

PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN ANGGARAN PADA INDUSTRI MANUFACTUR DI GRESIK

Muhajir Afif

ABSTRACT

As a planning tool, the budget is a plan of action consisting of a number of targets to be achieved by the department manager of a company in conducting a series of specific activities in the future. Budget is a management tool in allocating limited resources and funding resources of the organization to achieve goals. The budget requires certainty, whether the organization has been implementing what has been specified in the plan. It is therefore necessary to control, control regarding the implementation of policy, implementation and evaluation of the implementation of the corrective action being taken under the standard. Given the importance of the budget in an organization requires a company to translate the overall budget standards into the plan long-term goals and short-term goals.

Research is by using a quantitative method aims to examine the effect of budgetary participation on the budget gap in manufacturing firms in Gresik, and examine the influence of organizational commitment, job involvement and environmental uncertainty on budget gap in manufacturing firms in Gresik.

The test results in this study found that participation in the budget, organizational commitment, job involvement and environmental uncertainty together have a significant relationship to the budget gap shown by the F count of 6.078 ($F_{table} = 2.469$). The magnitude of the influence of the five independent variables to the gap is equal to 67.9% which means that 32.1% influenced by other variables not included in this study.

Hypothesis 1 can be rejected because the results showed that there was no significant relationship between budgetary participation with the budget gap, the value $t_{count} > t_{table}$ ($1.706 > 1.680$). Relationship between two variables is negative which means that high budgetary participation, it will increase the budget gap.

Hypothesis 2 can be rejected because there was no significant relationship (.857) between the organization's commitment to the budget gap.

The value t count > t table and the relationships that occur between the two variables is positive so that the results of this study can reject the hypothesis 2 is that with a high commitment in the organization can reduce the budget gap.

Hypothesis 3 can also be rejected because there was no significant relationship (.070) between job involvement with the budget gap. Value of 1.850 t count bigger than t table 1.680. Relationships that occur between the two variables is positive ie when the high-involvement work it will tend to increase the budget gap.

4 with the hypothesis that there is a significant relationship, between the uncertainty of the environment variable with the budget gap, Nitai t count equal to 3.786, the relationship between environmental uncertainty variables with the budget gap is positive. That means that an environment of high uncertainty will tend to create a budget gap.

Keywords : organizational commitment, Environmental Uncertainty, Participation, Budget

PENDAHULUAN

Latar Belakang Masalah

Anggaran merupakan salah satu elemen penting dalam sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schiff dan Lewin, 1970, Welsch, Mon dan Gordon, 1996). Sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer departemen suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Anggaran merupakan alat bantu manajemen dalam mengalokasikan keterbatasan sumber daya alam dan sumber daya dana yang dimiliki organisasi untuk mencapai tujuan.

Anggaran sebagai perencanaan beris tentang rencana-rencana keuangan organisasi di masa yang akan datang, sedangkan anggaran sebagai kriteria kinerja berfungsi sebagai bagian dari proses pengendalian manajemen yang dapat dinyatakan secara formal, proses penganggaran dapat dilakukan dengan metode *top down*, *bottom up* dan partisipasi.

Anggaran digunakan oleh manajer tingkat atas sebagai suatu alat untuk dapat menjelaskan tujuan-tujuan organisasi ke dalam dimensi kuantitatif dan waktu serta mengkomunikasikannya kepada manajer-manajer tingkat bawah sebagai rencana kerja jangka panjang maupun jangka pendek. Sasaran anggaran dapat dicapai melalui pelaksanaan serangkaian aktivitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam bentuk anggaran.

Anggaran membutuhkan kepastian, apakah organisasinya telah melaksanakan apa yang telah ditetapkan dalam perencanaan. Oleh karena itu diperlukan adanya pengendalian, pengendalian menyangkut implementasi kebijakan, evaluasi pelaksanaan dan pengambilan tindakan koreksi pelaksanaan yang berada di bawah standar. Mengingat pentingnya anggaran dalam suatu perusahaan sebuah organisasi membutuhkan anggaran yang menterjemahkan keseluruhan standart ke dalam rencana tujuan jangka panjang dan tujuan jangka pendek (Hansen dan Mowen, 1997), proses penyusunan anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi, 1989), terutama bagi orang yang terlibat langsung dalam penyusunan anggaran. Misalnya, bawahan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran memberikan perkiraan

yang bias kepada atasan, padahal bawahan memiliki informasi yang dapat digunakan untuk membantu keakuratan anggaran perusahaan. Perkiraan bias tersebut dilakukan dengan melaporkan prospek penerimaan yang lebih rendah dan prospek biaya yang lebih tinggi sehingga target anggaran dapat lebih mudah dicapai. Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam menilai kinerja atau reward, atasan mengukurnya berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi prospek kompensasi yang akan diperolehnya. Sedangkan bagi perusahaan, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller, 1988).

Perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi terbaik bagi perusahaan ini disebut senjangan anggaran (*budgetary slack*) atau merupakan pelaporan jumlah anggaran yang dengan sengaja dilaporkan melebihi sumber daya yang dimiliki perusahaan dan mengecilkan kemampuan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Beberapa 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) dalam Merchant (1984), Dunk (1993), Membant (1985) dalam Murray (1990), dan Onsi (1973) dalam Brownell dan Innes (1986) menunjukkan bahwa partisipasi dalam proses penyusunan anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Lowe dan Shaw (1968) dalam Yuwono (1999), Lukka (1988), Young (1985) dan Dunk (1993), menunjukkan hasil yang berlawanan.

Hasil penelitian mereka menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif Collins (1978) dalam Govindarajan (1986) membuat kesimpulan bahwa partisipasi anggaran dan

senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan.

Penelitian-penelitian mengenai pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran telah diuji oleh banyak peneliti seperti dikemukakan sebelumnya yang memberikan hasil yang tidak konsisten. Di satu sisi menunjukkan hasil bahwa partisipasi anggaran berhubungan negatif dengan senjangan anggaran, yaitu partisipasi yang tinggi mengakibatkan senjangan anggaran menurun. Sisi yang lain menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berhubungan positif dengan senjangan anggaran, yaitu apabila partisipasi tinggi senjangan anggaran pun akan meningkat (Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti, 2004).

Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan (1996) memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) yang mengevaluasi berbagai faktor kondisional yang dapat mempengaruhi efektivitas penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Dasar pendekatan kontinjensi menurut Riyanto (2001) lebih jauh dikatakan bahwa tak ada anggaran atau sistem akuntansi manajemen yang dapat diterapkan secara efektif untuk semua kondisi (organisasi), namun sebuah sistem akuntansi manajemen tertentu hanya efektif untuk situasi atau organisasi tertentu, dengan kata lain pendekatan ini menyatakan bahwa sistem akuntansi manajemen akan lebih efektif bila kondisi organisasi konsisten atau sesuai dengan sistem. Disamping itu juga berbagai literatur akuntansi manajemen memberikan pijakan, bahwa penelitian yang dikaji berpengaruh pada tingkat kesesuaian (*degree of fit*) antara faktor-faktor kontekstual tertentu dan sistem akuntansi manajemen pada kinerja maupun anggaran memberikan bukti yang cenderung untuk mendukung teori kontinjensi. Penelitian tentang partisipasi anggaran mendapati bahwa efektifitas dari sistem anggaran partisipatif bersifat kontingen pada tingkat ketidakpastian tinggi (Govindarajan, 1986).

Dunk (1993) lebih jauh menganalisis pengaruh interaksi partisipasi anggaran, *asymmetry information* antara atasan dan bawahan, dan *budget emphasis* yang digunakan oleh para atasan dalam menilai kinerja bawahannya terhadap senjangan anggaran. Selanjutnya penelitian yang dilakukan Yuwono (1999) yang menguji hubungan partisipasi dengan senjangan anggaran dengan memasukkan variabel kontingen komitmen organisasi (*organizational commitment*) dan ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*) para eksekutif dan manajer dari berbagai divisi yang berada satu sampai lima tingkat di bawah direktur utama pada industri manufaktur pertambangan, manufaktur, telekomunikasi, jasa dan surveyor. Hasil penelitian menunjukkan interaksi partisipasi dengan komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran menunjukkan hubungan negatif, tapi terdapat hubungan positif dan signifikan antara ketidakpastian lingkungan sebagai variabel independen dengan senjangan anggaran.

Penelitian ini memasukkan lima variabel yaitu partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan dalam hubungannya dengan senjangan anggaran. Diharapkan kelima variabel tersebut dapat menjelaskan pengaruh yang signifikan sesuai dengan ekspektasi peneliti. Latar belakang dipilihnya partisipasi penyusunan anggaran dalam penelitian ini karena beberapa peneliti akuntansi menemukan bahwa tingkat senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor termasuk besarnya peran atau partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran, partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat pelaksana lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran sehingga partisipasi penyusunan anggaran dapat meningkatkan efisiensi. Seperti yang dikemukakan Milani (1975) dalam Govindarajan (1986), 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.

Alasan dipilihnya 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.A, 1979). Komitmen organisasi yang luas dari diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi (Angle dan Perry, 1981; Porter et al, 1974). Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi 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. Dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya individu dengan komitmen yang rendah akan mementingkan dirinya sendiri. Individu tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya, senjangan anggaran apabila individu terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Variabel independen lainnya adalah keterlibatan kerja, keterlibatan kerja adalah merupakan kondisi psikologis individual terhadap tugas tertentu. (Kanungo, 1982, Lawler and Hall, 1970). Cyert dan March (1963) dalam Dunk (1997) mengungkapkan bahwa para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer yang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka, dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka.

Ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*) adalah variabel independen yang juga harus dipertimbangkan dalam penelitian ini. Tingkat ketidakpastian

yang dihadapi bawahan dalam lingkungan organisasi mempunyai implikasi yang penting terhadap organisasi (Anderson dan Kida 1985 dalam Tymon 1998, Ferris (1977) dalam Tymon (1998). 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.

Berdasarkan hal tersebut dapat diasumsikan bahwa anggaran yang disusun lebih kompleks sehingga dimungkinkan terjadi lebih banyak senjangan anggaran. Hal tersebut karena manajer yang bertanggung jawab pada pusat-pusat pertanggungjawaban jumlahnya lebih banyak. Jika perusahaan memberikan reward didasarkan pada pencapaian anggaran, dimungkinkan akan lebih banyak terjadi senjangan anggaran (Rosalia, 2004).

Penelitian ini dilakukan pada perusahaan industri manufaktur untuk melihat pentingnya terhadap senjangan anggaran. Penelitian dilaksanakan di Gresik Jawa Timur, karena di Gresik Jawa Timur telah cukup banyak berkembang industri manufaktur yang berskala nasional maupun internasional.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran pada perusahaan industri manufaktur di Gresik serta menguji pengaruh antara komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran pada perusahaan industri manufaktur di Gresik.

METODE DAN ANALISA

Penelitian ini ingin membandingkan pelaksanaan penyusunan anggaran perusahaan industri manufaktur di Gresik. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling* yaitu pemilihan sampel dengan tujuan atau target tertentu. Populasi yang dipilih dalam penelitian

ini adalah manajer perusahaan industri manufaktur, alasan digunakannya perusahaan industri manufaktur adalah bahwa penelitian-penelitian sebelumnya banyak dilakukan pada perusahaan manufaktur dan non manufaktur. Sampel yang dipilih dalam studi ini adalah para manajer yang ikut serta dan bertanggung jawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen, divisi, bagian atau bidang yang dipimpinya. Karakteristik manajer yang diharapkan adalah dari berbagai departemen, divisi, bagian atau bidang.

Manajer yang menjadi responden, harus memenuhi kriteria pernah menduduki jabatan manajer minimal satu tahun. Kriteria ini dimaksudkan bahwa responden telah memiliki pengalaman dalam penyusunan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Penelitian ini dilakukan pada industri manufaktur dengan pertimbangan penyusunan anggaran pada perusahaan industri manufaktur lebih kompleks dengan melihat kegiatan operasionalnya.

Jenis dan Sumber Data

Pengumpulan data dilakukan dengan metode mail survei, enumerator dan untuk perusahaan yang terjangkau diserahkan langsung, sebanyak 200 kuesioner kepada manajer yang memimpin departemen fungsional dalam perusahaan-perusahaan.

Prosedur Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner (*mail survey*), enumerator dan dengan cara antarjemput. Metode mail survey ini dikarenakan metode ini memiliki jangkauan geografis yang luas dengan biaya yang relatif murah meskipun metode ini memiliki kelemahan yang dapat menimbulkan bias di dalam hasil penelitian, di antaranya adanya responden yang kurang serius dalam mengisi kuesioner yang diterima, pengisian jawaban diwakilkan orang lain yang kurang berkompeten sehingga salah di dalam menafsirkan pertanyaan yang ada.

Di samping itu bantuan enumerator digunakan untuk mempermudah proses pengumpulan data. Dalam penelitian ini tidak menutup kemungkinan untuk menggunakan metode jempit bola yaitu dengan cara kuesioner diantar dan diambil kembali. Metode ini digunakan untuk memperoleh tingkat respon yang tinggi.

Dengan mempertimbangkan tingkat respon yang rendah di Indonesia yaitu sekitar 10%-20% (penelitian yang dilakukan (2004) 10,6%) maka rencana awal akan disebarkan sebanyak 250 (dua ratus lima puluh) kuesioner dengan harapan kuesioner yang kembali paling tidak 80 (delapan puluh) kuesioner atau 20%. Hal ini telah sesuai dengan *central limit theoreme*, yang menyatakan bahwa jumlah minimal sampel untuk mencapai kurva normal setidaknya adalah dengan mencapai nilai responden 30 (tiga puluh), (Mendenhall dan Beaver, 1981).

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Penelitian ini menggunakan lima variabel yaitu partisipasi penyusunan anggaran sebagai variabel independen, komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating, sedangkan variabel dependen adalah senjangan anggaran yang masing-masing diukur dengan instrumen-instrumen pengukuran yang diadopsi dari penelitian sebelumnya.

1. Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran adalah suatu tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982). Variabel partisipasi diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975) instrumen ini mengukur keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran dengan menggunakan 6 (enam) item pertanyaan. Responden diminta untuk menjawab item pertanyaan yang mengukur tingkat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran dengan menggunakan

skala tujuh poin, dimana skala terendah (1) menunjukkan partisipasi yang tinggi sedangkan skala tinggi (7) menunjukkan partisipasi yang rendah. Instrumen ini telah digunakan secara luas yang dalam penelitian-penelitian sebelumnya dengan tingkat reliabilitas yang tinggi yaitu 76% (Brownell dan Mc Innes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997).

2. Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi merupakan dorongan dari dalam individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Wiener, 1982). Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada dalam organisasi serta tekad dari dalam diri untuk mengabdikan pada organisasi (Porter et al, 1974). Untuk mengukur komitmen organisasi digunakan 9 (sembilan) item pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980). Skala yang digunakan adalah 1 untuk menunjukkan tidak setuju dan 7 berarti sangat setuju.

3. Keterlibatan Kerja

Keterlibatan kerja merupakan identifikasi psikologis individual terhadap tujuan tertentu, diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Kanungo (1982). Keenam item pertanyaan keterlibatan kerja diukur dengan skala 1 sampai 7. Skala 1 menunjukkan sangat tidak setuju dan skala 7 menunjukkan sangat setuju. Pengukuran keterlibatan kerja, representasi dari luasnya pekerjaan, dimana individu secara psikologis mampu mengidentifikasi pekerjaannya, misalnya perasaan bahwa dalam melaksanakan pekerjaannya merepresentasikan inti diri mereka sendiri.

4. Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan adalah persepsi ketidakpastian atas lima faktor lingkungan : pelanggan, pemasok, pesaing, pemerintah, dan teknologi. Pengukuran

variabel ketidakpuasan lingkungan dimaksudkan untuk mengetahui persepsi para manajer atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan.

Ketidakpastian lingkungan diukur dengan 11 (sebelas) item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972) dengan cronbach alpha sebesar 0,71. Instrumen ini juga telah digunakan oleh peneliti lain seperti Chenhall dan Monis (1986), Gul dan Chia (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 7 (sangat setuju).

5. Senjangan Anggaran

Definisi senjangan anggaran adalah tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Item-item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari 6 item pertanyaan. Skala 1 digunakan untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan skala 7 menunjukkan jawaban sangat setuju.

Teknis Analisis Data

Sebelum data penelitian dianalisis, terlebih dahulu perlu dilakukan skoring untuk masing-masing variabel. Dalam penelitian ini digunakan metode rata-rata (*average*) yaitu dengan cara masing-masing item pertanyaan dijumlah kemudian dibagi dengan jumlah item pertanyaan. Metode ini digunakan karena untuk masing-masing variabel jumlah item pertanyaannya tidak sama. Setelah dilakukan skoring, data penelitian dianalisis dengan menggunakan alat statistik yang terdiri atas :

1. Gambaran Umum Responden dan Tingkat Respon

Gambaran umum responden dan tingkat respon digunakan untuk mengetahui distribusi kuesioner kepada responden, yang mendeskripsikan karakteristik responden dan tingkat pengembalian kuesioner.

2. Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif digunakan untuk menggambarkan dan mendeskripsikan variabel-variabel dalam penelitian ini. Alat analisis yang digunakan untuk menggambarkan adalah rata-rata, median, maksimum, minimum dan standar deviasi.

3. Uji Kualitas Data

Instrumen yang baik harus memenuhi dua persyaratan penting yaitu valid dan reliabel. Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini telah diuji validitas dan reliabilitasnya oleh peneliti sebelumnya. Namun demikian, uji validitas dan reliabilitas tetap dilakukan karena mempertimbangkan perbedaan waktu dan kondisi yang dialami oleh penelitian sekarang dan penelitian sebelumnya.

Ada dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas yaitu (1) Pengujian reliabilitas secara konsistensi internal (*internal consistency*) dengan cronbach's alpha, (2) Uji validitas dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.

4. Uji Normalitas

Uji normalitas menurut Singgih Santoso (2000) bertujuan untuk mengetahui apakah di dalam sebuah model regresi, variabel dependen, variabel independen, atau keduanya memiliki distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah distribusi data normal atau mendekati normal. Penelitian ini menggunakan analisis grafik guna melihat normalitas yaitu dengan cara melihat histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal.

5. Uji Hipotesis

Model regresi linear sederhana (*simple linear regression*) digunakan untuk mengetahui pengaruh multi variasi antara variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran.

H1 diuji dengan menggunakan model regresi linear sederhana (*simple linear regression*) dan menggunakan model MRA (*moderate regression analysis*). MRA merupakan bentuk regresi yang dirancang secara hirarki untuk menentukan hubungan antara dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga atau moderating (Nunnally dan Berstein, 1994). Di dalam penelitian ini formula persamaan statistika yang digunakan guna menjawab hipotesis adalah : $Y = a + bx + e$, dimana Y = senjangan anggaran, a= konstanta, b = koefisien regresi, x = partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan e = variabel pengaruh yang lain.

H2 sampai dengan H4 diuji dengan MRA (*moderate regression analysis*). MRA merupakan bentuk regresi yang dirancang secara hirarki untuk menentukan hubungan antara dua variabel yang dipengaruhi oleh variabel ketiga atau moderating (Nunnally dan Berstein, 1994). Persamaan statistik yang digunakan adalah :

- SA = a + b1PA..... (1)
- SA = a + b1PA + b2KO..... (2)
- SA = a + b1PA + b2KO + b3PA*KO..... (3)
- SA = a + b1PA + b2KK..... (4)
- SA = a + b1PA + b2KK + b3PA*KK..... (5)
- SA = a + b1PA + b2KL..... (6)
- SA = a + b1PA + b2KL + b3PA*KL..... (7)

Keterangan :

- SA = Senjangan Anggaran
- PA = Partisipasi Anggaran
- KO = Komitmen Organisasi
- KK = Keterlibatan Kerja
- KL = Ketidakpastian Lingkungan
- a = intercept
- b = slope
- e = variabel pengaruh lain

6. Uji t

Uji t adalah untuk menguji tingkat signifikansi pengaruh variabel-variabel independen secara individual terhadap variabel dependen. Apabila t hitung lebih kecil dari t tabel maka, Ho diterima (Ha ditolak). Sedangkan apabila t hitung lebih besar dari t tabel maka Ho ditolak (Ha diterima). Asumsi dasar yang diperlukan dalam hal ini adalah taraf nyata (α) sebesar 5%.

7. Uji F

Uji F adalah menunjukkan apakah semua variabel bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel independen. Apabila nilai F hasil perhitungan lebih besar daripada nilai F menurut tabel maka Ho ditolak dan Ha diterima. Asumsi dasar yang diperlukan dalam hal ini adalah taraf nyata (α) sebesar 5%

8. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas menurut Imam Ghozali (2002) bertujuan untuk menguji apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas.

9. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas menurut Imam Ghozali (2002) bertujuan menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Jika variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain tetap, maka disebut homoskedastisitas dan jika berbeda disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik adalah yang homoskedastisitas atau tidak terjadi heteroskedastisitas.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Gambaran Umum Responden dan Tingkat Respon

Bagian berikut ini akan mengetengahkan jumlah pengembalian kuesioner yang telah disebar, kuesioner yang telah diterima kembali

dan tingkat pengembalian kuiseioner (*response rate*),sebagaimana distribusi kuesioner yang dijelaskan dalam tabel 6.1.

Statistik Deskriptif

Tabel 6.3
Statistik Deskripsi Variabel Penelitian

| Variabel | N | Kisaran Teoritis | Kisaran Aktual | Rata-Rata | Standar Deviasi | Nilai Tengah |
|---------------------------|----|------------------|----------------|-----------|-----------------|--------------|
| Partisipasi Anggaran | 55 | 6- 42 | 12-28 | 23,346 | 3,497 | 24,000 |
| Komitmen Organisasi | 55 | 5-35 | 21-42 | 34,673 | 4,355 | 35,000 |
| Keterlibatan Kerja | 55 | 3-21 | 27-46 | 23,200 | 4,029 | 24,000 |
| Ketidakpastian Lingkungan | 55 | 12-84 | 26-51 | 37,546 | 4,294 | 38,000 |
| Senjangan Anggaran | 55 | 4-28 | 10-28 | 19,836 | 3,785 | 20,000 |

Sumber : Data Primer diolah tahun 2011

Tabel 6.1. Distribusi Kuesioner

| Keterangan | Jumlah | % |
|------------------------------------|--------|------|
| Kuesioner yang disebar | 250 | 100% |
| Kuesioner yang tidak kembali | 175 | 70% |
| Kuesioner yang kembali | 75 | 30% |
| Kuesioner yang kembali | 75 | 100% |
| Kuesioner yang tidak dapat dipakai | 20 | 27% |
| Kuesioner yang dapat digunakan | 55 | 73% |

Sumber : Data Primer diolah 2011

Tabel 6.2. Karakteristik Responden

| | | |
|----------------------|-----------|-------------|
| Jenis Kelamin : | | |
| - Pria | 38 | 69% |
| - Wanita | 17 | 31% |
| Total | 55 | 100% |
| Tingkat Pendidikan : | | |
| - SLTA | 5 | 9% |
| - DIII | 6 | 11% |
| - S1 | 33 | 71% |
| - S2 | 5 | 9% |
| Total | 55 | 100% |
| Departemen/Bidang : | | |
| - Produksi | 18 | 33% |
| - Pemasaran | 15 | 27% |
| - Pengadaan | 5 | 9% |
| - Keuangan | 3 | 5% |
| - Akuntansi | 6 | 11% |
| - Personalia | 6 | 11% |
| - Lainnya | 2 | 4% |
| Total | 55 | 100% |

Sumber : Data Primer diolah 2011

Tabel 6.3. berikut menggambarkan variabel-variabel penelitian yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran sebagai variabel independen dan komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating sedangkan variabel senjangan anggaran sebagai variabel dependen.

Berdasarkan Tabel 6.3. variabel senjangan anggaran, jawaban responden terhadap 6 butir pertanyaan yang dikembangkan Dunk (1993), menunjukkan hasil jawaban responden berkisar 10 sampai 28 sedangkan kisaran teoritis berkisar 4 sampai 28. Nilai rata-rata jawaban sebesar 19,836 yang berarti lebih rendah dari nilai titik tengah 20,000. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tingkat senjangan dalam penelitian ini cukup rendah.

Hasil pengukuran variabel partisipasi anggaran dengan menggunakan pengukuran Milani (1975) yang terdiri dari 6 butir pertanyaan dengan tujuh point skala Likert menunjukkan bahwa kisaran aktual adalah 12 sampai 28 dengan rata-rata 23,346. Kisaran teoritis untuk skor partisipasi adalah 6 sampai 42 dengan titik tengah 24,000. Skor yang rendah menunjukkan tingkat partisipasi rendah dan sebaliknya skor yang tinggi menunjukkan tingkat partisipasi tinggi. Hasil skor tersebut menunjukkan bahwa nilai rata-rata skor lebih rendah daripada titik tengah skor sehingga dapat dikatakan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai tingkat partisipasi yang cukup rendah.

Partisipasi penyusunan anggaran yang tinggi berarti tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran cukup tinggi. Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat pelaku lebih memahami masalah yang mungkin timbul pada saat penyusunan anggaran sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan efisiensi. Partisipasi penyusunan anggaran lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai anggaran yang menurut mereka dapat dicapai.

Hasil pengukuran variabel komitmen organisasi dari jawaban responden atas pertanyaan-pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980) menunjukkan jawaban responden berkisar antara 21 sampai 42. Nilai rata-rata jawaban adalah 34,673 yang berarti lebih rendah dari nilai titik tengah (35,000) tersebut menunjukkan bahwa komitmen organisasi dalam penelitian ini cukup rendah.

Komitmen organisasi cukup tinggi bermakna bahwa individu-individu yang ada dalam organisasi lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya. Bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi pencapaian tujuan merupakan hal penting. Komitmen organisasi bisa timbul 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.

Tabel 7.1. menunjukkan bahwa variabel keterlibatan kerja yang diukur dengan menggunakan instrumen Kanungo (1982) mempunyai kisaran aktual 27 sampai 46 sedangkan kisaran teoritis 3 sampai 21. Skor rata-rata variabel keterlibatan kerja sebesar 23,000 berarti lebih rendah dari nilai titik tengah (24,000), hal ini berarti menunjukkan bahwa tingkat keterlibatan kerja responden cukup rendah.

Keterlibatan Kerja yang tinggi berarti bahwa individu dalam perusahaan tersebut memandang bahwa pekerjaannya merupakan

hal yang sangat penting. Hal tersebut karena mereka begitu terlihat dengan pekerjaannya dan mampu mengidentifikasi kerja mereka serta mampu memelihara pekerjaan mereka.

Hasil pengukuran variabel ketidakpastian lingkungan mengadopsi instrumen Duncan (1972) dalam tabel di atas menunjukkan bahwa kisaran aktual skor jawaban responden antara 26 sampai 51. Skor rata-rata yang diperoleh adalah 37,546 yang berarti lebih tinggi dari skor titik tengah (38,000). Hal ini menunjukkan bahwa tingkat ketidakpastian lingkungan yang dirasakan cukup tinggi.

Ketidakpastian Lingkungan tinggi berarti bahwa lima faktor lingkungan yaitu pelanggan, pemasok, pesaing, pemerintah dan teknologi yang merupakan faktor ketidakpastian lingkungan tinggi. Karena, kondisi tersebut, individu merasa tidak mampu untuk memprediksi sesuatu secara akurat. Kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi karena tingkat persaingan bisnis yang terjadi sekarang ini, sehingga menyulitkan dalam proses perencanaan dan pengendalian anggaran.

Uji Kualitas Data (Uji Validitas dan Reliabilitas)

Ada beberapa prosedur pengujian yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur reliabilitas dan validitas yaitu (1) pengujian reliabilitas secara konsistensi internal (*internal consistency*) dengan cronbach alpha, (2) uji validitas dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dalam skor total.

Tabel 6.4 Hasil Uji Reliabilitas Dan Validitas

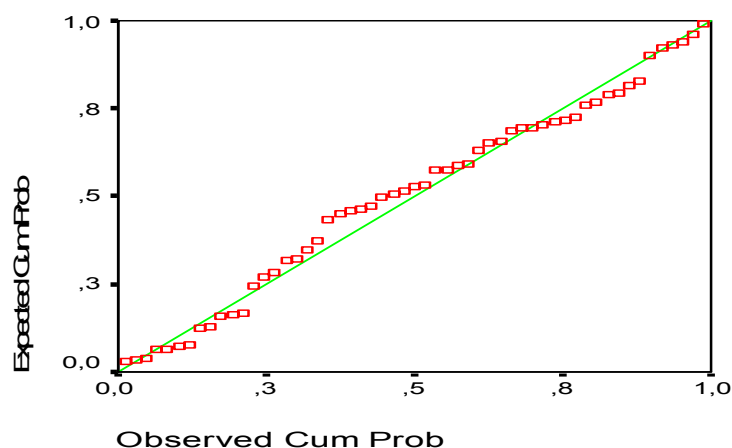
| Variabel | Jumlah Item | Cronbach's Alpha | Keterangan |
|---------------------------|-------------|------------------|------------|
| Partisipasi Anggaran | 6 | 0,864 | Reliabel |
| Komitmen Organisasi | 9 | 0,771 | Reliabel |
| Keterlibatan Kerja | 6 | 0,853 | Reliabel |
| Ketidakpastian Lingkungan | 11 | 0,710 | Reliabel |
| Senjangan Anggaran | 6 | 0,714 | Reliabel |

Sumber : Data Primer diolah 2011

Uji Normalitas

Analisis grafik untuk menguji normalitas data dengan melihat histogram yang membandingkan antara data observasi dengan distribusi yang mendekati distribusi normal atau dengan melihat normal probability plot yang membandingkan distribusi kumulatif dari data sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari distribusi normal.

Gambar 6.1 Hasil Uji Data Normalitas Dengan Normal Plot



Analisis grafik memperlihatkan tampilan grafik histogram maupun grafik normal plot dapat diambil kesimpulan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonal. Hal ini berarti model regresi ini layak dipakai untuk memprediksi senjangan anggaran dan variabel independen karena sudah memenuhi asumsi normalitas.

Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas merupakan masalah yang timbul karena adanya hubungan linier di antara variabel bebas yang ditunjukkan oleh adanya derajat kolinieritas yang tinggi. Dalam penelitian ini multikolinieritas dideteksi dengan cara melihat (1) nilai *variance inflation factor* (VIF), suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolinieritas apabila mempunyai nilai VIF di sekitar angka 1 (lebih kecil dari 10) dan angka tolerance mendekati 1 (di atas 0,10), (2) menganalisis matrik korelasi variabel-variabel bebas. Jika antara variabel bebas ada korelasi yang (diatas 0,90), maka hal ini merupakan indikasi adanya multikolinieritas.

Hasil pengujian regresi secara bersama-sama, menunjukkan hasil regresi yang mempunyai multikolinieritas tinggi, sebagaimana dalam tabel 6.5. berikut ini :

Tabel 6.5
Matriks Interkorelasi Diantara Variabel Dan Colinearity Statistik Secara Bersama-Sama

| Variabel | PA | KO | KK | KL | PAKO | PAKK | PAKL | Toleransi | VIF |
|----------|-------|--------|-------|-------|-------|-------|-------|-----------|---------|
| PA | 1,000 | | | | | | | 0,004 | 272,212 |
| KO | 0,573 | 1,000 | | | | | | 0,034 | 29,522 |
| KK | 0,014 | 0,037 | 1,000 | | | | | 0,008 | 123,915 |
| KL | 0,135 | -0,102 | 0,191 | 1,000 | | | | 0,010 | 101,067 |
| PAKO | 0,900 | 0,862 | 0,019 | 0,047 | 1,000 | | | 0,010 | 99,943 |
| PAKK | 0,631 | 0,410 | 0,762 | 0,200 | 0,597 | 1,000 | | 0,005 | 198,413 |
| PAKL | 0,833 | 0,384 | 0,074 | 0,656 | 0,709 | 0,575 | 1,000 | 0,003 | 304,760 |

Berdasarkan hasil uji regresi yang dilakukan secara bersama-sama, menunjukkan adanya gejala multikolinieritas dengan variabel yang lain, maka untuk dapat memenuhi uji klasik dilakukan pengujian dengan cara 2 tahap yaitu 1) pengujian variabel secara individu dan 2) pengujian variabel interaksi, dari hasil dengan 2 tahap ini, tidak menunjukkan gejala multikolinieritas, sehingga asumsi klasik dapat terpenuhi, pengujian variabel secara individu sebagaimana dalam tabel 6.6. berikut ini :

Tabel 6.6
Matriks Interkorelasi Diantara Variabel Dan Colinearity Statistik Secara Individu

| Variabel | PA | KO | KK | KL | Toleransi | VIF |
|----------|--------|--------|-------|-------|-----------|-------|
| PA | 1,000 | | | | 0,628 | 1,592 |
| KO | 0,237 | 1,000 | | | 0,632 | 1,582 |
| KK | -0,212 | -0,102 | 1,000 | | 0,952 | 1,020 |
| KL | 0,251 | -0,022 | 0,094 | 1,000 | 0,892 | 1,121 |

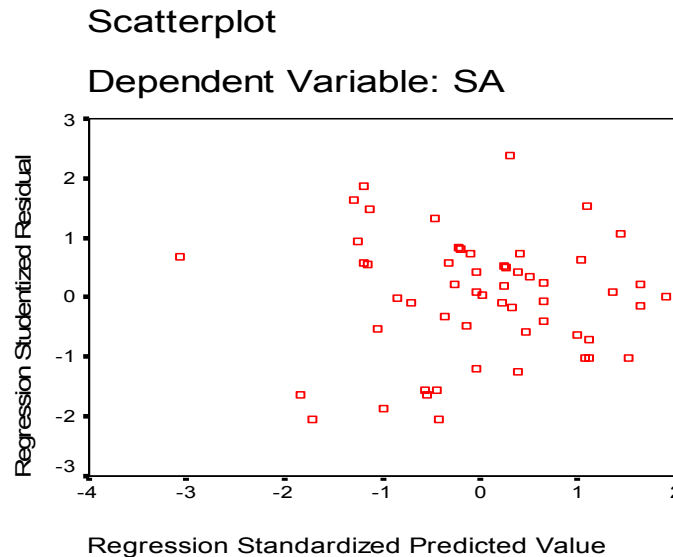
Nilai VIF untuk keempat variabel independen sekitar 1 (partisipasi anggaran 1,592; komitmen organisasi 1,582; keterlibatan kerja 1,020; dan ketidakpastian lingkungan 1,121; ini berarti bahwa variabel independen tidak memiliki gejala multikolinieritas dengan variabel yang lain.

Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Untuk menentukan ada, atau tidaknya heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan dengan cara melihat signifikansi uji t dari variabel independen menunjukkan nilai masing-masing (0,372, 0,094, 0,857, 0,070 > dari 0,05), maka dapat dikatakan regresi ini bebas dari heteroskedastisitas, disamping itu dengan cara melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel terikat dengan residualnya, deteksi ada tidaknya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot antara nilai prediksi variabel terikat dengan residualnya dimana sumbu Y adalah yang telah diprediksi dan sumbu X adalah residual. Jika terjadi pola tertentu pada titik-titik tersebut seperti bergelombang atau melebar kemudian menyempit, mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas. Pada penelitian ini tidak tampak

pola tertentu pada titik-titik grafik scatterplot sehingga dapat diindikasikan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas.

Gambar 6.2 Hasil Uji Heteroskedastisitas Dengan Grafik Plot



Hasil Uji Regresi

Hasil uji regresi variabel-variabel akan dibedakan antara variabel independen, variabel moderating dan variabel dependen, variabel yang dapat diukur adalah variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan senjangan anggaran adalah variabel yang dapat diukur, artinya bahwa variabel yang dapat diukur memiliki skor yang dapat diukur yaitu antara 1 sampai dengan 7.

Pertimbangan lain untuk membedakan tiga jenis variabel tersebut adalah bahwa variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan senjangan anggaran adalah merupakan variabel-variabel strategis yang dapat mempengaruhi perusahaan. Berdasarkan hasil analisis regresi linier sederhana, maka diperoleh hasil seperti tampak pada tabel 6.7 adalah sebagai berikut :

Tabel 6.7
Hasil Analisis Regresi Sederhana dan Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)

| Variabel | Unstandardized Coefficients | Standardized Coefficients | Nilai t | Hasil | Kesimpulan |
|----------|-----------------------------|---------------------------|---------|-------|------------|
| PA | 0,270 | -0,250 | -1,706 | 0,094 | Ditolak |
| KO | 0,023 | 0,026 | 0,181 | 0,857 | Ditolak |
| KK | 0,207 | 0,220 | 1,850 | 0,070 | Ditolak |
| KL | 0,410 | 0,465 | 3,786 | 0,000 | Diterima |

Sumber : data primer diolah 2011

Berdasarkan tabel 6.7 menunjukkan bahwa variabel independen yang paling berpengaruh terhadap senjangan anggaran adalah variabel ketidakpastian lingkungan, sedangkan variabel partisipasi anggaran, variabel komitmen organisasi dan variabel keterlibatan kerja tidak berpengaruh secara significant terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis regresi tersebut nampak bahwa ketidakpastian lingkungan memperoleh pengaruh yang paling besar terhadap senjangan anggaran. Hal tersebut kemungkinan dikarenakan responden dalam melihat dan memahami ketidakpastian lingkungan perusahaan (pelanggan, pemasok dan pesaing) lebih disebabkan karena faktor dalam penyusunan anggaran dilakukan dengan dasar komitmen antar perusahaan industri manufaktur untuk membangun sinergi dalam menciptakan peluang, potensi dan pengembangan pasar di lingkungan industri manufaktur itu sendiri, sehingga target dari anggaran perusahaan akan tercapai, variabel partisipasi anggaran tidak mempunyai pengaruh yang significant, hal ini disebabkan karena partisipasi bukan partisipasi sesungguhnya, namun hanya partisipasi semu, bawahan hanya memberikan data dan informasi seperlunya, sehingga kecenderungan dalam pengambilan keputusan untuk penyusunan anggaran dilakukan oleh top manajemen, sedangkan variabel komitmen organisasi tidak ada pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran, selanjutnya variabel keterlibatan kerja juga tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran.

Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesis 1. Hasil pengujian menunjukkan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran. Hasil analisis secara keseluruhan (*output regresi keseluruhan*), tampak bahwa partisipasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan. Berdasarkan uji-t terlihat bahwa t hitung $>$ t tabel ($1,780 > 1,680$), maka hipotesis untuk sementara ditolak. Pengaruh yang ditunjukkan oleh koefisien adalah negatif, artinya kalau partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat, maka senjangan anggaran akan meningkat. Penelitian ini menolak hipotesis 1 yang menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam

penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran. Kemampuan partisipasi anggaran mempengaruhi didalam organisasi bisnis, pada kondisi ini partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah partisipasi semu bukan partisipasi yang sebenarnya, sebagai perbedaan kultur, budaya dan lingkungan yang terjadi didalam industri manufaktur, khususnya dalam perilaku, kecenderungan penentuan anggaran didasarkan pada top manajemen, sehingga bawahan hanya memberikan partisipasi semu, hal tersebut dapat meningkatkan senjangan anggaran.

Hasil ini menolak penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Brownell dan Innes (1986), Merchant (1985) dan Dunk (1993) yang menyatakan terdapat hubungan signifikan berupa korelasi negatif antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian yang menunjukkan bahwa partisipasi yang tinggi akan memperkecil senjangan anggaran berarti ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam mencapai tujuan atau sesuai dengan standar dan target yang ditetapkan.

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran

Hubungan antara komitmen organisasi dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesa 2. Hasil pengujian menunjukkan bahwa komitmen organisasi yang tinggi terhadap perusahaan akan menurunkan atau memperkecil adanya senjangan anggaran. Hasil analisis menunjukkan bahwa komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan ($0,857$) terhadap senjangan anggaran. Sedangkan nilai t hitung lebih besar dan t tabel yaitu sebesar $0,181$. Pengaruh yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif, yang berarti jika komitmen organisasi meningkat, maka senjangan anggaran akan cenderung meningkat. Penelitian ini menolak hipotesis 2 yang menyatakan komitmen organisasi tinggi dalam perusahaan akan menurunkan senjangan anggaran.

Komitmen menunjukkan dukungan dalam keyakinan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai untuk organisasi (Mowday et al., 1979). Kondisi penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi yang tinggi menjadikan individu dan organisasi akan berusaha untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Komitmen organisasi yang tinggi mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran, sehingga diharapkan perusahaan/organisasi lebih produktif dan profitable. Hasil ini menerima penelitian Nouri dan Parker (19%) yang memberi kesimpulan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Komitmen organisasi yang tinggi akan meningkatkan senjangan anggaran yang dalam penelitian ini menunjukkan bahwa para responden yang merupakan para manajer yang terlibat dalam penyusunan anggaran tidak memilih untuk mengejar diri sendiri tetapi memilih bekerja untuk kepentingan organisasi, artinya bahwa kecenderungan komitmen organisasi adalah komitmen antar perusahaan industri manufaktur yang saling membutuhkan untuk meningkatkan target anggaran perusahaan, sehingga manajer cenderung meningkatkan senjangan anggaran.

Pengaruh Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran

Hubungan antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesis 3. Hasil pengujian menunjukkan bahwa keterlibatan kerja yang tinggi dalam perusahaan akan menurunkan senjangan anggaran. Hasil analisis menunjukkan bahwa keterlibatan kerja tidak mempunyai pengaruh yang signifikan (0,070) terhadap senjangan anggaran. Hasil uji t menunjukkan bahwa t hitung $>$ t tabel yaitu sebesar $1,850 > 1,680$. Pengaruh yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah positif yang berarti jika keterlibatan kerja meningkat maka senjangan anggaran cenderung akan meningkat pula.

Berkaitan dengan senjangan anggaran, para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi image mereka dalam jangka pendek. Bagi para manajer yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi cenderung untuk menciptakan senjangan anggaran karena mampu mengidentifikasi kerja dan peduli terhadap pekerjaan, sehingga mereka harus nampak *perfect* dalam kinerjanya. Hasil penelitian ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan Nouri (1994) yaitu bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dan komitmen organisasi sebagai variabel moderating akan mempengaruhi kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran.

Keterlibatan kerja tinggi yang cenderung meningkatkan senjangan anggaran dalam penelitian ini kemungkinan besar terjadi karena para responden tidak begitu peduli terhadap pekerjaan dan tidak mampu untuk melakukan mengidentifikasi kerja mereka, kemampuan dan pengetahuan sumber daya manusia dalam memprediksi anggaran kurang mumpuni, sehingga kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran tinggi, responden sebanyak 60% adalah para manajer pada departemen produksi dan departemen pemasaran yang berlatar belakang pendidikan bukan dari ekonomi, sehingga ada kemungkinan mereka kurang bisa memahami dalam keterlibatan penyusunan anggaran.

Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran

Hubungan antara ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesis 4. Hasil pengujian menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi dalam sebuah organisasi akan meningkatkan senjangan anggaran. Hasil analisis menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan dengan senjangan anggaran. Tingkat signifikansi sebesar 0,000.

Selanjutnya dilihat nilai t , t hitung $>$ t tabel ($3,786 > 1,680$). Pengaruh yang ditunjukkan dari hasil penelitian adalah hubungan yang positif, artinya jika ketidakpastian lingkungan tinggi atau meningkat maka senjangan anggaran cenderung meningkat pula.

Berdasarkan tingkat signifikansi, nilai t dan pengaruh yang ditunjukkan kedua variabel tersebut penelitian ini berhasil menerima hipotesis 4 yang menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan yang tinggi, maka senjangan anggaran akan meningkat. Kondisi ini terjadi karena pada ketidakpastian lingkungan yang tinggi para manajer merasa tidak mampu memprediksi lingkungan secara akurat sehingga tidak dapat menentukan langkah untuk membantu organisasi menyusun rencana yang akurat.

Ketidakpastian yang dimaksud adalah ketidakpastian atas lima faktor lingkungan : pelanggan, pemasok, pesaing, pemerintah dan teknologi dimasa yang akan datang. Manajer yang tidak memiliki informasi yang cukup mengenai faktor-faktor lingkungan dan kurangnya hubungan (*net work*) terhadap lingkungan terutama pada pesaing, pemasok dan pelanggan, kecenderungan kurang bisa membaca peluang dan potensi pasar dengan baik, sehingga tidak dapat memprediksi anggaran secara akurat, maka dimungkinkan akan terjadi senjangan anggaran.

PENUTUP

Kesimpulan

Penelitian ini sebenarnya hanya merupakan lanjutan dari penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji senjangan anggaran. Penelitian ini mengambil variabel partisipasi anggaran sebagai variabel independen yang memang telah banyak dilakukan meskipun hasilnya belum konsisten. Penelitian ini juga mengambil komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan yang dalam penelitian-penelitian terdahulu digunakan sebagai variabel independen maupun internening, dalam penelitian ini berkedudukan sebagai variabel moderating.

Selain itu, pada penelitian-penelitian terdahulu dilakukan pada perusahaan manufaktur dan non manufaktur sebagai lokasi penelitian.

Penelitian ini mempunyai tujuan yaitu untuk membuktikan adanya pengaruh antara partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini ingin membuktikan bahwa variabel-variabel yang dalam penelitian-penelitian terdahulu berfungsi memperkuat atau memperlemah suatu hubungan, juga mempunyai hubungan langsung terhadap senjangan anggaran.

Hasil pengujian pada bab IV, penelitian ini menemukan bahwa partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja dan ketidakpastian lingkungan secara bersama-sama mempunyai hubungan yang signifikan terhadap senjangan anggaran yang ditunjukkan oleh F hitung sebesar 6,078 (F tabel = 2,469). Besarnya pengaruh kelima variabel independen terhadap senjangan adalah sebesar 67,9% yang berarti bahwa 32,1% pengaruh oleh variabel lain yang tidak masuk dalam penelitian ini.

Hipotesis 1 dapat ditolak karena hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak terdapat hubungan yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran, dengan nilai t hitung $>$ t tabel ($1,706 > 1,680$). Hubungan yang terjadi antara kedua variabel tersebut adalah negatif yang berarti bahwa partisipasi penyusunan anggaran tinggi, maka akan meningkatkan senjangan anggaran.

Hipotesis 2 dapat menolak karena tidak ada hubungan yang signifikan (0,857) antara komitmen organisasi dengan senjangan anggaran. Nilai t hitung $>$ t tabel dan hubungan yang terjadi di antara kedua variabel tersebut adalah positif sehingga hasil penelitian ini dapat menolak hipotesis 2 yaitu bahwa dengan komitmen yang tinggi dalam organisasi dapat menurunkan senjangan anggaran.

Hipotesis 3 juga dapat ditolak karena tidak adanya hubungan yang signifikan (0,070) antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Nilai t hitung sebesar

1,850 lebih besar dari t tabel 1,680. Hubungan yang terjadi diantara dua variabel tersebut adalah positif yaitu apabila keterlibatan kerja tinggi maka akan cenderung meningkatkan senjangan anggaran.

Penelitian ini menerima hipotesis 4 dengan hasil terdapat hubungan yang signifikan, antara variabel ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran, dengan nilai t hitung sebesar 3,786, hubungan yang terjadi antara variabel ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran adalah positif. Itu berarti bahwa apabila ketidakpastian lingkungan tinggi akan cenderung menciptakan senjangan anggaran.

Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil yang diperoleh, ada beberapa keterbatasan yang mungkin dapat mempengaruhi hasil penelitian ini antara lain :

1. Penelitian ini hanya dilakukan pada perusahaan industri manufaktur sehingga untuk industri manufaktur maupun non manufaktur tidak terklasifikasi dengan jelas. Untuk peneliti selanjutnya dapat dibedakan industri manufaktur dan non manufaktur dapat lebih terinci, misalnya perusahaan industri, dagang, jasa atau perbankan. Dengan demikian, penelitian yang akan datang dapat membedakan kategori tersebut.
2. Keterbatasan populasi yang diambil karena hanya di Gresik Jawa Timur dan pengambilan kuesioner yang tidak proporsional sehingga hasil penelitiannya mungkin kurang dapat digeneralisir. Untuk penelitian selanjutnya agar sampel benar-benar mewakili daerah Gresik Jawa Timur dengan pengambilan sampel proporsional.
3. Tidak dilakukannya uji non respon bias terhadap hasil penelitian ini. Uji non respon bias tidak dilakukan karena rentang pengembalian kuesioner tidak dibatasi dengan pasti. Untuk penelitian selanjutnya dapat dilakukan uji non respon bias.

DAFTAR PUSTAKA

- Angle, H.L. dan J.L. Perry. 1981.** "An Empirical Assesment of Organizational Commitment, Job Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians". *Journal of Applied Psychology* 59.
- Anthony R.N, J. Dearden dan N.M Bed Ford. 1992.** *Sistem Pengendalian Manajemen, Edisi keenam, Edisi Ind, jilid 1,2, Cetakan Pertama, Penerbit Binarupa, Aksara, Jakarta.*
- Brownell, P. 1982.** "Participation in the Budgeting Process. When it Works and When Doesn't" *Journal of Accounting Literature. Vol 1.*
- Boediono dan Wayan Koster, Juli 2008,** *Teori dan Aplikasi Statistika dan Probabilitas Penerbit PT Remaja Rosdakarya Bandung.*
- Chow, Chee W. et. All. 1998.** "Participative Budgeting : Effect of a Truth Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance." *The Accounting Review. Vol. LCM. No 1 January.*
- Cook, J.D. dan T.D. Wall. 1980.** *New York Attitue "Measures of Trust Organizations Commitment, and Personal Need Nonfullillment". Journal of Accupational Psychology.*
- Dean, J.W.Jr., Snell, S.A. 1992.** "Integrated manufacturing and Human Resources Management: A human capital perspective." *Academy of Management Journal.*
- Firdaus Abdul Rahman 2002,** *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variable Moderating, Tesis UNDIIP.*
- Fitri, R A. 1998.** *Pengaruh Organizational Commitment; Information Asymmetri, dan Budget Emphasis dalam Hubungan Antara Partisipasi dan Slack Anggaran, Tesis, UGM*

- Govindarajan, V. 1986.** "Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance". *Universalitic and Contingency Prespective. Decimon Science 17*
- Gujarati, Damodar. 1997.** *Ekonometrika Dasar. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga. Jakarta.*
- Hansen, D.R., dan M.M. Mowen, 1997.** *Management Account Edisi Keempat. South Western College Publishing*
- Ikhsan Arfan, 2007.** "Pengaruh Partisipasi Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi, Juli 2007*
- Imam Ghozali, Agustus 2002,** *Aplikasi Analisis Multivarian Dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.*
- Kamal, M dan Na'im A.** "Pengaruh Perselisihan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran Terhadap Kinerja : Tekanan dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Mediasi " *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol. 3 No. 1. 2000.
- Kanuago, R. N. 1982.** *Measurement of Job and Work Involvement. Journal of Applied Psychology.*
- Lawler, E dan Hall, D. 1970.** "Relationship of job Characteristic to Job Involvement, Satisfaction, and Intrinsic Motivation " *Journal of Applised Psychology.*
- Liou, K.T. and Bazemore, G. 1994** "Professional Orientation and Job Involvement Among Detention Case Worker". *PAQ Sumnter*
- Luthans, F. 1988.** "Organizational Behavior Fight Edition". *Boston : Mc Graw - Hill, Inc.*
- Mardiasmo dan Suko Maryoto,** *Dasar-Dasar Akuntan, Edisi Pertama, BPFE Jogjakarta, 1984.*
- Merchant, K.A. 1984.** "The Design of The Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review. Oktober.*
- Mohammad Nizarul Alim, 2003.** "Pengaruh Ketidakpastian Stratejik dan Revisi Anggaran Terhadap Efektifitas Partisipasi Penyusunan Anggaran: Pendekatan Kontijensi". *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.*
- Nouri, FL 1994.** "Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgettary Slack: A Research Note" *Accounting Organizational Society. No 3.*
- Nunnaly, J.C dan Bermstein, LK** *Psychometric Theory, Mc Grawhill, Third Edition, 1994.*
- 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 Satisfsaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians". *Journal of Applied Psychology 59.*
- Robbin, P. Stephen, 1996,** *Perilaku Organisasi : Konsep - Kontroversi - Aplikasi, Edisi Bahasa Indonesia, Penerbit PT. Prenhallindo, Jakarta.*
- Sadat Amrul S. 2001,** *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Ketidakpastian, Lingkungan terhadap hubungan antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran, Tesis, Undip.*
- Schiff M, dan A. Y. Lewin. 1970.** "The Impact of People on Budgetar. *The Accounting Review 45 April.*
- Wiener, Y. 1982,** "Commitment in Organization A Normative View. *Academy of Management Review 7.*
- Young, SM. 1985.** *Participative Budgeting The Effects of Risk Aversion and Assymetric Informations on Budgeting Slack" Journal of Accounting Research 23.*