

**PENGARUH PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP
SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMENT ORGANISASI
SEBAGAI VARIABEL MODERATING
(Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku)**

**Belianus Patria Latuheru
Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Indonesia Maluku-Ambon**

ABSTRACT

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

1. Latar Belakang

Hasil penelitian Onsi (1973), Camman (1976), Marchant (1985) dan Dunk (1993), 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), Young (1985) dan Lukka (1988), berbeda dengan penelitian yang dilakukan Onsi, Camman, Marchant dan Dunk. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan positif, yaitu, peningkatan partisipasi semakin meningkatkan senjangan anggaran.

Hasil penelitian yang berlawanan ini mungkin karena ada faktor lain yang juga berpengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, sehingga dari hasil-hasil penelitian tersebut 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). Dalam penelitian ini diajukan variabel komitmen organisasi untuk menyelidiki pengaruh variabel tersebut terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

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.

2. Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang di atas maka masalah yang diteliti selanjutnya dapat dirumuskan dalam bentuk pertanyaan penelitian sebagai berikut: Apakah komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

3. Tujuan dan Manfaat Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh komitmen organisasi sebagai variabel *moderating* terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan 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 para manajer dalam mencapai tujuan organisasi.

DASAR TEORI

I. Agency Theory

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* yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya.

Agency theory menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya 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, teoritisi akuntansi keperilakuan umumnya berpendapat bahwa partisipasi anggaran akan memotivasi para manajer untuk mengungkapkan informasi pribadi mereka ke dalam anggaran (Schift & 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 sebelumnya 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 menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi perkerjaan 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)

2. 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, 1988; 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 keagenan (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.

HUBUNGAN ANTAR VARIABEL DAN HIPOTESIS

Partisipasi anggaran, Komitmen Organisasi dan Senjangan Anggaran

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 tekad dari dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974).

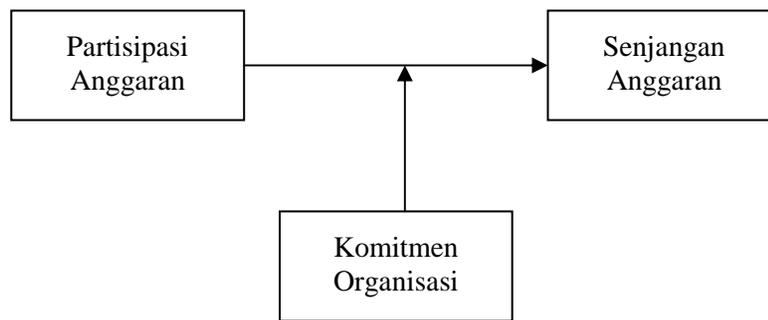
Wiener (1982) mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984). Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Luthans, 1998). 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 pada pencapaian tujuan organisasi, dan cenderung berusaha memenuhi kepentingan pribadi. Komitmen organisasi yang kuat 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 terbaik 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 kinerjanya karena berhasil dalam pencapaian tujuan.

Model penelitian sebagai dasar untuk mengajukan hipotesis dalam penelitian ini, adalah sebagai berikut:

GAMBAR 1
MODEL HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DENGAN KOMITMEN ORGANISASI SEBAGAI VARIABEL MODERATING



Sumber : Nouri dan Parker (1996)

Berdasarkan model penelitian di atas, maka hipotesis yang dibangun dan akan diuji adalah sebagai berikut:

H₁ : Komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif 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

METODE

1. 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 kerangka *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.

2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

a. Partisipasi Anggaran

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.

b. Komitmen Organisasi

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.

c. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan 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 aktivitas anggaran yang dibuat sedangkan keterlibatan kerja digunakan untuk melihat pandangan dan pengaruh seseorang dalam pekerjaannya.

ANALISIS DATA

1. 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). **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 sebagai berikut ini:

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

- Dimana : Y = senjangan anggaran
X_{PA} = partisipasi anggaran
X_{KO} = keterlibatan kerja
X_{PA}X_{KO} = interaksi X_{PA} dan X_{KO}
β₁₋₃ = koefisien regresi

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

Penggunaan pendekatan interaksi bertujuan untuk menjelaskan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh interaksi antara partisipasi anggaran 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.

HASIL

Untuk 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 heteroskedastisitas.

Pengujian hipotesis 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 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 $-0,0306$ pada tingkat signifikansi p sebesar $0,002$ ($p < 0,05$). Nilai F sebesar $21,921$ dengan signifikansi sebesar $p = 0,000$.

Untuk memperjelas 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*, sebaliknya apabila tidak konstan, maka akan memperlihatkan hubungan *nonmonotonic*.

Persamaan regresi dari hasil pengujian adalah:

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

Persamaan derivasi parsialnya adalah:

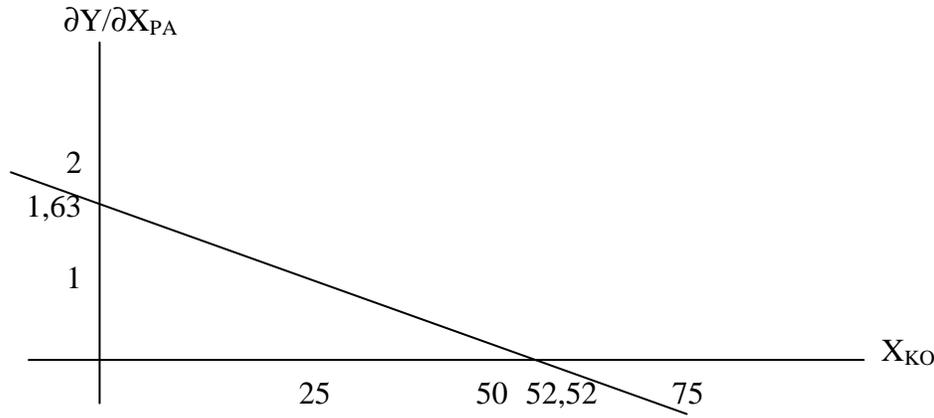
$$\partial Y / \partial X_1 = 1,628 - 0,031X_{KO}$$

$$\text{untuk } X_{KO} = 0, \text{ maka } \partial Y / \partial X_{PA} = 1,63$$

$$\text{untuk } \partial Y / \partial X_{PA} = 0, X_{KO} = 52,52$$

Selanjutnya dapat dijelaskan dengan menggunakan gambar berikut:

Gambar 2
Pengaruh *Non-Monotonic* Komitmen Organisasi Terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran



Gambar 2 di atas menjelaskan bahwa titik yang memotong sumbu Y ($\partial Y/\partial X_{PA}$) 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 *non-monotonic* dari masing-masing variabel. Sumbu vertikal ($\partial Y/\partial X_{PA}$) 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.

Penjelasan gambar 2 di atas dapat diartikan bahwa peningkatan komitmen organisasi akan menyebabkan penurunan terjadinya senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Sebaliknya penurunan komitmen organisasi dapat berakibat pada terjadinya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Dengan demikian hipotesis 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 membuka peluang bagi manajer untuk menciptakan senjangan anggaran untuk kepentingan mereka jika komitmen manajer terhadap organisasi berada pada tingkat yang rendah.

KESIMPULAN

Hasil analisis regresi pada persamaan 1 dan perhitungan matematis *partial derivative* menerima hipotesis yakni Komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan. Hasil pengujian ini sekaligus dapat menjawab pertanyaan penelitian yaitu komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, sekaligus menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh *variable moderating*.

Pengaruh *non monotonic*, menunjukkan arah yang sesuai dengan hipotesis yang diajukan, yaitu semakin besar komitmen organisasi akan menyebabkan semakin menurunnya kecenderungan individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran, atau dengan kata lain pengaruh interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran dapat menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Hal ini ditunjukkan oleh nilai *inflection point* persamaan (1) yang berada pada titik 52,52 dengan *slope* menunjukkan sifat hubungan yang negatif. Semakin tinggi tingkat komitmen organisasi maka semakin berpengaruh secara negatif hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, yang berarti bahwa semakin tinggi komitmen organisasi maka semakin menurunkan kecenderungan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran.

Keterbatasan

Beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian, diantaranya. Pertama, masih diperlukan penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini. 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 anggaran yang tinggi akan menciptakan disfungsi pada organisasi yang bersangkutan. Senjangan anggaran harus dikontrol atau diprediksi secara dini agar dapat meningkatkan efektifitas anggaran perusahaan terutama dalam aktivitas perencanaan dan pengendalian.

Perusahaan yang mempertimbangkan senjangan anggaran harus menerapkan kebijakan yang dapat meningkatkan komitmen para manajer terhadap tujuan dan nilai perusahaan karena kesetiaan dan loyalitas pada suatu perusahaan akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Proses pembentukan nilai dapat dilakukan melalui berbagai aturan, riwayat, mitos, legenda dan metafora (Peters & Water, 1982, dalam Nouri, 1994). Anggaran departemental harus disesuaikan oleh manajer senior sebagaimana yang dinyatakan oleh Hopwood (1974), yaitu bahwa manajer senior menyusun anggaran departemental tergantung kepada estimasi dari berbagai elemen aspirasional dalam setiap keputusannya. Hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa penyusunan anggaran harus dibuat oleh manager yang sangat komit terhadap tujuan dan nilai organisasi dan yang tidak terlihat sangat terlibat dalam organisasi mereka.

Rekomendasi untuk penelitian mendatang supaya diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada industri lain dan penggunaan variabel-variabel motivasional lain perlu dipertimbangkan untuk memprediksi timbulnya senjangan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Angle, H. L. dan J. L. Perry. 1981. "An Empirical Assesment of Organizational Commitment and Organizational Effectiveness". *Administrative Science Quarterly* 26. hal. 1-14.
- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston. McGraw-Hill Co.
- Baiman, S. 1982. "Agency Research in Management Accounting: A Survey". *Journal of Accounting Literature* 1 (spring). hal. 154-213.
- _____, and S. Demski. 1980. "Economically Optimal Performance Evaluation and Control System". *Journal of Accounting Research* 18 (Supplement). Hal. 184-228.
- Blau and Boal. 1987. "using Job Involvement & Organizational Commitment Interactively to Predict Turnover". *Journal of Management*. Vol. 1. Hal. 124-153

- Brownell, P. 1982a. "Participation in the Budgeting Process : When it Works and When it Doesn't". *Journal of Accounting Literatur*. Vol. 1. Hal. 124 –153.
- _____. & McInnes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance". *The Accounting Review*. Vol. LXI. No. 4. October. pp. 587–600.
- Camman, C. 1976. "Effects of the Use of Control System". *Accounting, Organizations, and Society*. Vol. 4. Hal. 301-313.
- Chia, Y. M. 1995. "Decentralization, Management Accounting System Information Characteristic, and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapura Study". *Journal of Bussiness Finance and Accounting*: Hal. 811-830.
- Chow, C. W., J. C. Cooper, and W. S. Waller. 1988. "Participative Budgeting: Effects of A Truth-Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance". *The Accounting Review* 63. January. pp. 111-122
- Cook, J. D., dan T. D. Wall. 1980. "New Work Attitude Measures of Trust, Organizations Commitment, and Personal Need Nonfullfillment". *Journal of Accupational Psychology*. Hal. 39-52.
- Cyert H. M. & March J. G. 1963. *A Behavioral Theory of The Firm*. Englewood Cliffs. NJ. Prentice-Hall.
- Dunk, A. S. 1993. "The effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack". *The Accounting Review* 68. April. hal. 400-410.
- Govindarajan, V. 1986. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective". *Decision Science* 17. Hal. 496-516.
- Greenberg, P. S. Greenberg, R. H. & Nouri, H. 1990. "The Impact of Budget Participation on Job Performance, Job Satisfaction, Motivation and Budgetary Slack: A Meta Analytic Review". *Working Paper*. Tample University
- Gujarati, Damodar. 1997. *Ekonometrika Dasar*. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga. Jakarta
- Hair, J. F. Jr, R. E. Anderson, R. L. Tatham, dan W. C. Black. 1998. *Multivariat Data Analysis*. New Jersey. Prentice-Hall, Inc.
- Hanson, Ernest I. 1966, "The Budgetary Control Function". *The Accounting Review*. April. pp. 239–243
- Hopwood, A. G. 1976. *Accounting and Human Behavior*. New Jersey. Prentice-Hall. Inc.
- Imam Ghozali. 2001. "Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS". Badan Penerbit Universitas Diponegoro

- Kanungo, R. N. 1982. Measurement of Job and Work Involvement. *Journal of Applied Psychology*. pp. 341–349.
- Kenis, I. 1979. “Effect of Goal Characteristics on Managerial Attitudes and Performance”. *The Accounting Review* 54. Oktober. Hal. 702-721.
- Kirby, A., S. Reichelstein, P. Sen, dan T. Paik. 1991. “Participation, slack, and Budget-Based Performance Evaluation”. *Journal of Accounting Research*. Spring. Hal. 109-128.
- Lawler, E & Hall, D. 1970. "Relationship of Job Characteristic to Job Involvement, Satisfaction and Intrinsic Motivation". *Journal of Applied Psychology*. pp. 305-312
- Liou, K. T. & Bazemore, G. 1994 "Professional Orientation and Job Involvement among Detention Case Worker". *PAQ Summer*. pp. 223-234
- Lowe, E. A. dan R. W. Shaw. 1968. “An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company’s Budgeting Proses”. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. hal 304-315.
- Lukka, K. 1988. “Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence”. *Accounting, Organization, and Society* 13. hal. 281-301.
- Luthans, F. 1998. *Organizational Behavior*. Eighth Edition. Boston: McGraw-Hill, Inc.
- Magner, N., R. B. Steel, dan T. L. Champbel. 1995. “The Interactive Effect of Budgetary Participation and Budget Favorability on Attitudes Toward Budgetary Decision Makers: A Research Note”. *Accounting, Organizations and Society* 20. hal. 611-618.
- Merchant, K. A. 1985. “Budgeting and Propensity to Create Budgetary Slack.” *Accounting, organization, and Society*. 10. Hal. 201-210.
- Milani, K. 1975. “The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A field Study”. *The Accounting Review*. April. Hal. 274-284.
- Morrow. P. 1983. "Concept Redundancy in Organizational Research: The Case of Work Commitment". *Academy of Management Review*. pp. 224-247
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. “The Measurement of Organizational Commitment.” *Journal of Vocational Behavior* 14. Hal. 224-247.
- 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.
- Onsi, 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. Foreman and Company.
- Porter. L. W., R. M. Steers, R. T. Mowday, dan P. V. Boulian. 1974. "Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric 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 Organisasional 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 Pat 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 Assymetric 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)	6 - 42	11 - 40	31,83	5,38	24
Partisipasi (X _{PA})	5 - 35	10 - 35	25,07	7,70	20
Komitmen Organisasi (X _{KO})	9 - 63	19 - 59	44,34	7,29	36

Sumber: data primer diolah, 2004

Tabel 2. Rangkuman Hasil Pengujian Reliabilitas dan Validitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlations</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Senjangan Anggaran (Y)	0,83	0,63 - 0,79**	0,77	0,60-0,87
Partisipasi (X ₁)	0,96	0,92 - 0,95**	0,90	0,92-0,95
Komitmen Organisasi (X ₃)	0,70	0,32 - 0,74**	0,70	0,63-0,90

** Signifikansi pada level 0,01

Tabel 3. Rangkuman Hasil Regresi Hipotesis Pertama (Persamaan 1)

Variabel	Nilai Koefisien	Beta	Standard Error	<i>t-value</i>	<i>p-value</i>
Konstanta	-24,354	b ₀	11,140	-2,186	0,032
Partisipasi Anggaran (X _{PA})	1,628	b ₁	0,423	3,844	0,000
Komitmen Organisasi (X _{KO})	1,121	b ₂	0,252	4,449	0,000
Interaksi X _{PA} dengan X _{KO}	-0,0306	b ₃	0,009	-3,246	0,002
$R^2 = 49,5 \%$		$F = 21,921$	$p = 0,000$		$n = 71$

KUESIONER

I. PARTISIPASI ANGGARAN

Jawaban atas pertanyaan berikut ini dapat digunakan untuk menjelaskan pengaruh dan tingkat partisipasi anda dalam proses penyusunan anggaran. Instrumen ini dikembangkan oleh **Kenis (1979)**. Anda dapat menyatakan pendapat dengan memberi tanda silang (X) pada salah satu nomor antara 1 sampai 7:

- 1 = Sangat Tidak Setuju (STS)**
- 2 = Tidak Setuju (TS)**
- 3 = Agak Tidak Setuju (ATS)**
- 4 = Tidak Pasti Apakah Setuju atau Tidak Setuju (TP)**
- 5 = Agak Setuju (AS)**
- 6 = Setuju (S)**
- 7 = Sangat Setuju (SS)**

NO	PERNYATAAN	ST S	TS	AT S	TP	AS	S	SS
1	Saya mempunyai pengaruh yang besar dalam menentukan sasaran anggaran saya.	1	2	3	4	5	6	7
2	Saya mempunyai pengaruh yang sangat kecil dalam merumuskan sasaran anggaran saya.	1	2	3	4	5	6	7
3	Penetapan sasaran anggaran saya, sebagian besar dibawah pengendalian saya.	1	2	3	4	5	6	7
4	Atasan saya selalu meminta pendapat saya pada saat menentukan sasaran anggaran saya	1	2	3	4	5	6	7
5	Anggaran saya tidak akan diputuskan sampai saya merasa yakin	1	2	3	4	5	6	7

II. KOMITMEN ORGANISASI

Jawaban atas pertanyaan berikut ini dapat digunakan untuk menjelaskan komitmen organisasi pada organisasi tempat anda bekerja pada saat ini. Instrumen ini dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980). Anda dapat menyatakan pendapat dengan memberi tanda silang (X) pada salah satu nomor antara 1 sampai 7 (sama seperti dimuka).

NO	PERNYATAAN	ST S	TS	AT S	TP	AS	S	SS
1	Saya sangat bangga bisa bercerita kepada orang lain mengenai perusahaan saya	1	2	3	4	5	6	7
2	Kadang-kadang, rasanya saya ingin mengundurkan diri dari perusahaan	1	2	3	4	5	6	7
3	Saya tidak mau bekerja keras hanya untuk membantu perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
4	Meskipun kondisi keuangan perusahaan tidak begitu baik, rasanya saya tidak ingin pindah ke perusahaan lain	1	2	3	4	5	6	7
5	Saya merasa menjadi bagian dari perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
6	Dalam bekerja, saya ingin kerja keras saya bermanfaat bukan hanya untuk diri saya pribadi, tapi juga untuk kepentingan perusahaan.	1	2	3	4	5	6	7
7	Tawaran gaji yang lebih besar dari perusahaan lain tidak akan membuat saya ingin pindah bekerja	1	2	3	4	5	6	7
8	Saya tidak akan menyarankan kepada teman baik saya untuk bekerja di perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7
9	Rasanya senang sekali jika tahu bahwa apa yang saya lakukan bermanfaat bagi perusahaan ini	1	2	3	4	5	6	7

SENJANGAN ANGGARAN

Jawaban atas pertanyaan berikut ini dapat digunakan untuk menjelaskan senjangan anggaran yang dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Instrumen ini dikembangkan oleh Dunk (1993). Anda dapat menyatakan pendapat dengan memberi tanda silang (X) pada salah satu nomor antara 1 sampai 7 (sama seperti dimuka).

NO	PERNYATAAN	ST S	TS	AT S	TP	AS	S	SS
1	Standar yang digunakan dalam anggaran mendorong produktivitas yang tinggi di wilayah tanggung jawab saya	1	2	3	4	5	6	7
2	Anggaran untuk departemen saya dapat saya pastikan dapat terlaksana	1	2	3	4	5	6	7
3	Karena adanya keterbatasan jumlah anggaran yang disediakan, saya harus memonitor setiap pengeluaran-pengeluaran yang menjadi wewenang saya	1	2	3	4	5	6	7
4	Anggaran yang menjadi tanggung jawab saya, tidak begitu tinggiuntutannya	1	2	3	4	5	6	7
5	Adanya target anggaran yang harus saya capai, tidak terlalu membuat saya ingin memperbaiki tingkat efisiensi	1	2	3	4	5	6	7
6	Sasaran yang dijabarkan dalam anggaran sangat susah untuk dicapai / direalisasikan	1	2	3	4	5	6	7