

PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN ANGGARAN

IVAN BUDI YUWONO

KAP Prasetyo Utomo-Arthur Andersen

The relation between budgetary participation and budgetary slack has been examined in several accounting studies with conflicting result. The conflicting evidence may reflect the influence of a contingency variable. This study investigated the effect of organizational commitment and environmental uncertainty on the relationship between budget participation and budgetary slack.

The responses of 70 managers, drawn from a cross-department in Indonesia, to a questionnaire survey, were analyzed by examining the multiple regression model. The result indicated that the high degree of budget participation was associated with higher budgetary slack under conditions of low environmental uncertainty. Under conditions of high environmental uncertainty, high degree of budget participation was associated with lower budgetary slack. This study also found that there were a positive relationship between budget participation and budgetary slack, and a positive relationship between environmental uncertainty and budgetary slack.

Keywords : *budget participation; organizational commitment; environmental uncertainty; budgetary slack; Indonesia.*

PENDAHULUAN

Salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan adalah anggaran. Anggaran adalah sebuah rencana tentang kegiatan di masa datang, yang mengidentifikasi kegiatan untuk mencapai tujuan. Perencanaan dan pengendalian mempunyai hubungan yang sangat erat. Perencanaan adalah melihat ke masa depan, menentukan kegiatan apa yang harus dilakukan untuk mencapai suatu tujuan. Pengendalian adalah melihat ke masa lalu, melihat apa yang senyatanya terjadi dan membandingkannya dengan hasil yang

direncanakan sebelumnya. Sebuah organisasi membutuhkan anggaran untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang. (Hansen dan Mowen 1997).

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas (*top level management*) sampai manajemen tingkat bawah (*lower level management*). Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel 1989), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor lingkungan. Ketika bawahan memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, timbul senjangan anggaran (*budgetary slack*). Perkiraan yang bias ini dapat mengurangi efektivitas anggaran di dalam perencanaan dan pengendalian organisasi. (Waller 1988).

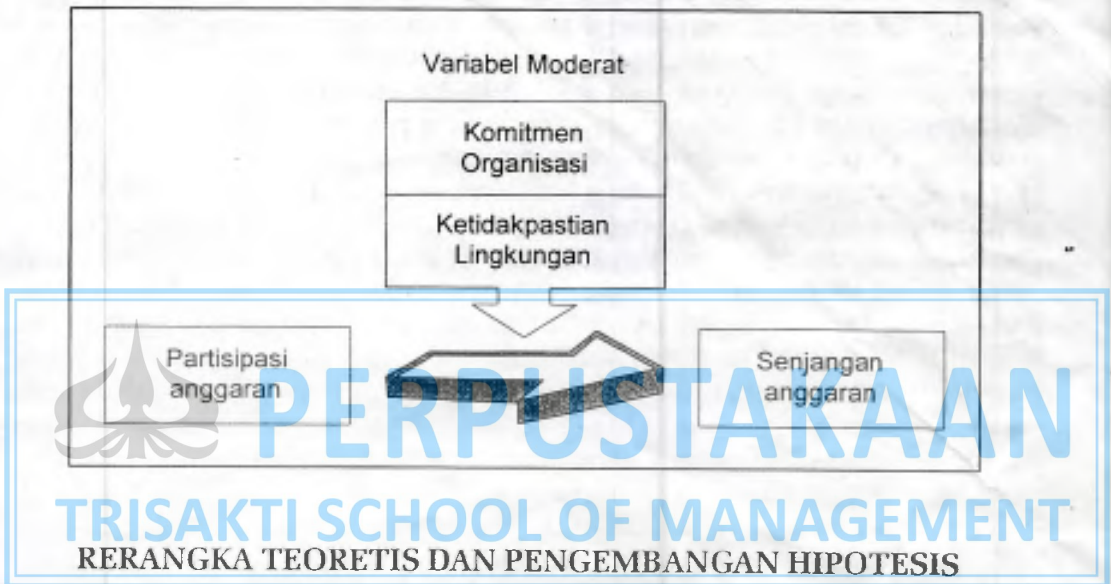
Para peneliti akuntansi menemukan bahwa tingkat senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor, termasuk besarnya peran atau partisipasi bawahan di dalam penyusunan anggaran. Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985), dan Onsi (1973) menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Sedangkan Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985), menunjukkan hasil yang berlawanan. Penelitian mereka menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan mempunyai hubungan yang positif. Collins (1978) dalam penelitiannya membuat kesimpulan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan.

Ketidakkonsistenan penelitian-penelitian sebelumnya, memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi dengan memasukkan dua variabel moderat, komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan. Diharapkan kedua variabel tersebut dapat menjelaskan ketidakkonsistenan hasil penelitian-penelitian tentang senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang kuat dijelaskan sebagai kesesuaian dengan tujuan organisasi dan kemauan berusaha keras untuk kepentingan organisasi (Angle dan Perry 1981; Porter et al. 1974). Kemampuan untuk menganalisis dan memprediksi lingkungan yang berbeda-beda akan menimbulkan persepsi yang berbeda-beda dari manajer dan bawahan tentang ketidakpastian lingkungan yang mereka hadapi. Ketidakpastian lingkungan adalah variabel lain yang penting yang harus dipertimbangkan dalam penelitian ini. Tingkat ketidakpastian yang dihadapi bawahan dalam lingkungan organisasi mempunyai implikasi yang penting terhadap organisasi (Anderson dan Kida 1985; Ferris 1977, 1978, 1982).

Permasalahan pokok dalam penelitian ini dapat dirumuskan ke dalam beberapa pertanyaan: (1) apakah partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran, (2) apakah komitmen organisasi mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, (3) apakah ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap

hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Model penelitian yang menunjukkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, dengan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderat, disajikan dalam Gambar 1 berikut ini:

GAMBAR 1
Model Penelitian



Beberapa peneliti berpendapat bahwa bawahan berusaha menciptakan senjangan dalam anggaran perusahaan selama proses penyusunan anggaran dengan memasukkan perkiraan atau peramalan yang bias terhadap kondisi operasi perusahaan di masa mendatang (Lukka 1988; Onsi 1973). Menurut Schiff dan Lewin (1970), bawahan berusaha menciptakan senjangan anggaran dengan melaporkan pendapatan yang terlalu rendah (*understated*) atau biaya yang terlalu tinggi (*overstated*). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa bawahan dipengaruhi oleh keinginan/kepentingan pribadi dan mereka berpendapat bahwa anggaran akan mudah dicapai dengan menerima adanya senjangan.

Beberapa penelitian sebelumnya telah menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan oleh Baiman (1982), Baiman dan Evans (1983), kemudian Magee (1980) membahas isu tersebut dari perspektif *agency*. Jika bawahan (*agent*) mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, anggaran partisipatif memungkinkan bawahan untuk melaporkan informasi tersebut kepada atasan (*principal*). Partisipasi juga menghasilkan peluang yang lebih besar bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran (Dunk 1993; Lukka 1988; Young 1985). Jika

pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran, maka bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan memberikan penilaian kinerja yang baik. Sehingga, pada organisasi yang memberikan *rewards* berdasar pencapaian anggaran, hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif.

Peneliti lain berpendapat bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan negatif, semakin tinggi partisipasi dalam anggaran, semakin kecil senjangan anggaran. Onsi (1973) mengemukakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi mengarah pada komunikasi positif. Merchant (1985) mendukung pernyataan tersebut. Berdasar penelitian yang mereka lakukan, mereka menemukan hubungan yang signifikan berupa korelasi negatif yang antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penelitian yang dilakukan Camman (1976) memberikan simpulan bahwa partisipasi anggaran mengurangi 'respon mempertahankan diri' (*defense responses*) bawahan seperti penciptaan senjangan anggaran.

Dalam menetapkan hipotesis untuk menguji hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, peneliti mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (Dunk 1993; Lukka 1988; Young 1985). Diperkuat oleh pendapat Antle dan Eppen (1985) bahwa partisipasi akan menciptakan senjangan anggaran. Argumen yang diajukan adalah bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan slack. Hipotesis yang disusun peneliti adalah sebagai berikut:

H₁: Perusahaan dengan tingkat partisipasi anggaran tinggi, akan meningkatkan senjangan anggaran.

Penelitian tentang pengaruh komitmen organisasi dalam perusahaan telah banyak dilakukan. Penelitian dan studi dalam psikologi dan perilaku organisasional menunjukkan bahwa komitmen organisasi berhubungan dengan peningkatan hasil seperti peningkatan kinerja (Mathieu dan Zajac 1990; Randall 1990). Bagi individu atau karyawan dengan komitmen organisasi tinggi, pencapaian tujuan organisasi menjadi hal yang penting. Sebaliknya, individu atau karyawan dengan komitmen organisasi rendah memberikan perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan organisasi. Mereka cenderung berusaha untuk memenuhi kepentingan pribadi mereka.

Nouri dan Parker (1996), dalam penelitiannya menyebutkan bahwa di dalam anggaran partisipatif, tingkat komitmen organisasi seseorang mempengaruhi keinginan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran. Untuk bawahan dengan komitmen organisasi tinggi, partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan terbalik. Dalam anggaran partisipatif, bawahan dengan komitmen organisasi tinggi akan menggunakan informasi yang mereka dapatkan untuk membuat anggaran yang relatif tepat, dan mengurangi senjangan anggaran untuk kepentingan organisasi. Bawahan dengan komitmen

organisasi rendah cenderung untuk tidak memberikan informasi khusus yang mereka miliki kepada perusahaan, sehingga senjangan anggaran akan meningkat.

Untuk meneliti hubungan antara komitmen organisasi dengan senjangan anggaran, disusun hipotesis 2:

H_2 : Semakin tinggi komitmen organisasi, senjangan anggaran akan semakin kecil.

Jika komitmen karyawan terhadap organisasi berada pada level yang rendah, partisipasi anggaran membuka peluang bagi bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka. Dalam kondisi tersebut hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif, senjangan anggaran akan meningkat sejalan dengan kenaikan partisipasi anggaran. Keadaan demikian mengarah kepada penyusunan hipotesis 3:

H_3 : Tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, pada komitmen organisasi yang rendah, dan akan berpengaruh negatif pada komitmen organisasi yang tinggi.

Penelitian terhadap pengaruh ketidakpastian lingkungan atas sistem pengendalian manajemen telah banyak dilakukan, terutama dihubungkan dengan berbagai dimensi sistem penganggaran, seperti: partisipasi (Duncan 1972; Govindarajan 1986), penyusunan sasaran anggaran (Hirst 1981), dan kinerja manajerial (Gul dan Chia 1994; Kren 1992). Penelitian oleh Gul dan Chia menunjukkan bahwa kinerja akan meningkat pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi, karena manajer akan berusaha mencari informasi yang cukup untuk kepentingan perusahaan.

Hasil penelitian sebelumnya yang tidak konsisten memungkinkan adanya variabel kontinjensi (variabel moderat) yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran. Menurut Govindarajan (1986), hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai persepsi ketidakpastian atas lima faktor lingkungan: pelanggan, pemasok, pesaing, pemerintah, dan teknologi.

Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran. Hipotesis 4 disusun untuk menguji hubungan antara ketidakpastian lingkungan yang dirasakan dengan tingkat senjangan anggaran:

H_4 : Semakin tinggi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, senjangan anggaran akan semakin rendah.

Kemudian untuk menguji interaksi antara variabel independen ketidakpastian lingkungan dengan partisipasi anggaran, disusun hipotesis 5:

H_5 : Tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Sebaliknya akan berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran pada ketidakpastian lingkungan yang rendah.

METODOLOGI PENELITIAN

Pemilihan Sampel dan Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan data primer berupa persepsi para eksekutif manajer perusahaan di Indonesia yang dipilih secara acak, tentang variabel-variabel yang akan digunakan dalam penelitian, data tersebut diperoleh dengan menggunakan metode kuesioner. Karakteristik eksekutif dan manajer yang diharapkan adalah eksekutif dan manajer dari berbagai fungsi atau divisi dan berada satu tingkat sampai lima tingkat di bawah direktur utama.

Dari 334 kuesioner yang dikirimkan, sebanyak tujuh kuesioner kembali karena pindah alamat, dan kuesioner yang diisi dan dikembalikan berjumlah 72 buah. Setelah dilakukan pengeditan data dan persiapan untuk pengolahan, 2 kuesioner diputuskan untuk tidak digunakan dalam analisis selanjutnya karena pengisian yang tidak lengkap. Dengan demikian jumlah observasi dalam studi ini berjumlah 70 buah dan tingkat respon kuesioner sebesar 21,4 %.

Dari 70 responden yang mengembalikan kuesioner, responden wanita berjumlah 17 orang (24,3%) dan responden pria berjumlah 53 orang (75,7 %). Sebagian besar responden bekerja pada industri migas/pertambangan dan manufaktur, masing-masing berjumlah 20 orang responden (28,5%), kemudian telekomunikasi (18,5%), kemudian sisanya antara lain bidang usaha jasa, distribusi, pelayaran, dan surveyor. Responden adalah manajer dari berbagai departemen atau fungsi, administrasi/personalia (30%), akuntansi/keuangan (20%), produksi/operasi (12,8%), perencanaan dan pengembangan bisnis (10%), kemudian penjualan/pemasaran dan SIM/teknologi informasi masing-masing 6%. Tingkat pendidikan terakhir para responden mayoritas S-1 (67%), hanya tamat SLTA (3%), jenjang D-3 (10%), dan S-2 (20%). Deskripsi mengenai demografi responden dapat dilihat secara lengkap pada tabel berikut.

Pengukuran Variabel Penelitian

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini (berupa kuesioner) diadopsi dari peneliti terdahulu yang telah diuji secara nyata validitas dan reliabilitasnya oleh penelitiannya. Instrumen yang digunakan meliputi: ukuran partisipasi anggaran yang dikembangkan oleh Milani (1975), ukuran ketidakpastian lingkungan (Duncan 1972), ukuran komitmen organisasi

(Mowday 1979), ukuran senjangan anggaran yang dikembangkan Onsi (1973). Masing-masing instrumen telah digunakan oleh peneliti lain untuk memecahkan berbagai masalah.

TABEL 1

Statistik Deskriptif: Demografi Responden

	Rata-rata	Median	Kisaran	Deviasi Standar
Usia	38,49	39	23 - 53	7,85
Lamanya pada jabatan sekarang	2,67	2,25	0,25 - 10	2,05
Lama bekerja di perusahaan	9,97	8	1,08 - 29,25	7,97

Partisipasi

Untuk mengukur keterlibatan dan pengaruh seorang manajer atau bawahan dalam proses penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen Milani dipilih karena telah menunjukkan tingkat validitas yang cukup tinggi, seperti dalam penelitian Nouri dan Parker (1996, *cronbach alpha* sebesar 0,75), Dunk (1993, 0,88), Young (1985), Chenhall (1986), Mia (1988), dan Frucot dan Shearon (1991). Di Indonesia, instrumen ini juga telah digunakan, antara lain oleh Indriantoro (1993), Asnawi (1997), Indarto (1997), Supomo dan Indriantoro (1998), Wartono (1998), dan Fitri (1998).

Setiap responden diminta untuk menjawab enam butir pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi responden, pengaruh yang dirasakan dan kontribusi responden dalam proses penyusunan anggaran, dengan cara memilih satu nilai dalam skala satu sampai tujuh. Skala rendah (nilai 1) menunjukkan tingkat partisipasi yang tinggi, sebaliknya skala tinggi (nilai 7) menunjukkan tingkat partisipasi yang rendah. Konsistensi internal instrumen dalam penelitian ini ditunjukkan oleh koefisien Cronbach alpha adalah sebesar 0,84. Sedangkan uji korelasi terhadap setiap butir dalam instrumen ini menunjukkan hasil yang positif. Koefisien korelasi setiap butir dengan skor total berkisar antara 0,677 sampai 0,804 dengan signifikansi pada level 0,01.

Komitmen Organisasi

Untuk menilai komitmen organisasi responden, digunakan sembilan item pertanyaan yang dikembangkan oleh Mowday (1979). Responden diminta untuk menjawab sembilan pertanyaan dengan memilih satu nilai dalam skala *Likert* dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 5 (sangat setuju). Konsistensi internal yang ditunjukkan oleh *cronbach alpha* pada penelitian ini adalah

sebesar 0,74, sedangkan koefisien korelasi setiap item terhadap skor total signifikan pada level 0,01. Rentang koefisien berkisar antara 0,34 sampai 0,76.

Ketidakpastian lingkungan

Pengukuran variabel ketidakpastian lingkungan dimaksudkan untuk mengetahui persepsi para manajer atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan. Ketidakpastian lingkungan diukur dengan 12 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972). Instrumen ini juga telah digunakan oleh peneliti lain, seperti oleh Chenhall dan Morris (1986), Gul dan Chia (1994), Gregson et al. (1994), dan juga oleh Muslimah (1998).

Pengukuran variabel ini menggunakan skala *Likert*, responden diminta untuk menyatakan persepsinya dengan memilih satu nilai dalam skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 5 (sangat setuju). Uji reabilitas menunjukkan tingkat konsistensi internal (*cronbach alpha*) sebesar 0,77. Koefisien korelasi setiap butir terhadap skor total berkisar antara 0,32 - 0,67, signifikan pada level 0,01.

Senjangan Anggaran

Mengukur senjangan anggaran aktual dalam perusahaan adalah sangat sulit (Nouri dan Parker 1996). Penelitian ini, seperti yang dilakukan oleh Nouri dan Parker (1986), menggunakan kecenderungan seseorang untuk menciptakan senjangan anggaran, untuk mewakili ukuran senjangan anggaran, dengan asumsi bahwa senjangan anggaran dan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran berhubungan erat (*highly correlated*). Instrumen dengan empat item pertanyaan yang dikembangkan oleh Onsi (1973) dan telah digunakan oleh peneliti lain seperti Nouri dan Parker (1996), Govindarajan (1986), dan Merchant (1985). Uji reabilitas menunjukkan tingkat konsistensi internal (*cronbach alpha*) sebesar 0,61. Koefisien korelasi setiap butir terhadap skor total berkisar antara 0,61 - 0,77, dengan signifikansi pada level 0,01.

METODE ANALISIS DATA

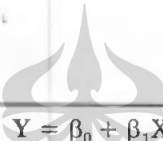
Penelitian ini menguji hipotesis-hipotesis dengan metode analisis regresi berganda (*mutiple regression*). Model yang digunakan dalam penelitian ini disajikan dalam gambar berikut:

Variabel dependen dalam penelitian ini, senjangan anggaran, diprediksikan dipengaruhi oleh variabel-variabel independen: partisipasi, ketidakpastian lingkungan, komitmen organisasi, interaksi partisipasi dengan ketidakpastian lingkungan, dan interaksi partisipasi dengan komitmen organisasi. Untuk mengukur interaksi antarvariabel digunakan logika pemikiran seperti yang dikembangkan oleh Brownell (1982), Frucot dan Shearon (1991), dan telah digunakan juga oleh Indriantoro (1993) dan Supomo dan Indriantoro (1998) seperti yang telah digambarkan dalam gambar 2 di atas tentang model regresi.

Penggunaan model interaksi itu diharapkan mampu memenuhi

ekspektasi peneliti mengenai pengaruh interaksi antara partisipasi dengan ketidakpastian lingkungan, dan interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi, seperti pada hipotesis penelitian. Kombinasi antara skor rendah pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor tinggi pada variabel komitmen (komitmen organisasi tinggi) akan menghasilkan perbedaan absolut yang tinggi, atau kombinasi antara skor tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor rendah pada variabel komitmen organisasi (komitmen organisasi rendah) akan menghasilkan perbedaan absolut yang tinggi. Dua macam kombinasi ini diharapkan akan mengurangi senjangan anggaran, sama seperti yang diekspektasikan peneliti dalam hipotesis 3 (H3). Sebaliknya kombinasi antara skor tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor tinggi pada variabel komitmen organisasi (komitmen organisasi tinggi), atau skor rendah pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor rendah pada variabel komitmen organisasi (komitmen organisasi rendah), akan menghasilkan selisih absolut yang rendah dan diprediksi akan meningkatkan senjangan anggaran.

GAMBAR 2

Metode Analisis Data	
 $Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 (X_1 - X_2) + \beta_5 (X_1 - X_3) + e$	
Y	= senjangan anggaran
X ₁	= partisipasi anggaran (<i>recoded</i>)
X ₂	= ketidakpastian lingkungan
X ₃	= komitmen organisasi
X ₁ -X ₂	= nilai absolut perbedaan antara X ₁ dengan X ₂ , yang mewakili interaksi antara partisipasi dengan ketidakpastian lingkungan
X ₁ -X ₃	= nilai absolut perbedaan antara X ₁ dengan X ₃ , yang mewakili interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi

Kombinasi antara skor rendah pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor tinggi pada variabel ketidakpastian lingkungan (ketidakpastian lingkungan tinggi) akan menghasilkan perbedaan absolut yang tinggi, atau kombinasi antara skor tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor rendah pada variabel ketidakpastian lingkungan (ketidakpastian lingkungan rendah) akan menghasilkan perbedaan absolut yang tinggi. Dua macam kombinasi ini diharapkan akan mengurangi senjangan anggaran, sama seperti yang diekspektasikan peneliti dalam hipotesis 5 (H5). Sebaliknya kombinasi antara skor tinggi pada variabel partisipasi (partisipasi rendah) dengan skor tinggi pada variabel ketidakpastian lingkungan (ketidakpastian

lingkungan tinggi), atau skor rendah pada variabel partisipasi (partisipasi tinggi) dengan skor rendah pada variabel ketidakpastian lingkungan (ketidakpastian lingkungan rendah), akan menghasilkan selisih absolut yang rendah dan diprediksi akan meningkatkan senjangan anggaran.

ANALISIS DATA

Tabel 2 berikut ini menyajikan deskripsi statistik pengukuran variabel-variabel penelitian.

TABEL 2

Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoretis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Deviasi Standar
Partisipasi	6 - 42	6 - 35	16,95	6,47
Partisipasi (recoded)	6 - 42	13 - 42	31,04	6,47
Ketidakpastian lingkungan	12 - 60	18 - 40	28,59	5,00
Komitmen organisasi	9 - 45	27 - 45	36,39	3,73
Senjangan anggaran	4 - 20	4 - 16	9,99	2,93
$ X_1 - X_2 $	0 - 54	1 - 31	12,37	6,98
$ X_1 - X_3 $	0 - 39	4 - 32	19,54	7,40

Hasil analisis regresi secara keseluruhan disajikan dalam tabel 3. Diperoleh nilai R2 sebesar 32,1 persen, $F=6,048$ dengan signifikansi p kurang dari 0.001. Ini berarti terdapat hubungan yang signifikan antara variabel dependen (senjangan anggaran) dengan semua prediktornya (variabel independen). Variasi perubahan senjangan anggaran dijelaskan oleh variabel independen sebesar 32,1.

Dari hasil analisis regresi (lihat tabel 3), tampak bahwa partisipasi mempunyai hubungan yang signifikan ($p < 0,05$) dengan senjangan anggaran. Hubungan yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, dengan demikian hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis 1 yang menyatakan bahwa perusahaan dengan tingkat partisipasi anggaran tinggi, akan meningkatkan senjangan anggaran. Hasil ini mendukung penelitian Dunk (1993), Lukka (1988), Young (1985), dan Wartono (1998).

Komitmen organisasi mempunyai hubungan yang tidak signifikan ($p > 0,05$) dengan senjangan anggaran. Dengan demikian hasil penelitian ini tidak berhasil menerima hipotesis 2 yang menyatakan bahwa semakin tinggi komitmen organisasi, senjangan anggaran akan semakin kecil. Interaksi partisipasi dengan komitmen organisasi terhadap senjangan anggaran menunjukkan hubungan negatif, namun penelitian ini tidak berhasil menerima hipotesis tersebut, karena nilai p yang tidak signifikan ($p > 0,05$). Hasil ini tidak konsisten dengan temuan Nouri dan Parker (1996), dan mendukung penelitian yang dilakukan oleh Fitri (1998).

TABEL 3
Hasil Analisis Regresi

Variabel	Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai-t	Probabilitas (sig. t)
Konstanta	-27,860	16,847	-1,654	ts
Partisipasi	0,703	0,344	2,045	0,045
Ketidakpastian lingkungan	0,339	0,136	2,488	0,015
Komitmen Organisasi	0,638	0,344	1,873	ts
Partisipasi-Ketdkpastian lingk	-0,415	0,141	-2,940	0,005
Partisipasi-Komitmen Orgn	-0,601	0,341	-1,764	ts
R ² = 0,321				
Overall F = 6,048				
Sig. F = 0,000				

Ditemukan juga bahwa terdapat hubungan positif antara ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran, dan hubungan yang ditunjukkan adalah signifikan ($p = 0,030$; $p < 0,05$). Sehingga konklusi yang ditarik sedikit berbeda dengan hipotesis 4, yaitu semakin tinggi ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, senjangan anggaran akan semakin tinggi. Hal ini dimungkinkan karena hubungan ini tidak memasukkan variabel partisipasi, atau kedudukan variabel ketidakpastian lingkungan berdiri sendiri sebagai variabel independen.

Penelitian ini berhasil menerima hipotesis 5, dengan didukung oleh hasil regresi data responden, yaitu dengan tingkat signifikansi $p < 0,05$ sebesar 0,006. Koefisien regresi yang dihasilkan juga sesuai dengan ekspektasi peneliti yaitu koefisien negatif, sehingga interaksi partisipasi dengan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran. Hasil pengujian hipotesis 5 tersebut mendukung penelitian yang dilakukan oleh Govindarajan (1986) yang menyimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi

dengan senjangan anggaran adalah positif dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi

SIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI PENELITIAN

Simpulan

Hasil analisis data penelitian ini, berhasil menerima tiga hipotesis yang disusun. Sedangkan dua hipotesis yang lain, tidak berhasil menunjukkan pengaruh yang signifikan, sehingga peneliti tidak berhasil menolak hipotesis nol (H_0). Temuan-temuan hasil penelitian ini disimpulkan pada bagian berikut ini.

Dalam anggaran partisipatif, partisipasi bawahan dalam anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Temuan ini memperkuat hasil penelitian Dunk (1993), Lukka (1988), Young (1985), dan Wartono (1998). Konklusi tersebut memperkuat pendapat Antle dan Eppen (1985) bahwa partisipasi yang diberikan kepada bawahan akan menciptakan senjangan anggaran. Hal ini dapat dimengerti bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, mereka cenderung berusaha agar anggaran yang telah mereka susun mudah dicapai, antara lain dengan cara melonggarkan anggaran yang berarti menciptakan senjangan. Pendapat tersebut juga sejalan dengan pemikiran Dunk (1993), dan Young (1985), jika pemberian *rewards* perusahaan didasarkan pada pencapaian anggaran, maka bawahan cenderung memberikan informasi yang bias dan tidak lengkap agar anggaran mudah dicapai dan memberikan penilaian kinerja yang baik.

Penelitian ini tidak berhasil mendukung ekspektasi peneliti bahwa semakin tinggi komitmen organisasi, senjangan anggaran akan semakin besar. Hal ini ditunjukkan oleh hubungan yang tidak signifikan dalam hasil analisis data. Hubungan yang tidak signifikan ini mungkin memperkuat posisi variabel komitmen organisasi sebagai variabel moderat yang fungsinya memperkuat atau memperlemah variabel lain.

Selanjutnya, penelitian ini juga menemukan bahwa interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran, dengan nilai p lebih besar dari 0,05. Temuan ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Nouri dan Parker (1996) yang mengambil sampel para manajer perusahaan kimia di Amerika Serikat. Nouri dan Parker menyimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dimoderati oleh komitmen organisasi.

Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan oleh para manajer ternyata mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Semakin tinggi ketidakpastian lingkungan, senjangan anggaran akan semakin tinggi. Pengaruh yang terjadi sedikit berbeda dengan ekspektasi peneliti yang menyebutkan semakin rendah ketidakpastian lingkungan, senjangan anggaran akan semakin tinggi. Peneliti menganggap hal itu terjadi akibat kedudukan

variabel ketidakpastian lingkungan yang berdiri sendiri, tanpa berinteraksi atau mempengaruhi variabel lain.

Penelitian ini juga berhasil mendukung hasil survei yang dilakukan Govindarajan (1986) yang menyatakan bahwa tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, semakin tinggi partisipasi anggaran senjangan yang timbul akan meningkat pula. Demikian juga sebaliknya partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran.

Keterbatasan

Penelitian ini harus mempertimbangkan beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil. Keterbatasan-keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini, antara lain peneliti tidak mampu mengukur kemungkinan pengaruh *nonresponse bias* terhadap hasil penelitian ini. Jawaban responden yang tidak mengembalikan kuesioner mungkin berbeda dengan jawaban responden yang menjawab, sehingga jika mereka menjawab akan berpengaruh terhadap hasil penelitian ini. Uji *response bias* sulit dilakukan karena identitas responden yang tidak mengirimkan jawabannya tidak diketahui oleh peneliti. Di samping itu, data penelitian yang berasal dari persepsi responden yang disampaikan secara tertulis melalui instrumen kuesioner, mungkin mempengaruhi validitas hasil. Persepsi responden yang disampaikan belum tentu mencerminkan keadaan yang sesungguhnya, akan berbeda apabila data diperoleh melalui wawancara. Kelemahan pendekatan survei umumnya terletak pada *internal validity*.

Jumlah populasi penelitian yang tidak begitu besar akan mempengaruhi hasil penelitian, di samping itu metode penyampelan yang tidak dilakukan secara acak dan cenderung terdistribusi ke industri manufaktur mungkin mengurangi kemampuan hasil penelitian ini untuk digeneralisasikan.

Implikasi

Berhasil diterimanya beberapa hipotesis yang disusun memberikan masukan bagi manajemen perusahaan untuk mengevaluasi dan menggunakan hasil penelitian ini untuk meningkatkan efektivitas anggaran perusahaan terutama dalam aktivitas perencanaan dan pengendalian. Diperkuat oleh hasil studi lain yang menerangkan masalah yang sama, baik dengan variabel kontinjensi yang sama maupun yang berbeda akan menambah pengetahuan

para manajer dan direktur perusahaan, khususnya di Indonesia, akan menambah kemampuan manajemen untuk meningkatkan proses penyusunan anggaran. Dengan ditemukannya variabel ketidakpastian lingkungan sebagai salah satu variabel moderat, dapat dijadikan pertimbangan bagi manajemen perusahaan dan para praktisi maupun konsultan agar masalah ketidakpastian lingkungan dapat diatasi tanpa menimbulkan informasi asimetri yang mampu menimbulkan senjangan anggaran.

Prediktor senjangan anggaran dalam penelitian ini berhasil menjelaskan 32,1 % variasi variabel tersebut, oleh karena itu, masih terdapat variabel lain yang dapat menjelaskan dengan lebih baik faktor-faktor yang berpengaruh terhadap senjangan anggaran, sehingga dapat mendorong peneliti lain untuk memperkuat konsep ini.

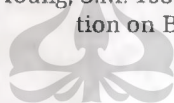
Akhirnya, hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi, khususnya akuntansi manajemen dan akuntansi keperilakuan, sehingga dapat menjadi acuan bagi penelitian-penelitian selanjutnya.

REFERENSI

- Anderson, T.N., dan T.E. Kida. 1985. The Effect of Environmental Uncertainty on the Association of Expectancy Attitudes, Effort, and Performance. *The Journal of Social Psychology* 125, No. 5. pp. 631-636.
- Angle, H.L., dan J.L. Perry. 1981. An Empirical Assessment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness. *Administrative Science Quarterly* 26: 1-14.
- Antle, R., dan G.D. Eppen. 1985. Capital Rationing and Organizational Slack in Capital Budgeting. *Management Science* 31 (February): 163-74.
- Asnawi, M. 1997. Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Pekerjaan Pengaruhnya Terhadap Senjangan Anggaran (Slack Budgeting). Tesis S2. Universitas Gadjah Mada.
- Baiman, S. 1982. Agency Research in Managerial Accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literature* 1(Spring): 154-213.
- , dan J.H. Evans III. 1983. Pre-decision Information and Participative Management Control Systems. *Journal of Accounting Research* 21 (Autumn): 371-95.
- Brownell, 1982. A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control. *The Accounting Review* (October): 766-777.
- Camman, C. 1976. Effects of the Use of Control Systems. *Accounting, Organizations, and Society* 1(4): 301-313.
- Chenhall, Robert H., dan D. Morris. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review* (January) 61: 16-35.
- Collins, F. 1978. The Interaction of Budget Characteristics and Personality Variables with Budgetary Response Attitudes. *The Accounting Review* (April): 324-335.
- Dunk, Alan S. 1993. Budgetary Participation, Agreement on evaluation Criteria and Managerial Performance: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society* pp. 171-178.
- , 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review* (April) 68: 400-410.
- Duncan, R.B. 1972. Characteristic of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly* 17: 313-327.

- Ferris, K.R. 1977. Perceived Uncertainty and Job Satisfaction in the Accounting Environment. *Accounting, Organizations, and Society* 2, No. 1. pp. 23-28.
- . 1978. Perceived Environmental Uncertainty as a Mediator of Expectancy Theory Predictions: Some Preliminary Findings. *Decisions Sciences* 9, No. 3. pp. 379-390.
- . 1982. Perceived Environmental Uncertainty, Organizational Adaptation, and Employee Performance: A Longitudinal Study in Professional Accounting Firms. *Accounting, Organizations, and Society* 7, No. 1. pp. 13-26.
- Fitri, Fauziah A. 1998. Pengaruh Organizational Commitment, Information Asymmetry dan Budget Emphasis dalam Hubungan antara partisipasi dan Slack Anggaran. Tesis S2. Universitas Gadjah Mada.
- Frucot, V., dan Shearon W.T. 1991. Budgetary Participation, Locus of Control, and Mexican Managerial Performance and Job Satisfaction. *The Accounting Review* (Januari): 80-89.
- Govindarajan, V. 1986. Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Sciences* 17: 496-516.
- Gregson, T., J. Wendell, dan J.Aono. 1994. Role Ambiguity, Role Conflict, and Perceived Environmental Uncertainty: Are the Scales Measuring Separate Construct for Accountants?. *Behavioral Research in Accounting* 6: 144-159.
- Gul, F.A., dan Chia, Y.M. 1994. The Effect of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralizations on Managerial Performance: A Test of Three-Way Interaction. *Accounting, Organizations and Society* 19: 413-426.
- Hanson, D.R., dan M.M. Mowen. 1997. *Management Accounting*. Edisi Keempat. South Western College Publishing.
- Hirst, M.K. 1981. Accounting Information and Evaluation of Subordinate Performance: A Situational Approach. *The Accounting Review*. Vol. LVI No. 4 (Oktober).
- Indarto, T. 1997. Analisis Pengaruh Interaksi Penganggaran Partisipatif, Budget Emphasis dan Information Asymmetry terhadap Slack Anggaran, Studi kasus di PT Batik Keris Surakarta. Skripsi S1. Universitas Gadjah Mada.
- Indriantoro, Nur. 1995. Accounting Development in Indonesia: The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables. Tim Koordinasi Pengembangan Akuntansi. LPFEUI, Jakarta.
- Kren, Leslie. 1992. Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review* (July): 511-526.
- Lowe, E.A., dan R.W. Shaw. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company's Budgeting Process. *The Journal of Management Studies* 5 (Oktober): 304-15.
- Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society* 13: 281-301.
- Magee, R.P. 1980. Equilibria in Budget Participation. *Journal of Accounting Research* (Autumn): 551-573.
- Mathieu, J.E., dan D.M. Zajac. 1990. A Review and Meta-analysis of The Antecedents, Correlates, and Consequences of Organizational Commitment. *Psychological Bulletin* 108: 171-194.
- Merchant, Kenneth. A. 1985. Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack. *Accounting, Organizations, and Society* 10: 201-210.
- Mia, L. 1988. Managerial Attitude, Motivation, and The Effectiveness of Budget Participation. *Accounting, Organizations and Society* 13: 465-475.
- Milani, K. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review* (April): 274-284.
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vocational Behavior* 14: 224-247.
- Muslimah, S. 1998. Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi Job Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Anggaran. *Jurnal Riset dan Akuntansi Indonesia*, Vol.1 No.2 (Juli).

- Nouri, H. 1994. Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack: A Research Note. *Accounting, Organizations and Society* 19: 289-295.
- , dan Parker, R.J. 1996. The Effect of Organizational Commitment on The Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral research in Accounting* 8: 74-89.
- Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review* (July): 535-548.
- Porter, L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. Organizational commitment, job satisfaction, and turnover among psychiatric technicians. *Journal of Applied Psychology* 59: 603-609.
- Randall, D.M. 1990. The Consequences of Organizational Commitment: Methodological Investigation. *Journal of Organizational Behavior* 11: 361-378.
- Schiff, M., dan A.Y. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review* 45 (April): 259 - 268.
- Siegel, G., dan H.R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing, Co: Cincinnati, OH, 1989.
- Supomo, B., dan N. Indriantoro. 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur Indonesia. *Kelola* 18 (Mei).
- Waller, W.S. 1988. Slack in Participating Budgeting: The Joint Effect of a Truth-inducing Pay Scheme and Risk Preferences. *Accounting, Organizations and Society* 13: 87-98.
- Wartono. 1998. Interaksi antara Partisipasi Penganggaran, Information Asymmetry dan Penekanan Anggaran terhadap Slack. Tesis S2. Universitas Gadjah Mada.
- Young, S.M. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research* (Autumn)23: 829-842.



PERPUSTAKAAN

TRISAKTI SCHOOL OF MANAGEMENT