dimensi yang dihasilkan dari analisis faktor. Hasilnya dirangkum dalam tabel 5.

TABEL 5

Hasil Regresi Hipotesis Kedua

Variabel	Nilai koefisien	Koefisien beta	Std, Error	t-value	P
Konstanta	23,238	$b_0$	17,166	1,354	0,182
Partisipasi anggaran ( $X_{PA}$ )	-0,547	$b_1$	0,954	-0,573	0,569
Ketidakpastian Lingk, Dims, Eksternal $X_{KE}$	-0,437	$b_2$	0,890	-0,491	0,626
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{KE}$	-0,037	$b_3$	0,049	0,756	0,453
$R^2 = 31,4\%$ $F = 1,820$ $p = 0,156$ $n = 54$					

*Persamaan regresi IIa* : Pengaruh Interaksi Ketidakpastian Lingkungan Dimensi KE dengan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Variabel	Nilai koefisien	Koefisien beta	Std, Error	t-value	P
Konstanta	46,486	$b_0$	24,293	1,914	0,061
Partisipasi anggaran ( $X_{PA}$ )	-0,982	$b_1$	1,299	-0,526	0,133
Ketidakpastian Lingk, Dims, Internal $X_{KI}$	-1,367	$b_4$	1,012	-0,351	0,183
Interaksi $X_{PA}$ dengan $X_{KI}$	0,093	$b_5$	0,54	1,716	0,092
$R^2 = 23,2\%$ $F = 5,301$ $p = 0,004$ $n = 54$					

*Persamaan regresi IIb*: Pengaruh Interaksi Ketidakpastian Lingkungan Dimensi KI dengan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Hasil pengujian hipotesis kedua untuk persamaan regresi IIa menunjukkan koefisien  $b_3$ , yaitu interaksi antara ketidakpastian lingkungan dimensi KE dengan partisipasi anggaran tidak

signifikan. Dalam hal ini koefisien interaksi KE dengan partisipasi anggaran sebesar  $-0,037$ , tingkat signifikan nilai  $p$  sebesar  $0,453$ .

Hasil pengujian untuk model persamaan Iib menunjukkan koefisien  $b_3$  (interaksi antara ketidakpastian lingkungan dimensi KI dengan partisipasi anggaran) tidak signifikan. koefisien interaksi sebesar  $0,093$  berada pada tingkat signifikan nilai  $p$  sebesar  $0,092$ , yang menunjukkan  $p > 0,05$ . ini menunjukkan bahwa interaksi ketidakpastian lingkungan dimensi KI dengan partisipasi anggaran tidak signifikan mempengaruhi senjangan anggaran.

#### 4.3 Pembahasan Hipotesis

##### 4.3.1 Pengaruh komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Dari tiga dimensi variabel moderat yang diajukan di dalam hipotesis ini, hanya pada dimensi EA yang berpengaruh signifikan berinteraksi dengan partisipasi anggaran dalam mempengaruhi perilaku individu melakukan senjangan anggaran. Dimensi EA merupakan komitmen yang timbul dari dalam diri individu tanpa paksaan dari luar diri individu itu sendiri. Individu tetap akan loyal kepada organisasinya meskipun organisasi sedang mengalami kesulitan (Luthans, 1998). Motivasi individu dalam bekerja ini bersifat intrinsik, yaitu bekerja untuk kepuasan dirinya dan tidak terlalu memperhatikan materi atau penghargaan sosial lainnya yang akan diperoleh dari hasil bekerjanya (Pinder, 1984). Komitmen yang tumbuh dari dalam diri individu itu sendiri, tanpa dipengaruhi dari luar diri individu, akan menyebabkan individu yang terlibat di dalam penyusunan anggaran cenderung menurunkan keinginannya untuk melakukan senjangan anggaran.

Hasil analisis terhadap hubungan komitmen organisasi dimensi OS dan dimensi CL menunjukkan hasil yang tidak mendukung hipotesis yang peneliti ajukan. Dimensi-dimensi tersebut tidak berpengaruh signifikan jika berinteraksi dengan partisipasi anggaran dalam mempengaruhi senjangan anggaran. Dugaan peneliti, dimensi OS merupakan komitmen individu yang tumbuh terbatas hanya pada pemenuhan kewajiban yang dibebankan kepadanya saja. Dengan kata lain, komitmen hanya ada di wilayah kerjanya saja dan tidak tertarik untuk membantu sesuatu yang berada di luar tanggung jawabnya.

Terhadap interaksi komitmen organisasi dimensi CL dan partisipasi anggaran juga tidak menemukan hasil yang signifikan mempengaruhi senjangan anggaran. Peneliti menduga, individu yang memiliki komitmen organisasi dimensi ini belum cukup kuat untuk mendukung agar tidak melakukan senjangan anggaran. Dimensi ini masih rentan terhadap pengaruh dari luar dirinya. CL menurut Luthans (1998) merupakan komitmen individu terhadap organisasi berdasarkan pertimbangan perhitungan pengorbanan yang harus dikeluarkan individu. Dalam hal ini pertimbangan *cost benefit* lebih diutamakan.

##### 4.3.2. Pengaruh ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Pengujian hipotesis kedua memberikan hasil yang tidak signifikan, yang berarti interaksi antara ketidakpastian lingkungan dan partisipasi anggaran tidak mempengaruhi senjangan anggaran. Temuan ini tidak sesuai dengan hasil penelitian Govindarajan (1986) yang menyatakan partisipasi anggaran akan menyebabkan senjangan anggaran jika berada dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah.

Peneliti menduga penyebab tidak signifikannya ketidakpastian lingkungan mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah karena pengaruh kemajuan

teknologi informasi. Kemudahan dari kemajuan teknologi informasi telah membantu top manajer mengendalikannya aktivitas bisnisnya baik di internal maupun eksternal perusahaan. Berkembangnya pemanfaatan teknologi informasi karena beberapa alasan, yaitu, karena kemudahan atasan mengakses data, meningkatkan keakuratan data, dan penyediaan laporan dan *input* data lain yang lebih tepat waktu (Wilkinson, 1997). Kemudahan ini menyebabkan atasan tidak menghadapi kesulitan memperoleh informasi yang sebelumnya tidak mampu dilakukan. Apalagi, sampel perusahaan yang digunakan dalam penelitian ini adalah perusahaan yang telah *go public* sehingga dapat digolongkan sebagai perusahaan besar dan relatif telah mampu secara *financial* mengupayakan pemanfaatan teknologi informasi secara penuh. Ketersediaan sarana teknologi informasi tersebut semakin memudahkan top manajer mengakses informasi dari berbagai sumber, baik dari eksternal maupun internal. Kemudahan mengakses informasi di setiap lini akan mempersempit peluang bawahan melakukan senjangan anggaran

Berkaitan dengan kemajuan teknologi informasi, ketidakkonsistenan penelitian ini dengan temuan Govindarajan (1986) terletak pada perbedaan kemampuan dan peranan teknologi informasi pada saat sekarang dan pada saat Govindarajan melakukan penelitian. Keberadaan teknologi informasi ketika Govindarajan melakukan penelitian mungkin tidak seanggih sekarang ini sehingga pada saat itu atasan sulit memperoleh informasi dan perlu bantuan bawahannya. Hal ini membuka peluang untuk melakukan senjangan anggaran.

## 5. Penutup

### 5.1 Simpulan dan Implikasi

Tujuan penelitian ini untuk menguji apakah keberadaan variabel moderat komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan akan mempengaruhi keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran

Penelitian ini menemukan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dimensi EA dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran. Hasil regresi pada persamaan 1a menunjukkan koefisien regresi sebesar -0,179, tingkat signifikansi  $p < 0,05$ .

Hasil grafik yang diperoleh dari perhitungan *partial derivative* menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan, yaitu, semakin besar komitmen organisasi, menyebabkan semakin menurun keinginan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran.

Terhadap hubungan interaksi komitmen organisasi dimensi OS dan CL dengan partisipasi anggaran yang dalam hipotesis dapat mempengaruhi senjangan anggaran, hasilnya tidak sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan. Dugaan peneliti, keberadaan dimensi OS dan CL di dalam diri individu ini masih rentan terhadap pengaruh dari luar. Komitmen yang timbul masih mempertimbangkan *cost-benefit*nya. Berdasarkan pertimbangan ini, dimensi OS dan CL belum cukup kuat mempengaruhi individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk tidak melakukan senjangan anggaran.

Pengujian hipotesis kedua menunjukkan hasil yang tidak signifikan untuk mendukung hipotesis yang peneliti ajukan. Ketidakpastian lingkungan, baik di internal maupun eksternal perusahaan, tidak signifikan mempengaruhi individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dugaan peneliti, hal ini terjadi karena dipengaruhi oleh kemajuan TI. Perkembangan TI saat ini sangat maju pesat sehingga kesulitan atasan untuk memperoleh dan menganalisis informasi sudah dapat teratasi, apalagi pada kondisi ketidakpastian

lingkungan yang rendah yang sebelumnya peneliti asumsikan akan menyebabkan manajer menengah dapat melakukan senjangan anggaran dengan cara memanfaatkan kelemahan atasan dalam memperoleh informasi. Atasan tidak lagi kesulitan memperoleh informasi di setiap lini, sehingga mampu mengawasi dan mengakses informasi dengan lebih mudah dan akurat.

## 5.2 Keterbatasan dan Saran

Keterbatasan penelitian ini diantaranya masih perlu dilakukan penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini. Misalnya, dalam penelitian ini ada dua variabel (komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan) yang memiliki faktor yang lebih dari satu (tiga faktor pada variabel komitmen organisasi dan dua faktor pada variabel ketidakpastian lingkungan). Kondisi ini tidak diantisipasi sebelumnya oleh peneliti dan tidak dikaji secara mendalam sehingga perlu dipertimbangkan untuk penelitian mendatang.

Sampel yang peneliti gunakan berasal dari populasi perusahaan manufaktur. Masih perlu dilakukan penelitian kembali pada populasi yang berbeda misalnya pada organisasi *non profit* atau sektor jasa. Ini perlu untuk menggeneralisasikan hasil penelitian.

## REFERENSI

- Angle, H. L. dan J. L. Perry. "An Empirical Assesment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness." *Administrative Science Quarterly* 25 (1981): hal. 1-14.
- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston: McGraw-Hill Co., 1998.
- Baiman, S. "Agency Research in Management Accounting: A Survey." *Journal of Accounting Literature* 1 (spring 1982): hal. 154-213.
- Chia, Y. M. "Decentralization, Management Accounting System Information Characteristic, and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapura Study." *Journal of Bussiness Finance and Accounting* (1995): hal. 811-830.
- Cook, J. D., dan T. D. Wall. "New Work Attitude Measures of Trust, Organizations Commitment, and Personal Need Nonfullfillment." *Journal of Accupational Psychology* 53 (1980): hal. 39-52.
- Duncan, R. B. "Characteristic of Organizational Environments and Perceived Environmental uncertainty." *Administrative science Quarterly* 17 (1972): hal. 313-327.
- Dunk, A. S. "The effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack." *The Accounting Review* 68 (April 1993): hal. 400-410.
- Fisher, C. "The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Differences on Management Informantion Requirement: A Research Note." *Accounting, Organization and Society* 21 (1996): hal. 361-369.
- Govindarajan, V. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performace: Universalistic and Contingency Perspective." *Decision Science* 17 (1986): hal. 496-516.
- Hair, J. F. Jr, R. E. Anderson, R. L. Tatham, dan W. C. Black. *Multivariat Data Analysis*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1998.
- Hayim, A dan G. S. Berman. "The Dimensions of Organizational Commitment" *Journal of Organizational Behavior* 13 (1992): hal.379-387.
- Kenis, I. "Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance." *The Accounting Review* 54 (Oktober 1979): hal. 702-721.
- Luthans, F. *Organizational Behavior*. Eight Edition. Boston: McGraw-Hill, Inc., 1998.
- Milliken, F. J. "Three Types of Perceived Uncertainty About Environment: State, Effect, and Response Uncertainty." *Academy of Management Review* 12 (1987): hal 133-143.
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. "The Measurement of Organizational Commitment." *Journal of Vocational Behavior* 14 (1979): hal. 224-247.

- Nouri, H. dan R. J. Parker. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack." *Behavior Research in Accounting* 8 (1996): hal. 74-89.
- Nunnally, J. *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill, 1967.
- Pinder, C. C. *Work Motivation: Theory, Issue, and Applications*. Glenview: Scott, Foresman and Company, 1984.
- Porter, L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians." *Journal of Applied Psychology* 59 (1974): hal. 603-609.
- Rahayu, I. Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajerial: Pengaruh Informasi dan Ketidakpastian Lingkungan. *Tesis S2. Yogyakarta: Program Pasca Sarjana. Universitas Gadjah Mada, 1997.*
- Siegel, G. dan H. R. Marconi. *Behavioral Accounting*. Cincinnati, Ohio: South-Western Publishing Co., 1989.
- Simon, H. A. "The Architecture of Coplexity." *Proceeding of The American Philosophical Society* 106 (1962): hal. 467-482.
- Steers, R. M. " Task-Goal Attributes, Achievement, and Supervisory Performance." *Organizational Behavior and Human Performance* (Juni 1976): hal. 392-403.
- Wiener, Y. "Commitment in Organization: A Normative View." *Academy of Management Review* 7 (1982): hal. 418-428.
- Wilkinson, W. J dan J. M. Cerullo. *Accounting Informntion System: Essential Concepts and Application*. Thirth Edition. New York: John Wiley and Sons, Inc., 1997.
- Young, S.M. "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Assymetric Informations on Budgetary Slack." *Journal of Accounting Research* 23 (Autumn 1985): hal. 829-842.

