

**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN  
ANGGARAN, KOMITMEN ORGANISASI,  
KETERLIBATAN KERJA, DAN KETIDAKPASTIAN  
LINGKUNGAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN**

**(Studi Empiris Pada Industri Manufaktur dan non  
Manufaktur di Jawa Tengah)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi**



Oleh :

**Nama : Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti  
NIM : C4C001166**

**Diajukan kepada  
PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI  
PROGRAM PASCA SARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
2004**

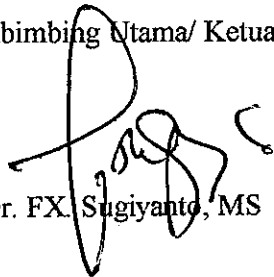
TESIS YANG BERJUDUL :  
**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN , KOMITMEN  
ORGANISASI, KETERLIBATAN KERJA, DAN KETIDAKPASTIAN  
LINGKUNGAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN  
(Studi Empiris Pada Industri Manufaktur dan Non Manufaktur di  
Jawa Tengah)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh :

**Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti**

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 16 Februari 2004 dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima.

Pembimbing Utama/ Ketua



Dr. FX. Sugiyanto, MS

Pembimbing/ Anggota



Drs. Basuki H.P. MBA, M.acc, Akt.

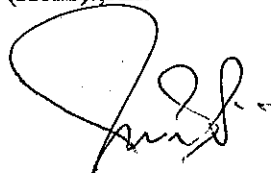
Anggota Tim Penguji



Dr. H. Arifin Sabeni, M.Com (Hons), Akt



Drs. L. Suryanto, MM



Dra. Zulaikha, Msi, Akt

Semarang, 16 Februari 2004


**Universitas Diponegoro**

**Program Pasca Sarjana**

**Program Studi Magister Sains Akuntansi**

Kemahasiswaan



  
Drs. H. Mohammad Nasir, Msi, Akt

TESIS YANG BERJUDUL :  
**PENGARUH PARTISIPASI PENYUSUNAN ANGGARAN , KOMITMEN  
ORGANISASI, KETERLIBATAN KERJA, DAN KETIDAKPASTIAN  
LINGKUNGAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN  
(Studi Empiris Pada Industri Manufaktur dan Non Manufaktur di  
Jawa Tengah)**

Dipersiapkan dan disusun oleh:

**Nama : Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti**

**NIM : C4C001166**

**Dinyatakan telah layak untuk diuji di depan Dewan Penguji**

**PEMBIMBING I**

  
Dr. FX. Sugiyanto, MS

Tanggal : ..... Januari 2004

**PEMBIMBING II**

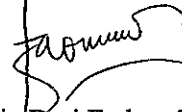
  
Drs. Basuki H.P. MBA, M. acc, Akt.

Tanggal : ..... Januari 2004

## PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan dibawah ini, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya sendiri, tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi/ karya yang pernah ditulis/ diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis dicantumkan dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya.

Penulis



Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti

## PERSEMBAHAN

Tesis ini kupersembahkan untuk:

*Suamiku tercinta, St. Hendro Prasetyo, ST*

*Kedua anakku, Vansa dan Reva yang sangat aku sayangi*

*Ibuku tercinta, dalam ketenangan yang abadi (restu Ibu selalu menyertai langkahku)*

*Bapakku tercinta (kami selalu sayang Bapak)*

## ABSTRACT

The relation between budget participation and the budgetary slack had been examined in the study of accountancy, but the research indicated the inconsistency result. This research examined the effect of budget participation, organization commitment, job involvement, uncertainty environment and kinds of industry to budgetary slack.

This research using the variable budget participation, organization commitment, job involvement, and uncertainty environment as an independent variables. Variable budgetary slack as a dependent variable, and kind of industry as a dummy variable. This research used multiple regression analysis. Purposive sampling used to collect the data from the convenient respondents. To increase the response rate, this research using three methods such mail survey, enumerator, and snow ball. So, the response rate increase to 28 %.

The result of the research indicated that the relation between the budget participation with the budgetary slack have the significant and negative relation. The relation between the organization commitment and the budgetary slack indicated the significant and negative relation. The job involvement with the budgetary slack indicated the significant and positive relation, and also the uncertainty environment with the budgetary slack have the significant and positive relation. The kind of industry based on the research result has the effect towards the budgetary slack. The participation in budgeting, the organization commitment, the work involvement, the uncertainty environment, and the kind of industry altogether influence towards the budgetary slack.

Key words : budget participation, organization commitment, job involvement, uncertainty environment, kind of industry, and the budgetary slack

## ABSTRAKSI

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan senjangan anggaran telah banyak diuji dalam studi akuntansi namun menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian ini menguji pengaruh antara partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan jenis industri terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini menggunakan variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel independen. Variabel senjangan anggaran sebagai variabel dependen, dan jenis industri sebagai variabel dummy. Penelitian ini menggunakan analisis regresi linier berganda. Metode pengumpulan data menggunakan metode purposive sampling untuk memilih responden yang dirasa dapat mewakili. Untuk meningkatkan respon rate, penelitian ini menggunakan tiga metode yaitu mail survey, enumerator, dan sistem antar jemput sehingga diperoleh respon rate sebesar 28 %.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran adalah negatif dan signifikan. Komitmen organisasi dengan senjangan anggaran juga menunjukkan hubungan yang negatif dan signifikan. Keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan, demikian pula ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan. Jenis industri berdasarkan hasil penelitian mempunyai pengaruh terhadap senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri secara bersama-sama berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Kata kunci : partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, jenis industri, dan senjangan anggaran.

## KATA PENGANTAR

Puji syukur kehadiran Tuhan yang Maha Esa yang selalu melimpahkan rahmatnya kepada kami sehingga tesis berjudul: Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi, Keterlibatan Kerja, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran (Studi Empiris pada Industri Manufaktur dan Non Manufaktur di Jawa Tengah) sebagai salah satu syarat dalam memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi dapat terselesaikan dengan baik. Penulis menyadari bahwa yang tertuang dalam tesis ini tidak terlepas dari peranan dosen dan karyawan di lingkungan Program Pasca Sarjana Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, teman-teman, dan seluruh keluarga yang turut memberikan bantuan moril maupun materil.

Banyak kekurangan dalam penulisan tesis ini, namun tanpa mengurangi rasa hormat pihak lain yang telah memberi bantuan, penulis ingin mengemukakan terima kasih kepada :

1. Bapak Dr. FX. Sugiyanto, MS selaku Pembimbing Utama yang telah memberikan segala bimbingan, bantuan, dan dorongan yang teramat besar nilainya hingga dapat terselesaikannya tesis ini.
2. Bapak Drs. Basuki H.P. MBA, M.acc, Akt, selaku Pembimbing II yang juga telah memberikan segala bimbingan, bantuan, dan dorongan sehingga terselesaikannya tesis ini.
3. Pengelola Program Magister Sains Akuntansi yang telah memberikan kemudahan, fasilitas, dan dorongan sehingga selesainya studi ini.
4. Seluruh Staf Pengajar Program Pasca Sarjana Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro yang telah membekali penulis.
5. Seluruh karyawan di lingkungan Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro atas segala keramahan dan pelayanan yang dapat memperlancar selesainya studi ini.
6. Suamiku tercinta (St. Hendro Prsetyo, ST) yang telah dengan sabar membantu dan mendorong penulis hingga selesainya studi ini.
7. Kedua anakku, Vansa dan Reva yang dengan kelucuannya dapat membangkitkan semangat penulis untuk menyelesaikan studi ini.
8. Bapakku, atas restu yang selalu menyertai, dan untuk Ibuku yang telah tiada namun restu beliau selalu menyertai sehingga selesainya studi ini.
9. Kakakku (Mbak Tika, Mas Edi), dan keponakanku Maxi, atas segala doanya yang selalu menyertai.
10. Kakakku (Mas Didik dan Mbak Wiwin) dan keponakan-keponakanku yang selalu membantu dan memberi semangat sehingga selesainya studi ini.
11. Sahabatku Eko yang selalu membantu penulisan tesis ini maupun selama studi, serta Pak Acep yang juga selalu membantu selama studi.
12. Temanku Sigit yang telah membantu terutama dalam pengolahan data sehingga tesis ini selesai.

13. Semua teman-teman angkatan V Program Studi Magister Akuntansi Undip atas kebersamaan yang telah kita lalui bersama.
14. Pihak-pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah banyak membantu kelancaran penulisan tesis ini.

Mudah-mudahan semua yang telah diberikan menjadi amal baik yang akan mendapatkan balasan dari Tuhan Yang maha Esa. Penulis menyadari keterbatasan-keterbatasan dalam tesis ini yang memerlukan perbaikan pada penelitian-penelitian selanjutnya.

Akhirnya penulis berharap tesis ini dapat bermanfaat bagi mereka yang berkepentingan.

Semarang, Februari 2004

Penulis

**(Rosalia Dwi Fadma Tjahjanti.)**

## DAFTAR ISI

<b>HALAMAN JUDUL</b> .....	i
<b>HALAMAN PENGESAHAN</b> .....	ii
<b>HALAMAN PERNYATAAN</b> .....	iv
<b>HALAMAN PERSEMBAHAN</b> .....	v
<b>ABSTRACT</b> .....	vi
<b>ABSTRAKSI</b> .....	vii
<b>KATA PENGANTAR</b> .....	viii
<b>DAFTAR ISI</b> .....	x
<b>DAFTAR TABEL</b> .....	xiii
<b>DAFTAR GAMBAR</b> .....	xiv
<b>DAFTAR LAMPIRAN</b> .....	xv
<b>I. PENDAHULUAN</b> .....	1
1.1. Latar Belakang Masalah .....	1
1.2. Rumusan Masalah .....	7
1.3. Tujuan Penelitian .....	8
1.4. Manfaat Penelitian .....	8
<b>II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS</b> .....	9
2.1. Landasan Teoritis .....	9
2.1.1. Senjangan Anggaran (Budgetary Slack) .....	11
2.1.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran (Budget Participation) .....	12
2.1.3. Komitmen Organisasi (Organizational Commitment) .....	15
2.1.4. Keterlibatan Kerja (Job Involvement) .....	16
2.1.5. Ketidakpastian Lingkungan (Uncertainty Environment) .....	17
2.1.6. Jenis Industri .....	19

2.2. Penelitian Terdahulu .....	21
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan hipotesis .....	25
<b>III. METODE PENELITIAN .....</b>	<b>28</b>
3.1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel .....	28
3.2. Jenis dan Sumber Data .....	29
3.3. Prosedur Pengumpulan Data .....	30
3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel .....	31
3.4.1. Partisipasi Anggaran .....	31
3.4.2. Komitmen Organisasi .....	31
3.4.3. Keterlibatan Kerja .....	32
3.4.4. Ketidakpastian Lingkungan .....	32
3.4.5. Jenis Industri .....	33
3.4.6. Senjangan Anggaran .....	33
3.5. Teknis Analisis Data .....	34
3.5.1. Gambaran Umum Responden dan Tingkat Responden .....	34
3.5.2. Statistika Deskriptif .....	34
3.5.3. Uji Kualitas Data .....	34
3.5.4. Uji Normalitas .....	36
3.5.5. Uji Hipotesis .....	36
3.5.6. Uji Multikolinieritas .....	38
3.5.7. Uji Heterokedastisitas .....	38
<b>IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN .....</b>	<b>39</b>
4.1. Gambaran Umum Responden dan Tingkat Responden .....	39
4.2. Statistika Deskriptif .....	41
4.3. Uji Kualitas Data .....	45
4.4. Uji Normalitas .....	47
4.5. Hasil Uji Regresi .....	48

4.6. Uji Asumsi Klasik .....	50
4.6.1. Uji Multukolinieritas .....	50
4.6.2. Uji Heteroskedastisitas .....	51
4.7. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Senjangan Anggaran .....	53
4.8. Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Senjangan Anggaran .....	54
4.9. Pengaruh Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran .....	56
4.10. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran ...	57
4.11. Pengaruh Jenis Industri terhadap Senjangan Anggaran .....	58
4.12. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi, Keterlibatan Kerja, Ketidakpastian Lingkungan, dan Jenis Industri terhadap Senjangan Anggaran .....	59
<b>V. P E N U T U P</b> .....	60
5.1. Kesimpulan .....	60
5.2. Keterbatasan dan Saran .....	62
5.3. Implikasi .....	63
<b>Daftar Pustaka</b> .....	64

## DAFTAR TABEL

TABEL 2.1.	Penelitian Terdahulu .....	23
TABEL 4.1.	Distribusi Kuesioner .....	40
TABEL 4.2.	Karakteristik Responden .....	41
TABEL 4.3.	Statistik Deskriptif Variabel Penelitian .....	41
TABEL 4.4.	Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas .....	46
TABEL 4.3.	Hasil Analisis Regresi .....	49

## DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1. Kerangka Pemikiran Teoritis .....	26
Gambar 4.1. Uji Multikolinieritas dengan Matrik Korelasi .....	51
Gambar 4.2. Hasil Uji Heteroskedastisitas dengan Grafik Plot .....	53

## DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN 1	Instrumen Penelitian
LAMPIRAN 2	Uji Reliabilitas dan Validitas
LAMPIRAN 3	Uji Asumsi Klasik
LAMPIRAN 4	Uji Hipotesis

# BAB I

## PENDAHULUAN

### 1.1. Latar Belakang Masalah

Anggaran merupakan elemen 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, Hilton 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 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 strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang (Hansen dan Mowen, 1997).

membutuhkan anggaran yang menterjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang (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), Merchant (1985) dalam Murray (1990), dan Onsi (1973) dalam Brownell & Innes (1986) menunjukkan bahwa partisipasi dalam proses penyusunan anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Lowe dan Shaw (1968) dalam Yuwono (1999), Lukka (1988), dan Young (1985) dalam 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. Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan (1986) 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 rencana 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 mengkaji pengaruh 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 kontinjen pada tingkat ketidakpastian tinggi (Govindarajan, 1986)

Sedangkan 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 kontinjen 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 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 independen yaitu partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri 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 didalam penyusunan anggaran. Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat pelaksana lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran sehingga partisipasi dalam 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 al., 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 dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Variabel independen yang lain adalah keterlibatan kerja. Keterlibatan kerja adalah merupakan kondisi psikologis individual terhadap tugas tertentu (Kanungo, 1982; Lawler and Hall, 1970). Cyert & 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.

Penelitian dilakukan pada perusahaan manufaktur dan non manufaktur di Jawa Tengah. Selama ini penelitian serupa telah banyak dilakukan pada industri manufaktur sehingga penelitian kali ini ingin meneliti kedua jenis industri tersebut untuk melihat pengaruhnya terhadap senjangan anggaran. Penelitian dilaksanakan di Jawa Tengah karena di Jawa Tengah telah cukup banyak berkembang industri bahkan yang berskala nasional.

## **1.2. Rumusan Masalah**

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. Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan (1986) memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (*contingency approach*) yang mengevaluasi berbagai faktor kondisional yang dapat mempengaruhi efektivitas penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran.

Penelitian ini memasukkan variabel-variabel kontinjensi yaitu komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel

independen sejajar dengan variabel partisipasi penyusunan anggaran. Jenis industri dimasukkan pula sebagai variabel independen dengan asumsi perbedaan jenis industri berpengaruh terhadap senjangan anggaran.

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan, permasalahan yang dibahas dalam penelitian ini adalah apakah partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri mempunyai pengaruh terhadap senjangan anggaran.

### **1.3. Tujuan Penelitian**

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis sejauh mana pengaruh antara partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri terhadap senjangan anggaran pada perusahaan manufaktur dan non manufaktur di Jawa Tengah.

### **1.4. Manfaat Penelitian**

1. Bagi akademisi, penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan teori terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan akuntansi manajemen
2. Bagi praktisi, penelitian ini diharapkan dapat memberi kontribusi untuk manajemen yang menerapkan partisipasi penyusunan anggaran dan melibatkan karyawan dalam mencapai tujuan organisasi.

## BAB II

### TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Landasan teoritis

Anggaran merupakan alat utama yang digunakan perusahaan untuk perencanaan dan pengendalian. Anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi pada periode tertentu pada masa yang akan datang. Sebagai rencana keuangan, anggaran berfungsi sebagai dasar untuk menilai kinerja ( Schiff dan Lewin, 1970). Di samping itu, anggaran tidak hanya sebagai rencana keuangan yang menetapkan biaya dan pendapatan pusat pertanggungjawaban perusahaan, tetapi juga merupakan suatu alat bagi manajer tingkat atas untuk mengendalikan, mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, mengevaluasi kerja, dan memotivasi bawahannya (Kennis, 1979 dalam Chenhall & Morris, 1986).

Adapun beberapa tujuan pokok dari penyusunan anggaran (Anthony. dkk, 1992) :

1. Memperbaiki rencana strategi operasional
2. Mengkoordinasikan aktivitas berbagai bagian organisasi
3. Menyerahkan tanggung jawab kepada manajer, memberikan otorisasi besarnya biaya yang boleh dikeluarkan, dan memberikan umpan balik kepada manajer atas kinerja mereka
4. Sebagai perjanjian dan komitmen yang merupakan dasar untuk mengevaluasi kinerja manajer sesungguhnya.

Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan *agency theory*. Praktek senjangan anggaran dalam perspektif *agency theory* dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antar agen (manajemen) dengan prinsipal 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 tugas atau otoritas yang 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 di antara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya, jika dalam melakukan kebijakan pemberian *reward* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *reward* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

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

### 2.1.1. Senjangan Anggaran (*Budgetary Slack*)

Senjangan anggaran terjadi apabila manajer dengan sengaja melakukan permintaan yang lebih besar terhadap sumber-sumber melebihi anggaran yang sebenarnya dibutuhkan atau manajer dengan sengaja menyatakan kemampuan produktivitasnya lebih kecil dari yang sebenarnya ketika diberi kesempatan untuk memilih suatu standar kerja yang akan digunakan untuk menilai kinerjanya (Young, 1985). Anthony dan Govindarajan (1998) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai estimasi terbaik bagi perusahaan. Hal ini dilakukan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kemampuan yang sesungguhnya, dengan tujuan target mudah dicapai.

Manajer dari berbagai departemen mungkin cenderung untuk melakukan senjangan dalam taksiran anggaran mereka, oleh karena itu perlu adanya pengendalian terhadap senjangan anggaran mereka. Maka perlu adanya pengendalian terhadap senjangan anggaran yang dapat menurunkan kinerja perusahaan (Chow, 1983 dalam Murray, 1990; Chow dkk, 1988; Waller, 1988). Cara yang dipakai oleh para manajer menengah kebawah untuk melakukan senjangan anggaran adalah dengan memperkecil penerimaan dan memperbesar biaya (Schiff dan Lewin, 1970).

Penciptaan senjangan anggaran dapat terjadi karena kecenderungan bawahan untuk mendapatkan penghargaan dari atasan bila mereka mampu berprestasi dalam berusaha mencapai laba perusahaan yang telah ditentukan dalam anggaran. Karena tujuan tidak disusun serealistis mungkin, manajer tanpa memberikan tenaga

tambahan dapat mencapai hasil yang lebih baik. Bawahan mudah untuk mencapai tujuan yang direncanakan dengan usaha yang sedikit sehingga membuatnya lebih mudah untuk memperoleh kinerja dan bonus yang lebih baik. Namun hal tersebut jelas merugikan perusahaan dan apabila terjadi terus menerus tidak menutup kemungkinan perusahaan akan bangkrut. Oleh karena itu jelas bahwa senjangan perlu dihindarkan atau sekurang-kurangnya diminimalkan oleh manajemen.

### **2.1.2. Partisipasi Penyusunan Anggaran (Budget Participation)**

Partisipasi adalah suatu proses dimana individu-individu terlibat di dalamnya dan mempunyai pengaruh pada penyusunan target anggaran yang kinerjanya akan dievaluasi dan kemungkinan akan dihargai atas pencapaian target anggaran mereka (Brownell 1982). Selain itu, sebagai suatu proses pengambilan keputusan bersama antara dua pihak atau lebih, yang akan membawa pengaruh pada masa yang akan datang bagi para pembuat keputusan (Becker dan Green, 1978) dalam Muslimah (1998). Selanjutnya pengertian partisipasi dipertegas oleh Kennis (1979) dalam Chenhall & Morris (1986) partisipasi adalah tingkat keikutsertaan manajer dalam menyusun anggaran dan pengaruh anggaran tersebut terhadap pusat pertanggungjawaban manajer yang bersangkutan.

Partisipasi dalam penyusunan anggaran membuat pelaksana lebih memahami masalah-masalah yang mungkin timbul pada saat pelaksanaan anggaran, sehingga partisipasi dalam 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. Aspirasi bawahan lebih diperhatikan dalam proses penyusunan anggaran, sehingga lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai. (Brownell dan Mc Innes, 1986; Dunk, 1993).

Penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer akan meningkat. Hal ini didasarkan pada pemikiran bahwa ketika suatu tujuan atau standar yang dirancang secara partisipatif disetujui, maka karyawan akan bersungguh-sungguh dalam tujuan atau standar yang ditetapkan, dan karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut berpartisipasi dalam penyusunannya (Milani, 1975) dalam Govindarajan (1986).

Partisipasi penyusunan anggaran terutama dilakukan oleh manajer tingkat menengah yang memegang pusat-pusat pertanggungjawaban dalam proses penyusunan dan penentuan sasaran anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Dengan diikutkannya manajer dalam penyusunan anggaran, akan menambah informasi bagi atasan mengenai lingkungan yang sedang dan akan dihadapi serta membantu menyelesaikan masalah yang berkaitan dengan anggaran (Siegel dan Marconi, 1989). Onsi (1973) dalam Brownell & Innes (1986) berpendapat bahwa partisipasi akan mengarah pada komunikasi yang positif, karena dengan partisipasi akan terjadi mekanisme pertukaran informasi, yang dalam hal ini masing-masing

bawahan akan memperoleh informasi tentang rencana kerja mereka. (Hopwood, 1976 dalam Merchant 1984).

Partisipasi dalam penyusunan anggaran selain memiliki banyak kelebihan, juga memiliki kekurangan. Argyris (1952) seperti yang dinyatakan Fitri (1988) menemukan adanya partisipasi semu (*psedo participation*) yaitu kelihatannya berpartisipasi, tetapi pada kenyataannya tidak berpartisipasi. Partisipasi semu ini bisa terjadi apabila manajer tingkat atas memegang kendali total atas proses penyusunan anggaran dan mencari dukungan partisipasi bawahannya. Atasan hanya berusaha untuk mendapatkan penerimaan formal dari bawahannya atas anggaran yang disusun, bukan mencari masukan dalam menyusun anggaran.

Siegel dan Marconi (1989) mengemukakan bahwa dalam kondisi yang paling ideal sekalipun penganggaran partisipatif memiliki keterbatasan. Partisipasi memberikan kesempatan kepada para manajer untuk menentukan rencana anggarannya, akan tetapi kesempatan ini dapat digunakan secara negatif sehingga menimbulkan konsekuensi disfungsional bagi organisasi dan kondisi ini memungkinkan timbulnya senjangan dalam anggaran. Partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dapat mengakibatkan mereka menetapkan anggaran yang relatif longgar atau mudah untuk dicapai sehingga akan menimbulkan senjangan yang memperkecil prestasi kerja atau kinerja yang diharapkan (Chow dkk, 1988).

Partisipasi anggaran selain dapat menimbulkan senjangan, dapat pula mengurangi senjangan (Onsi 1973 dalam Brownell & Innes 1986, Merchant 1985; Dunk 1993). Hal ini terjadi karena partisipasi anggaran yang dilakukan adalah

partisipasi yang sebenarnya, bukan partisipasi semu, sehingga dengan adanya partisipasi terjadi komunikasi yang positif antara manajer bawahan dengan atasannya sehingga keinginan manajemen untuk melakukan senjangan menurun.

### 2.1.3. Komitmen Organisasi (Organizational Commitment)

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 kepentingan sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya (Pinder, 1984). Komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* (Lunthans, 1998). Komitmen menunjukkan dukungan dalam keyakinan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai untuk 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). 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 organisasi.

Penelitian mengenai komitmen organisasi yang dilakukan 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.

#### **2.1.4. Keterlibatan Kerja (Job Involvement)**

Keterlibatan kerja didefinisikan sebagai tingkatan dimana seseorang memandang seberapa penting pekerjaannya (Lawler dan Hall, 1970). Islau (1985) dalam Liou dan Bazemore (1994) menemukan bahwa hanya definisi mengenai keterlibatan kerja inilah yang secara empiris independen terhadap berbagai pengukuran lain atas konstruk yang secara konseptual merupakan suatu faham yang abstrak. Menurut Kanungo (1982) manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi mengidentifikasi kerja mereka dan memelihara pekerjaan mereka. Robbins (1996) berpendapat bahwa keterlibatan kerja sebagai proses partisipatif yang

menggunakan seluruh kapasitas karyawan dan dirancang untuk menolong peningkatan komitmen bagi suksesnya suatu organisasi.

Para manajer dengan tingkat keterlibatan kerja yang tinggi akan memiliki kecenderungan yang lebih tinggi pula untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek (Cyert dan March, 1963 dalam Dunk 1997). Sementara itu Nouri (1994) menyimpulkan bahwa interaksi antara keterlibatan kerja dan komitmen organisasi akan mempengaruhi kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Bagi para manajer yang memiliki keterlibatan kerja yang rendah, kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka.

#### **2.1.5. Ketidakpastian Lingkungan (*Uncertainty Environment*)**

Tingkat persaingan bisnis sekarang ini telah meningkatkan kondisi ketidakpastian lingkungan, sehingga lebih menyulitkan dalam proses perencanaan dan pengendalian manajerial. Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan merupakan faktor yang paling penting dalam perusahaan sebab menjadikan perusahaan sulit untuk melakukan prediksi (Govindarajan, 1984; Chenhall dan Moris, 1986; Gul dan Chia, 1994) membuat perencanaan dan pengendalian manajerial lebih sulit (Duncan, 1972 dalam Govindarajan 1986).

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

Menurut Miliken, (1987) yang dikutip Tymon (1998) menyatakan ketidakpastian sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu secara akurat. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi secara akurat, atau karena dia merasa tidak mampu membedakan, antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan.

Ketidakpastian lingkungan tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi lingkungan secara akurat (Miliken, 1987 dalam Tymon 1998). Sedangkan di lingkungan ketidakpastian lingkungan rendah, individu dapat memprediksi keadaan sehingga dapat menentukan langkah untuk membantu organisasi menyusun rencana yang akurat (Duncan, 1972 dalam Tymon 1998)

Kemampuan memprediksi keadaan dimasa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah terjadi pada individu yang terlibat dalam penyusunan anggaran. Pada kondisi ini bawahan dapat memberikan informasi yang dimiliki kepada atasan dalam penyusunan anggaran sehingga anggaran dapat lebih akurat. Namun dapat terjadi sebaliknya, bawahan tidak memberikan informasi kepada atasan. Dalam kondisi tersebut, bawahan melakukan senjangan anggaran. Govindarajan (1986) menyatakan bahwa dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu meningkatkan senjangan anggaran. Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan tinggi, bawahan sulit memprediksi masa depan karena ketiadaan informasi yang akurat sehingga bawahan sulit menciptakan senjangan anggaran.

### 2.1.6. Jenis Industri

Jenis industri menurut *Indonesian Capital Market Directory* dibedakan atas perusahaan atau industri manufaktur maupun non manufaktur. Non manufaktur terdiri dari *Agriculture, Forestry and Fishing; Animal Feed and Husbandry; Mining and Mining Service; Construction; Transportation Service; Communication; Wholesale and Retail Trade; Banking, Credits Agencies Other Than Bank, Securitas, Insurance and Real Estate; Hotel and Travel Service; Holding and Other Investment Companies; Others.* (*Indonesian Capital Market Directory, 2001*).

Metode akuntansi untuk perusahaan-perusahaan tersebut berbeda karena kegiatan operasional yang berbeda pula. Misalnya perusahaan manufaktur yang mengolah bahan mentah menjadi produk jadi, perusahaan dagang membeli barang dengan maksud untuk dijual lagi dengan harga yang lebih tinggi, serta perusahaan jasa yang kegiatannya memberikan jasa kepada pihak lain dan sebagai imbalannya perusahaan tersebut memperoleh penghasilan. Karena perbedaan kegiatan operasional tersebut mengakibatkan pembuatan laporan keuangan berbeda untuk setiap jenis industri (Mardiasmo dan Maryoto, 1984).

Perusahaan manufaktur memiliki kegiatan operasional yang lebih kompleks daripada perusahaan dagang maupun perusahaan jasa. 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.

Perbedaan operasional berakibat anggaran operasional pun berbeda seperti yang diungkapkan Hansen Mowen (1997) seperti misalnya pada perusahaan dagang, anggaran produksi diganti dengan pembelian barang dagangan. Anggaran ini mengidentifikasi kuantitas setiap jenis barang yang harus dibeli untuk dijual kembali, biaya per unit setiap jenis barang, dan total biaya pembelian. Bentuk anggaran ini sama dengan bentuk anggaran bahan langsung pada perusahaan manufaktur. Perbedaan lain antara anggaran operasi pada perusahaan manufaktur dan dagang adalah tidak adanya anggaran bahan langsung dan tenaga kerja langsung dalam perusahaan dagang.

Penelitian tentang jenis industri telah dilakukan antara lain oleh Cooke (1992) dalam Susbiyanti (2001) tentang pengungkapan laporan tahunan yang berpendapat bahwa luas pengungkapan dalam laporan tahunan mungkin tidak sama untuk semua sektor ekonomi. Penelitian Susbiyanti (2001) tentang luas pengungkapan sukarela menunjukkan hasil adanya perbedaan tingkat pengungkapan antara perusahaan manufaktur dan non manufaktur. Perusahaan manufaktur kemungkinan mempunyai relevansi item pengungkapan yang lebih besar dibandingkan dengan perusahaan non manufaktur sehingga luas pengungkapannya berbeda antara masing-masing jenis industri tersebut.

Teori dan penelitian yang telah dilakukan sebelumnya, dengan asumsi perbedaan perlakuan akuntansi serta hasil penelitian terdahulu yang menunjukkan perbedaan antara perusahaan manufaktur dan non manufaktur yang kesemuanya

tidak lepas dari perilaku manusia, memungkinkan terdapat perbedaan jenis industri dengan senjangan anggaran.

## 2.2. Penelitian Terdahulu

Pada bagian ini dapat dijelaskan hasil-hasil penelitian terdahulu yang dilakukan untuk melihat faktor apa saja yang dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Young (1985) menguji secara empiris pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi pada senjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi resiko, maka bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran agar dapat meminimalkan resikonya. Temuan ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. (pengaruh positif).

Govindarajan (1986) meneliti hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran hasilnya positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Merchant (1985) menguji proposisi bahwa partisipasi akan mengurangi tekanan untuk menciptakan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena memungkinkan dilakukannya komunikasi positif antara atasan dan bawahan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran secara negatif berhubungan dengan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran.

Onsi (1973) dalam Brownell & Innes (1986) meneliti partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Mereka menemukan hubungan yang signifikan berupa korelasi negatif antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Nouri, H (1994), menguji interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja untuk memprediksi kecenderungan para manajer dalam menciptakan senjangan anggaran. Nouri menemukan bukti bahwa para manajer yang memiliki tingkat keterlibatan kerja yang rendah kurang memiliki kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran karena mereka tidak mengidentifikasi kerja mereka dan mereka tidak peduli dengan pekerjaan mereka. Manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang tinggi, keterlibatan kerja akan berhubungan dengan menurunnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan bagi para manajer yang memiliki tingkat komitmen organisasi yang rendah, maka keterlibatan kerja akan berhubungan dengan meningkatnya kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Model regresi multiplikatif mengindikasikan interaksi negatif yang signifikan antara dua variabel tersebut dalam dampaknya terhadap kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Nouri, H dan R.J. Parker (1996), menguji pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Disimpulkan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan untuk menciptakan senjangan anggaran. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu yang 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.

Dunk (1993) menganalisis pengaruh interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetri antara atasan dan bawahan, dan *budget emphasis* yang digunakan atasan dalam menilai kinerja bawahannya terhadap *slack* anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa *budget emphasis* dan informasi asimetri dapat mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dalam hal ini senjangan anggaran akan rendah bila partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi.

Hasil-hasil penelitian terdahulu seperti dideskripsikan di depan menunjukkan bahwa kecenderungan manajemen dalam menciptakan senjangan anggaran dipengaruhi oleh berbagai faktor. Hasil penelitian menunjukkan masih adanya inkonsistensi dalam hubungan antar variabel yang menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

TABEL 2.1  
PENELITIAN TERDAHULU

Peneliti	Variabel	Alat Analisis	Hasil
Onsi 1973	V Independen : Partisipasi Anggaran V Dependen : senjangan Anggaran	Regresi berganda	Hubungan signifikan berupa korelasi negatif antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran
Merchant 1985	V Independen : Partisipasi Anggaran V Dependen : Senjangan Anggaran	Regresi berganda	Partisi Anggaran berhubungan negatif dengan Senjangan Anggaran.
Nouri 1994	V Independen : keterlibatan kerja V Dependen : senjangan anggaran V Moderating : komitmen organisasi	Regresi berganda dengan pendekatan interaksi	Komitmen Organisasi tinggi mengakibatkan hubungan antara Keterlibatan Kerja dengan Senjangan Anggaran rendah. Komitmen Organisasi rendah mengakibatkan hubungan antara Keterlibatan Kerja

			dengan Senjangan Anggaran tinggi.
Yuwono 1999	V Independen : Partisipasi Anggaran V Dependen : Senjangan Anggaran V Moderating : Ketidakpastian Lingkungan	Regresi berganda	Partisipasi dan senjangan anggaran menunjukkan hubungan yang positif. Partisipasi tinggi dengan ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya ketidakpastian lingkungan yang tinggi sulit menciptakan senjangan anggaran. Sesuai dengan penelitian Govindarajan tahun 1996.
Sadat Amrul 2001	V.I = Partisipasi Anggaran D = Senjangan Anggaran M = Ketidakpastian Lingkungan	Regresi berganda dengan pendekatan Residual	Ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang tinggi dapat menurunkan senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran dan ketidakpastian lingkungan yang rendah akan meningkatkan senjangan anggaran.
Firdaus Abdul Rahman 2002	V Independen : Partisipasi Anggaran Keterlibatan Kerja V Dependen : Senjangan Anggaran V Moderating : Komitmen Organisasi	Regresi berganda dengan pendekatan interaksi	Peningkatan komitmen Organisasi menyebabkan penurunan senjangan anggaran bagi individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan sebaliknya.. Peningkatan komitmen organisasi menyebabkan penurunan senjangan anggaran bagi individu yang memiliki keterlibatan kerja yang tinggi.. Sesuai dengan penelitian Nouri 1994.

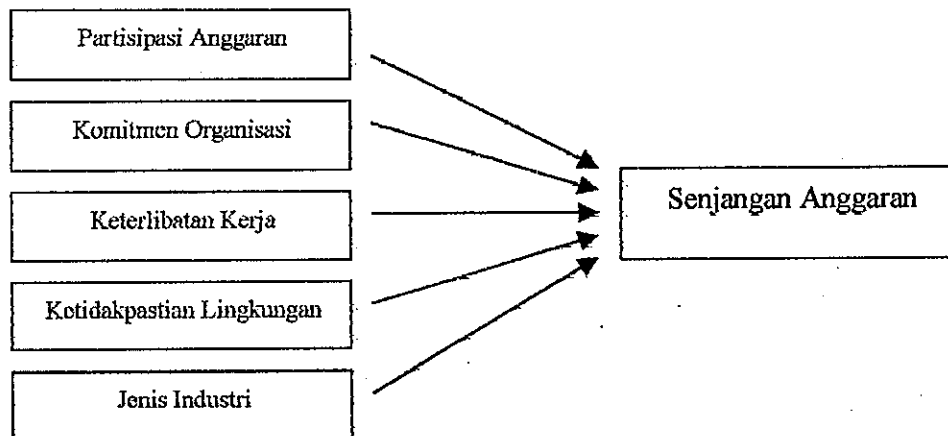
Penelitian ini menggunakan lima variabel independen yaitu partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan dan jenis industri dalam hubungannya dengan senjangan anggaran. Partisipasi penyusunan anggaran sudah banyak diteliti namun hasilnya tidak

konsisten. Penelitian ini ingin menguji kembali hubungan tersebut. Komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan dalam penelitian terdahulu diposisikan sebagai variabel moderating yang berfungsi untuk memperkuat atau memperlemah sebuah hubungan. Disini akan dilihat pengaruh kedua variabel tersebut jika diposisikan sebagai variabel independen. Variabel keterlibatan kerja dalam penelitian terdahulu berfungsi sebagai variabel independen namun tidak diuji secara langsung hubungannya dengan senjangan anggaran namun dengan variabel moderating komitmen organisasi. Penelitian ini akan melihat hubungan kedua variabel tersebut tanpa variabel moderating. Jenis industri dimasukkan sebagai variabel independen karena ingin melihat apakah terdapat pengaruh antara jenis industri dengan senjangan anggaran dengan asumsi kegiatan dua jenis industri tersebut berbeda.

### **2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Pengembangan Hipotesis**

Berdasarkan landasan teori dan penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri terhadap senjangan anggaran, selanjutnya dapat dijelaskan dengan model penelitian sebagai dasar untuk mengajukan hipotesis dalam penelitian ini.

**Gambar 2.1**  
**Kerangka Pemikiran Teoritis**



Sesuai dengan gambar 2.1, peneliti mengajukan hipotesis mengenai pengaruh partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri terhadap senjangan anggaran. Pengembangan hipotesis dalam penelitian ini dinyatakan dalam bentuk hipotesis alternatif sebagai berikut :

H1 :Partisipasi anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran

H2: Komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan  
anggaran

H3: Keterlibatan kerja mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran.

H4: Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan  
Anggaran

H5: Pengaruh industri manufaktur dan non manufaktur berbeda terhadap

senjangan anggaran.

H6: Partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja,

ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri berpengaruh terhadap senjangan

anggaran.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1. Populasi dan Prosedur Penentuan Sampel**

Populasi yang dipilih dalam penelitian ini adalah manajer perusahaan (industri) manufaktur dan non manufaktur di Jawa Tengah. Alasan digunakannya industri manufaktur dan non manufaktur adalah bahwa penelitian-penelitian sebelumnya banyak dilakukan pada perusahaan manufaktur. Alasan pemilihan Jawa Tengah sebagai lokasi penelitian karena budaya masyarakat Jawa Tengah yang spesifik yaitu cenderung patuh pada pimpinan meskipun kadang pimpinan melakukan kesalahan. Budaya tersebut dirasa cocok dengan permasalahan yang diteliti. Alasan kedua karena di Jawa Tengah sudah cukup banyak industri yang berskala nasional. Penelitian ini ingin membandingkan pelaksanaan penyusunan anggaran di industri manufaktur dan industri non manufaktur di Jawa Tengah. Metode penentuan sampel yang digunakan adalah purposive random sampling, yaitu pemilihan sampel dengan tujuan atau target tertentu. Sampel yang dipilih dalam studi ini adalah manajer yang ikut serta dan bertanggung jawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya. Karakteristik manajer yang diharapkan adalah dari berbagai fungsi atau divisi.

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 dan non manufaktur

dengan pertimbangan penyusunan anggaran pada perusahaan manufaktur lebih kompleks dibanding industri non manufaktur dengan melihat kegiatan operasionalnya.

### **3.2. Jenis dan Sumber Data**

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode mail survei, enumerator, dan untuk perusahaan yang terjangkau diserahkan langsung sebanyak 200 kuesioner kepada manajer yang memimpin departemen fungsional dalam perusahaan-perusahaan. Dalam pemilihan partisipan, manajemen perusahaan dihubungi pertama-tama melalui telepon, kemudian menyusul surat dari pengelola Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro untuk meminta kesediaannya membantu memberikan kuesioner kepada manajer-manajer yang mempunyai tanggung jawab dalam proses penyusunan anggaran dari berbagai bidang fungsional perusahaan. Penelitian ini (pengumpulan kuesioner) dilaksanakan sejak bulan September sampai dengan bulan November 2003

Kuesioner yang dikirim / disampaikan disertai dengan surat permohonan untuk menjadi responden baik dari peneliti sendiri maupun dari pihak pengelola Program Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro yang antara lain berisi penjelasan tentang tujuan penelitian serta penjelasan lainnya sehingga responden merasa yakin bahwa penelitian ini akan dievaluasi serta dijamin kerahasiaan individu. Untuk mendapatkan tingkat respon pengembalian kuesioner yang lebih tinggi perusahaan yang dapat dijangkau didatangi secara langsung.

Untuk kuesioner yang dikirim melalui pos apabila sampai jangka waktu pengembalian ternyata belum mengembalikan, penulis berusaha untuk

mengambilnya sendiri setelah sebelumnya menghubungi melalui telepon. Selain itu juga digunakan enumerator yaitu dengan menggunakan jasa karyawan perusahaan yang dapat membantu meningkatkan tingkat respon dari para responden

### 3.3. Prosedur Pengumpulan Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner (*mail survey*), enumerator, dan untuk perusahaan yang berlokasi di Semarang dengan cara antar jemput. 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, diantaranya adanya responden yang kurang serius di dalam mengisi kuesioner yang diterima, pengisian jawaban diwakilkan orang lain yang kurang berkompeten, sehingga salah didalam menafsirkan pertanyaan yang ada.

Disamping itu bantuan enumerator digunakan untuk mempermudah proses pengumpulan data. Dalam penelitian ini tidak menutup kemungkinan untuk menggunakan metode jemput 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 Kurnianingsih (2000) 10,6%) maka rencana awal akan disebarakan sebanyak 400 kuesioner dengan harapan kuesioner yang kembali paling tidak 40 kuesioner. 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 (Mendenhall dan Beaver, 1981).

### **3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel**

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

#### **3.4.1. Partisipasi Anggaran**

Partisipasi anggaran adalah suatu tingkat keterlibatan dan pengaruh para individu dalam proses penyusunan anggaran (Brownell, 1982). Variabel partisipatif diukur dengan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Instrumen ini mengukur keterlibatan manajer dalam penyusunan anggaran. Responden diminta untuk menjawab enam 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 dalam penelitian-penelitian sebelumnya dengan tingkat reliabilitas yang tinggi yaitu 76% (Brownell dan Mc Innes 1986, Mia 1988, Riyadi 1997).

### **3.4.2. 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 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980). Skala yang digunakan adalah 1 untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan 7 berarti sangat setuju.

### **3.4.3. Keterlibatan Kerja**

Keterlibatan kerja merupakan identifikasi psikologis individual terhadap tugas tertentu, diukur dengan menggunakan kuesioner yang dikembangkan oleh Kanungo (1982). Kesepuluh 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 merepresentasikan luasnya, dimana individu secara psikologis mengidentifikasi pekerjaannya, misalnya perasaan bahwa pekerjaannya merepresentasikan inti diri mereka sendiri.

### **3.4.4. Ketidakpastian Lingkungan**

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

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

Ketidakpastian lingkungan diukur dengan 12 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972) dengan cronbach alpha sebesar 0,71. Instrumen ini juga telah digunakan oleh peneliti lain seperti Chenhall dan Morris (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).

#### **3.4.5. Jenis Industri**

Jenis industri sebagai variabel independen yaitu dengan mengelompokkan perusahaan-perusahaan dengan dua kelompok yaitu perusahaan manufaktur dan non manufaktur. Pengukurannya menggunakan variabel *dummy* yaitu 0 bagi perusahaan non manufaktur dan 1 bagi perusahaan manufaktur. Pengelompokan dilakukan sesuai klasifikasi dalam *Indonesian Capital Market Directory 2001*.

#### **3.4.6. 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.

### **3.5. 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:

#### **3.5.1. Gambaran Umum Responden dan Tingkat Respon**

Gambaran umum responden dan tingkat respon digunakan untuk mendeskripsikan karakteristik responden dan tingkat pengembalian kuesioner.

#### **3.5.2. 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.

#### **3.5.3. Uji Kualitas Data**

Dalam suatu penelitian, data mempunyai kedudukan yang paling tinggi, karena merupakan penggambaran variabel yang diteliti dan berfungsi sebagai alat pembuktian hipotesis. Oleh karena itu benar tidaknya data sangat menentukan kualitas hasil penelitian. Sedangkan benar tidaknya data tergantung dari instrumen

yang digunakan dalam pengumpulan 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.

Validitas merupakan suatu ukuran yang menunjukkan tingkat kevalidan atau kesahihan instrumen. Validitas juga berkenaan dengan seberapa baik suatu konsep dapat didefinisikan oleh suatu ukuran ( Hair et.al.,1998 ). Suatu instrumen dikatakan valid apabila mampu mengukur apa yang diinginkan. Dalam penelitian ini pengujian validitas dilakukan dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total untuk memastikan masing-masing pertanyaan terklasifikasikan pada variabel-variabel yang telah ditentukan. Pengujian reliabilitas bertujuan untuk mengetahui konsistensi hasil pengukuran variabel-variabel. Pengukuran yang reliabel akan menunjukkan instrumen yang sudah dipercaya dan dapat menghasilkan data yang dapat dipercaya pula.

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.

#### 3.5.4. Uji Normalitas.

Uji normalitas menurut Singgih Santoso (2000) bertujuan untuk menguji 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.

#### 3.5.5. Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis digunakan model regresi linear berganda, yang digunakan untuk satu variabel independen (Gujarati 1997). Model regresi linear digunakan untuk mengetahui pengaruh multi variasi antara variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri dengan senjangan anggaran.

Variabel jenis industri menggunakan variabel Dummy. Kode dummy umumnya menggunakan kategori yang dinyatakan dengan angka 1 atau 0. Dalam penelitian ini perusahaan manufaktur diberi kode 1 dan perusahaan non manufaktur diberi kode 0.

Di dalam penelitian ini formula yang dikembangkan guna menjawab hipotesis adalah sebagai berikut :

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + e \dots\dots\dots(1)$$

Dimana :

Y	= Senjangan Anggaran
$\beta_0$	= Konstanta
$\beta_i$	= Koefisien Regresi ( $\beta_1, \beta_5$ )
e	= Error
$X_1$	= Partisipasi Anggaran
$X_2$	= Komitmen Organisasi
$X_3$	= Keterlibatan Kerja
$X_4$	= Ketidakpastian Lingkungan
$X_5$	= Variabel dummy

#### 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  $H_0$  tidak dapat ditolak (diterima). Sedangkan apabila t hitung lebih besar dari t tabel maka  $H_0$  ditolak ( $H_a$  diterima). Asumsi dasar yang diperlukan dalam hal ini adalah taraf nyata ( $\alpha$ ) sebesar 5 %.

#### 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  $H_0$

ditolak dan menerima  $H_a$ . Asumsi dasar yang diperlukan dalam hal ini adalah taraf nyata ( $\alpha$ ) sebesar 5 %.

### **3.5.6. Uji Multikolinieritas.**

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

### **3.5.7. Uji Heteroskedastisitas**

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

## **BAB IV**

### **HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Dalam bab ini akan dibahas analisis data yang terdiri dari gambaran umum responden, statistik deskriptif variabel-variabel penelitian, uji validitas dan reliabilitas, uji asumsi klasik yang terdiri dari uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas, serta yang terakhir adalah uji hipotesis.

#### **4.1. Gambaran Umum Responden dan Tingkat Respon**

Bagian berikut ini akan mengetengahkan jumlah pengembalian kuesioner yang telah disebar dan telah diterima kembali serta respon rate atau tingkat pengembaliannya.

Dari jumlah kuesioner yang akhirnya dikirim sebanyak 200 , sebanyak 56 yang kembali. Dari jumlah tersebut 12 kuesioner tidak dapat digunakan dalam analisis karena tidak diisi dengan lengkap atau tidak memenuhi syarat yang telah ditentukan. Syarat tersebut adalah responden minimal sudah satu tahun menduduki jabatan sebagai manajer. Dengan demikian kuesioner yang dapat diolah hanya 44 buah. yang terdiri dari 15 wanita dan 29 pria. Responden penelitian terdiri dari manajer berbagai departemen seperti departemen produksi, keuangan, pemasaran, personalia, dan lain-lain. Pendidikan terakhir responden 7 orang DIII, 26 pendidikan S1, dan 11 responden berpendidikan terakhir S2. Jenis perusahaan tempat responden bekerja, 29 adalah perusahaan manufaktur dan 15 adalah perusahaan non manufaktur.

TABEL 4.1  
TABEL DISTRIBUSI KUESIONER

Keterangan	Jumlah	%
Kuesioner yang disebar	200	100
Kuesioner yang tidak kembali	144	72
Kuesioner yang kembali	56	28
Kuesioner yang kembali	56	100
Kuesioner yang tidak dapat dipakai	12	21
Kuesioner yang dapat digunakan	44	79

Sumber : Data Primer diolah 2003

Tabel berikut ini akan memberikan informasi mengenai karakteristik responden. Responden yang dapat diolah terdiri dari 15 wanita dan 29 pria yang terdiri dari manajer berbagai departemen seperti departemen produksi, keuangan, pemasaran, personalia, dan lain-lain. Pendidikan terakhir responden 7 orang DIII, 26 pendidikan S1, dan 11 responden berpendidikan terakhir S2. Jenis perusahaan tempat responden bekerja, 29 adalah perusahaan manufaktur dan 15 adalah perusahaan non manufaktur.

**TABEL 4.2**  
**KARAKTERISTIK RESPONDEN**

<b>Jenis Kelamin :</b>		
<input type="checkbox"/> Pria	29	66 %
<input type="checkbox"/> Wanita	15	34 %
<b>Total :</b>	44	100 %
<b>Tingkat Pendidikan :</b>		
<input type="checkbox"/> DIII	7	16 %
<input type="checkbox"/> S1	26	59 %
<input type="checkbox"/> S2	11	25 %
<b>Total :</b>	44	100 %
<b>Jenis Perusahaan :</b>		
<input type="checkbox"/> Manufaktur	29	66 %
<input type="checkbox"/> Non Manufaktur	15	34 %
<b>Total :</b>	44	100 %

Sumber : Data Primer diolah 2003

#### 4.2. Statistik Deskriptif

Tabel 4.3. berikut menggambarkan variabel-variabel penelitian yang terdiri dari partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri sebagai variabel independen dan variabel senjangan anggaran sebagai variabel dependen.

**TABEL 4.3**  
**STATISTIK DESKRIPTIF VARIABEL PENELITIAN**

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Standar Deviasi	Nilai Tengah
Partisipasi	1 – 7	1,00 – 6,33	3,79	1,02	4
Komitmen Organisasi	1 – 7	2,25 – 6,50	4,59	1,04	4
Keterlibatan Kerja	1 – 7	3,33 – 7,33	5,44	0,95	4
Ketidakpastian Lingkungan	1 – 7	2,75 – 6,50	4,87	1,81	4

Jenis Industri	0 - 1	0,00 - 1,00	0,66	0,48	0,5
Senjangan Anggaran	1 - 7	3,00 - 7,00	4,79	1,07	4

Sumber : Data Primer diolah tahun 2003

Berdasarkan Tabel 4.3, variabel senjangan anggaran hasil jawaban responden terhadap 6 butir pertanyaan yang dikembangkan Dunk (1993), menunjukkan jawaban responden berkisar 3,00 sampai 7,00 sedangkan kisaran teoritis berkisar 1 sampai 7. Nilai rata-rata jawaban sebesar 4,79 yang berarti lebih tinggi dari nilai titik tengah. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa tingkat senjangan dalam penelitian ini cukup tinggi.

Hal tersebut berarti bahwa dalam hasil penelitian ini perusahaan-perusahaan yang menjadi responden mempunyai senjangan anggaran yang tinggi yang mungkin terjadi perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai estimasi. Senjangan terjadi karena manajer dengan sengaja melakukan permintaan yang lebih besar dari yang sebenarnya dibutuhkan atau menyatakan kemampuan produktivitasnya lebih kecil dari yang sebenarnya.

Penciptaan senjangan anggaran dapat terjadi karena kecenderungan bawahan untuk mendapatkan penghargaan dari atasan bila mereka mampu berprestasi dalam berusaha mencapai laba perusahaan yang telah ditentukan dalam anggaran. Karena tujuan tidak disusun serealistis mungkin, manajer tanpa memberikan tenaga tambahan dapat mencapai hasil yang lebih baik.

Hasil pengukuran variabel partisipasi dengan menggunakan pengukuran Milani (1975) yang terdiri dari 6 butir pertanyaan dengan tujuh point skala Likert,

menunjukkan bahwa kisaran aktual adalah 1,00 sampai 6,33 dengan rata-rata 3,79. Kisaran teoritis untuk skor partisipasi adalah 1 sampai 7 dengan titik tengah 4. Skor yang rendah menunjukkan tingkat partisipasi tinggi dan sebaliknya skor yang tinggi menunjukkan tingkat partisipasi rendah. Hasil skor tersebut menunjukkan bahwa nilai rata-rata skor (3,74) lebih rendah daripada titik tengah skor yang mungkin (4) sehingga dapat dikatakan bahwa responden dalam penelitian ini mempunyai tingkat partisipasi yang cukup tinggi.

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 pelaksanaan anggaran sehingga partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat meningkatkan efisiensi. Partisipasi penyusunan anggaran lebih memungkinkan bagi bawahan melakukan negosiasi dengan atasan mengenai target anggaran yang menurut mereka dapat dicapai.

Hasil pengukuran variabel komitmen organisasi, hasil jawaban responden dari pertanyaan-pertanyaan yang diambil dari pertanyaan yang dikembangkan oleh Cook dan Wall (1980) menunjukkan jawaban responden berkisar antara 2,25 sampai 6,50. Nilai rata-rata jawaban adalah 4,59 yang berarti lebih tinggi dari nilai titik tengah. Hal tersebut menunjukkan bahwa komitmen organisasi dalam penelitian ini cukup tinggi.

Komitmen organisasi cukup tinggi bermakna bahwa individu-individu yang ada dalam organisasi lebih mengutamakan kepentingan organisasi daripada kepentingan pribadi atau sekelompoknya. Bagi individu dengan komitmen

organisasi tinggi, pencapaian tujuan merupakan hal penting. Komitmen organisasi bias 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 4.1 menunjukkan bahwa variabel keterlibatan kerja yang diukur dengan menggunakan instrumen Kanungo (1982) mempunyai kisaran aktual 3,33 sampai 7,33, sedangkan kisaran teoritis 1 sampai 7. Skor rata-rata variabel keterlibatan kerja sebesar 5,44 yang berarti lebih tinggi dari nilai titik tengah. Ini berarti bahwa tingkat keterlibatan kerja responden cukup tinggi.

Keterlibatan kerja yang tinggi berarti bahwa individu dalam perusahaan tersebut memandang bahwa pekerjaannya merupakan hal yang sangat penting. Hal tersebut karena mereka begitu terlibat dengan pekerjaannya dan mengidentifikasi kerja mereka serta memelihara pekerjaan mereka.

Hasil pengukuran variabel ketidakpastian lingkungan mengadopsi instrumen Duncan (1972) dalam tabel di atas menunjukkan bahwa kisaran aktual skor jawaban responden antara 2,75 sampai 6,50. Skor rata-rata yang diperoleh adalah 4,87 yang berarti lebih tinggi dari skor titik tengah. 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 manajerial.

#### **4.3. Uji Kualitas Data (Uji Validitas dan Reliabilitas)**

Kualitas data penelitian ditentukan oleh kualitas instrumen penelitian yang digunakan untuk mengumpulkan data. Meskipun instrumen penelitian yang digunakan dalam suatu penelitian diadopsi dari penelitian terdahulu yang validitas dan reliabilitasnya sudah teruji namun perlu diuji lagi bila penelitian dilakukan menggunakan instrumen yang sama pada waktu dan tempat yang berbeda. Menurut Huck dan Cormier (1996) dalam Supomo (1998), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji ini dilakukan untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari pengguna instrumen. Bila data yang diperoleh kurang valid dan reliabel akan menghasilkan kesimpulan yang bias. 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 (lampiran 2), (2) uji validitas dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.

TABEL 4.4  
HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Variabel	Cronbach's Apha	Pearson Correlation
Partisipasi Anggaran	0,9526	0,74 - 0,82
Komitmen Organisasi	0,7777	0,46 - 0,81
Keterlibatan Kerja	0,7895	0,51 - 0,82
Ketidakpastian Lingkungan	0,8364	0,30 - 0,77
Senjangan Anggaran	0,8110	0,58 - 0,83

Sumber : Data Primer diolah 2003

Berdasarkan hasil pengujian reliabilitas masing-masing instansi menunjukkan *cronbach's alpha* diatas 0,7 yang berarti reliabel (Nunally, 1994). Koefisien *Cronbach's Alpha* variabel senjangan anggaran sebesar 0,8110 lebih besar dari yang diperoleh Nouri dan Parker (1986) serta Onsi (1973) dari *Cronbach's Alpha* 0,75. Uji reliabilitas data dari instrumen partisipasi dalam penelitian ini menunjukkan *cronbach's alpha* sebesar 0,9526 yang berarti lebih besar dari penelitian Dunk (1993) 0,87 dan Nouri & Parker (1996) sebesar 0,84. Konsistensi internal variabel komitmen organisasi yang ditunjukkan oleh *cronbach alpha* dalam penelitian ini adalah 0,7777, sedangkan untuk variabel keterlibatan kerja sebesar 0,7859. Tingkat reliabilitas internal untuk variabel ketidakpastian lingkungan sebesar 0,8364 yang berarti lebih besar daripada penelitian Duncan (1972) dengan *cronbach's alpha* sebesar 0,71.

Uji validitas yang dilakukan terhadap variabel partisipasi, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan dalam penelitian ini dengan menggunakan uji kerelasional menunjukkan bahwa sebagian besar data

adalah valid, dan terdapat dua butir pertanyaan yang tidak valid yaitu terdapat pada variabel komitmen organisasi dan variabel keterlibatan kerja (lihat lampiran 2 )

#### 4.4. Uji Normalitas

Untuk mengetahui apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak, dapat dilakukan dengan uji normalitas. Model regresi yang baik memiliki distribusi data normal atau tidak dalam penelitian ini dilakukan dengan analisa grafik. Analisis grafik untuk menguji normalitas data adalah 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.

Dasar pengambilan keputusan melalui analisis ini, jika data menyebar ke sekitar garis diagonal dan mengikuti arah garis diagonal atau garis histogramnya menunjukkan pola distribusi normal, berarti model regresi memenuhi asumsi normalitas. Selain itu jika data menyebar jauh dari garis diagonal dan/ atau tidak mengikuti arah garis diagonal model regresi tidak memenuhi asumsi normalitas.

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 berdasarkan masukan dari variabel independen karena sudah memenuhi asumsi normalitas (lihat lampiran 3).

#### 4.5. Hasil Uji Regresi

Pembahasan hasil uji regresi, variabel-variabel independen akan dibedakan antara variabel independen yang dapat diukur dan yang tidak dapat diukur. Variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan adalah variabel yang dapat diukur, sedangkan variabel jenis industri adalah variabel yang tidak dapat diukur. Artinya adalah bahwa variabel yang dapat diukur memiliki skor yang dapat diukur yaitu antara 1 sampai dengan 7, sedangkan variabel yang tidak dapat diukur hanya memiliki kode yaitu 1 dan 0. Pertimbangan lain untuk membedakan dua jenis variabel tersebut adalah bahwa variabel partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan merupakan variabel-variabel strategis yang dapat mempengaruhi perusahaan. Sedangkan jenis industri merupakan variabel yang tidak dapat dirubah, artinya jenis industri merupakan sesuatu yang bersifat tetap.

Berdasarkan hasil analisis regresi linier berganda, maka dapat diperoleh data seperti tampak pada tabel berikut :

TABEL 4.5  
HASIL ANALISIS REGRESI

Variabel	Unstandardized Koefisien	Standardized Koefisien	Kesalahan Standar	Nilai -t	Probabilitas
Konstanta ( $\beta_0$ )	0,329		0,902	0,364	0,718
Partisipasi ( $\beta_1$ )	-0,138	-0,208	0,058	-2,398	0,021
Komitmen Organisasi ( $\beta_2$ )	-0,256	-0,247	0,093	-2,749	0,009
Keterlibatan Kerja ( $\beta_3$ )	0,513	0,456	0,097	5,301	0,000
Ketidakpastian Lingkungan ( $\beta_4$ )	0,607	0,455	0,116	5,227	0,000
Jenis Industri ( $\beta_5$ )	0,630	0,281	0,196	3,209	0,003

Sumber : data primer diolah 2003

Berdasarkan tabel 4.5 maka dapat diperoleh persamaan regresi sebagai berikut :

$$Y = -0,208 X_1 - 0,247 X_2 + 0,456 X_3 + 0,455 X_4 + 0,281 X_5$$

Hasil analisis regresi akan dibaca menggunakan *standardized beta coefficients* sehingga tidak terdapat konstanta. Keuntungan dengan menggunakan *standardized beta coefficients* adalah mampu mengeliminasi perbedaan unit ukuran variabel bebas. Berdasarkan tabel 4.5 menunjukkan bahwa variabel independen yang paling berpengaruh terhadap senjangan anggaran adalah variabel keterlibatan kerja, kemudian variabel ketidakpastian lingkungan. Pengaruh

selanjutnya adalah variabel komitmen organisasi baru kemudian yang memberikan pengaruh terkecil adalah variabel partisipasi penyusunan anggaran.

Berdasarkan hasil analisis regresi tersebut nampak bahwa keterlibatan kerja mempunyai pengaruh yang paling besar terhadap senjangan anggaran. Hal tersebut kemungkinan dikarenakan responden benar-benar peduli pada pekerjaannya dan mengidentifikasi pekerjaannya serta melindungi *image* mereka sehingga cenderung menciptakan senjangan anggaran.

#### 4.6. Uji Asumsi Klasik

##### 4.6.1. Uji Multikolinieritas

Multikolinieritas merupakan masalah yang timbul karena adanya hubungan linier di antara variabel bebas yang ditunjukkan oleh adanya derajat kolineritas yang tinggi. Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas. Untuk mendeteksi apakah pada model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas, dilakukan uji multikolinieritas. Dalam penelitian ini multikolinieritas dideteksi dengan melihat (1) nilai *variance inflation factor (VIF)*, suatu model regresi yang bebas dari masalah multikolinieritas apabila mempunyai nilai VIF disekitar angka 1 (lebih kecil dari 10) dan angka *tolerance* mendekati 1 (diatas 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.

Nilai VIF untuk keempat variabel independen sekitar 1 (partisipasi anggaran 1,063; komitmen organisasi 1,141; keterlibatan kerja 1,047;

ketidakpastian lingkungan 1,073; dan jenis industri 1,087). Itu berarti bahwa variabel independen tidak memiliki gejala multikolinieritas dengan variabel yang lain. Berdasarkan analisis matrik korelasi antar variabel independen menunjukkan antara lain bahwa korelasi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi sebesar 0,211, korelasi komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja sebesar 0,056, dan keterlibatan kerja dengan ketidakpastian lingkungan sebesar 0,399. Hal tersebut menunjukkan bahwa antar variabel independen tidak terjadi multikolinieritas karena korelasi tidak ada yang lebih besar dari 0,90. Melihat kedua alat uji tersebut dapat dikatakan bahwa model tersebut bebas dari problem multikolinieritas.

**GAMBAR 4.1**  
**UJI MULTIKOLINIERITAS DENGAN MATRIK**  
**KORELASI**

Correlations

		Partisipasi Anggaran (X1)	Komitment Organisasi (X2)	Keterlibatan Kerja (X3)	Ketidakpastian Lingkungan (X4)	Dummy
Partisipasi Anggaran (X1)	Pearson Correlation	1	.211	-.037	-.012	-.077
	Sig. (2-tailed)		.170	.812	.938	.620
	N	44	44	44	44	44
Komitment Organisasi (X2)	Pearson Correlation	.211	1	-.056	-.211	.189
	Sig. (2-tailed)	.170		.717	.169	.220
	N	44	44	44	44	44
Keterlibatan Kerja (X3)	Pearson Correlation	-.037	-.056	1	.130	.140
	Sig. (2-tailed)	.812	.717		.399	.365
	N	44	44	44	44	44
Ketidakpastian Lingkungan (X4)	Pearson Correlation	-.012	-.211	.130	1	-.114
	Sig. (2-tailed)	.938	.169	.399		.460
	N	44	44	44	44	44
Dummy	Pearson Correlation	-.077	.189	.140	-.114	1
	Sig. (2-tailed)	.620	.220	.365	.460	
	N	44	44	44	44	44

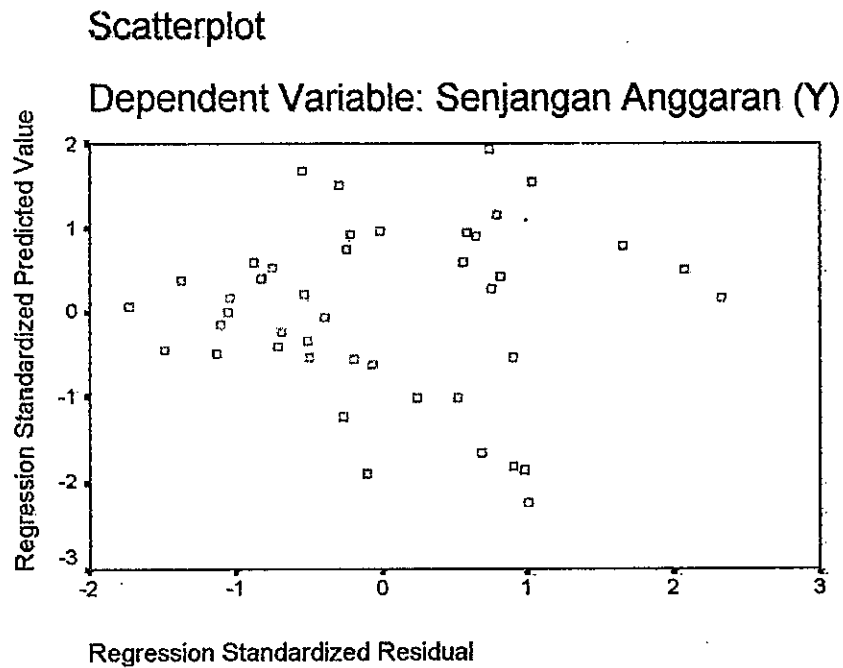
#### 4.6.2. Uji Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke

pengamatan yang lain. Jika varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain berbeda maka disebut heteroskedastisitas. Model regresi yang baik harus terbebas dari heteroskedastisitas atau dengan kata lain harus homokedastisitas yaitu varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain adalah tetap.

Untuk menentukan ada atau tidaknya heteroskedastisitas dalam penelitian ini dilakukan 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 Y 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 4.2  
HASIL UJI HETEROSKEDASTISITAS DENGAN GRAFIK PLOT



#### 4.7. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Hubungan antara partisipasi penyusunan 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 mempunyai pengaruh yang signifikan  $p = 0,021$  ( $p < 0,05$ ) dengan senjangan anggaran. Berdasarkan uji-  $t$  terlihat bahwa  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel ( $2,398 > 1,6802$ ). Hal tersebut berarti berdasarkan uji  $t$  hipotesis untuk sementara bisa diterima. Pengaruh yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah negatif, artinya kalau partisipasi dalam penyusunan anggaran meningkat,

maka senjangan anggaran akan mengalami penurunan. Penelitian ini berhasil menerima hipotesis 1 yang menyatakan partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan menurunkan senjangan anggaran. Pada kondisi ini partisipasi dalam penyusunan anggaran adalah partisipasi yang sebenarnya, bukan partisipasi semu, sehingga dengan adanya partisipasi terjadi komunikasi yang positif antara manajer dengan atasannya sehingga keinginan manajemen untuk melakukan senjangan menurun.

Hasil ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Brownell & 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 standar yang ditetapkan. Karyawan juga memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya karena ikut berpartisipasi dalam penyusunannya. Hal tersebut dapat berakibat menurunnya senjangan anggaran.

#### **4.8. 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 mempunyai pengaruh yang signifikan (0,009) terhadap senjangan anggaran. Sedangkan nilai t hitung lebih besar dari t tabel yaitu sebesar 2,749. Pengaruh yang ditunjukkan oleh koefisien regresi adalah negatif, yang berarti jika komitmen organisasi meningkat, maka senjangan anggaran akan cenderung turun. Penelitian ini berhasil menerima 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 yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi individu untuk melakukan senjangan anggaran yang diharapkan perusahaan/ organisasi lebih produktif dan *profitable*. Hasil ini mendukung penelitian Nouri dan Parker (1996) yang mengambil kesimpulan bahwa tingkat komitmen organisasi seseorang dapat mempengaruhi keinginan untuk menciptakan senjangan anggaran.

Komitmen organisasi yang tinggi akan memperkecil 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 pekerja untuk kepentingan organisasi.

#### 4.9. 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 meningkatkan senjangan anggaran. Hasil analisis menunjukkan bahwa keterlibatan kerja mempunyai pengaruh yang signifikan (0,000) terhadap senjangan anggaran. Hasil uji t menunjukkan bahwa  $t$  hitung  $>$   $t$  tabel yaitu sebesar  $5,301 > 1,6802$ . 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 mereka mengidentifikasi kerja mereka dan mereka sangat peduli dengan pekerjaan mereka sehingga mereka harus nampak *perfect* dalam kinerjanya. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian 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 terjadi karena para responden begitu peduli dengan pekerjaan mereka dan mengidentifikasi kerja mereka. Mereka mempunyai kecenderungan menciptakan senjangan anggaran untuk melindungi pekerjaan mereka dan untuk melindungi *image* mereka dalam jangka pendek.

#### **4.10. 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 ( $5,227 > 1,6802$ ). 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. Manajer yang tidak memiliki informasi yang cukup mengenai faktor-faktor lingkungan tersebut tidak dapat memprediksi sesuatu secara akurat, sehingga dimungkinkan akan terjadi senjangan anggaran.

Ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan cenderung meningkatkan senjangan anggaran karena responden dalam penelitian ini tidak mengetahui prediksi lima faktor lingkungan yaitu pelanggan, pemasok, pesaing, pemerintah, dan teknologi di masa datang. Hal tersebut menimbulkan rasa tidak mampu pada diri individu untuk memprediksi secara akurat. Itulah yang menjadikan senjangan anggaran cenderung meningkat.

#### **4.11. Pengaruh Jenis Industri terhadap Senjangan Anggaran**

Hubungan antara jenis industri dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesis 5. Hasil pengujian menunjukkan bahwa jenis industri akan mempengaruhi senjangan anggaran. Hasil analisis menunjukkan bahwa jenis industri mempunyai pengaruh yang signifikan dengan senjangan anggaran, dengan tingkat signifikansi sebesar 0,03. Penelitian ini menunjukkan bahwa industri manufaktur lebih tinggi tingkat senjangan anggarannya daripada industri non manufaktur, dengan asumsi semua variabel independen lainnya dianggap konstan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa hipotesis 5 dapat diterima yaitu bahwa jenis industri mempunyai pengaruh terhadap senjangan anggaran.

Hasil penelitian di atas sesuai dengan teori yang menyatakan bahwa jenis industri yang berbeda kegiatan operasionalnya mempunyai metode akuntansi yang berbeda pula. Perbedaan kegiatan operasional mengakibatkan anggaran operasional pun berbeda. Industri manufaktur mempunyai kegiatan operasional yang lebih kompleks sehingga anggaran yang disusun juga lebih kompleks, sehingga memungkinkan lebih banyak terjadi senjangan anggaran.

#### **4.12. Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran, Komitmen Organisasi, Keterlibatan Kerja, Ketidakpastian Lingkungan, dan Jenis Industri terhadap Senjangan Anggaran**

Hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri dengan senjangan anggaran dibuktikan dengan menguji hipotesis 6. Hasil pengujian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri berpengaruh terhadap senjangan anggaran. Hasil analisis regresi untuk hipotesis tersebut menunjukkan bahwa semua variabel independen (partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri) secara bersama-sama mempunyai hubungan yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Hal itu ditunjukkan dengan F hitung sebesar 20,742 ( $F_{tabel} = 2,4625$ ). Sedangkan besarnya pengaruh seluruh variabel independen secara bersama-sama terhadap senjangan anggaran sebesar 0,732. Hal tersebut menunjukkan bahwa keseluruhan variabel bebas menyumbang sebesar 0,732 (73,2%) sebagai variabel-variabel yang mempengaruhi terjadinya senjangan anggaran sedangkan sisanya sebesar 0,268 (26,8%) dipengaruhi oleh variabel-variabel lain diluar variabel yang diteliti. Berdasarkan data-data di atas menunjukkan bahwa penelitian ini menerima hipotesis 6 yaitu bahwa partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri mempengaruhi senjangan anggaran.

## **BAB V**

### **PENUTUP**

#### **5.1. Kesimpulan**

Penelitian ini sebenarnya merupakan lanjutan penelitian-penelitian sebelumnya yang menguji senjangan anggaran. Penelitian ini mengambil variabel partisipasi penyusunan 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 moderating maupun intervening, dalam penelitian ini berkedudukan sebagai variabel independen. Selain itu, pada penelitian-penelitian terdahulu penelitian dilakukan pada perusahaan manufaktur, penelitian ini memasukkan perusahaan manufaktur dan non manufaktur sebagai lokasi penelitian.

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

Hasil pengujian pada bab IV, penelitian ini menemukan bahwa partisipasi penyusunan anggaran, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, ketidakpastian lingkungan, dan jenis industri secara bersama-sama mempunyai hubungan yang signifikan terhadap senjangan anggaran yang ditunjukkan oleh F hitung sebesar 20,742 ( $F_{\text{tabel}} = 2,4696$ ). Besarnya pengaruh kelima variabel independen terhadap senjangan adalah sebesar 73,2 % yang berarti adalah 26,8 % pengaruh lain yang tidak masuk dalam penelitian ini.

Hipotesis 1 dapat diterima karena hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan senjangan anggaran, dengan nilai  $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$  ( $2,398 > 1,6802$ ). Hubungan yang terjadi antara kedua variabel tersebut adalah negatif yang berarti bahwa partisipasi penyusunan anggaran tinggi, maka akan menurunkan senjangan anggaran.

Hipotesis 2 dapat diterima dengan adanya hubungan yang signifikan ( $0,009$ ) antara komitmen organisasi dengan senjangan anggaran. Nilai  $t_{\text{hitung}} > t_{\text{tabel}}$  dan hubungan yang terjadi di antara kedua variabel tersebut adalah negatif sehingga hasil penelitian ini dapat menerima hipotesis 2 yaitu bahwa komitmen yang tinggi dalam organisasi dapat menurunkan senjangan anggaran. Hipotesis 3 juga dapat diterima dengan adanya hubungan yang signifikan ( $0,000$ ) antara keterlibatan kerja dengan senjangan anggaran. Nilai  $t_{\text{hitung}}$  sebesar 5,301 lebih besar dari  $t_{\text{tabel}}$  1,6802. Hubungan yang terjadi diantara dua variabel tersebut adalah positif yaitu apabila keterlibatan kerja tinggi maka akan cenderung meningkatkan senjangan anggaran.

Penelitian ini juga menerima hipotesis 4 dengan hasil terdapat hubungan yang signifikan antara variabel ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran, dengan nilai t hitung sebesar 5,227. hubungan yang terjadi antara variabel ketidakpastian lingkungan dengan senjangan anggaran adalah positif. Itu berarti bahwa apabila ketidakpastian lingkungan tinggi akan cenderung menciptakan senjangan anggaran.

Hipotesis 5 dalam penelitian ini yaitu adanya pengaruh jenis industri terhadap senjangan anggaran dapat diterima. Hal ini ditunjukkan dengan terjadinya hubungan yang signifikan antara jenis industri dengan senjangan anggaran dan nilai t hitung yang lebih besar dari t tabel ( $3,209 > 1,6802$ ). Hasil penelitian menunjukkan bahwa industri manufaktur lebih tinggi tingkat senjangan anggarannya daripada industri non manufaktur.

## 5.2. Keterbatasan dan Saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil yang diperoleh. Keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian ini antara lain :

1. Penelitian ini hanya membedakan perusahaan manufaktur dan non manufaktur sehingga untuk industri non manufaktur tidak terklasifikasi dengan jelas. Untuk peneliti selanjutnya dapat dibedakan jenis industri tidak hanya manufaktur dan non manufaktur tapi dapat lebih terinci, misalnya perusahaan

dagang, jasa, perbankan. Dengan demikian, dummy dibuat menjadi beberapa kategori.

2. Keterbatasan populasi yang diambil karena hanya di Jawa Tengah dan pengambilan kuesioner yang tidak proporsional sehingga hasil penelitiannya mungkin kurang dapat digeneralisir. Untuk penelitian selanjutnya agar sampel benar-benar mewakili daerah Jawa Tengah 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 peneliti selanjutnya dapat dilakukan uji non respon bias.

### 5.3. Implikasi

Hasil penelitian ini memiliki implikasi secara teoritis yaitu pada akuntansi keperilakuan. Bahwa dalam lingkungan organisasi sebaiknya memperhatikan faktor-faktor kontinjen seperti komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan.

Implikasi praktis lebih ditujukan kepada pihak manajemen perusahaan. Manajemen perusahaan dalam menjalankan organisasi harus memperhatikan faktor-faktor partisipasi, komitmen organisasi, keterlibatan kerja, dan ketidakpastian lingkungan agar organisasi dapat eksis dan mampu bersaing dalam persaingan industri yang semakin global.

## 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 kee nam, Edisi Ind, jilid 1,2, Cetakan Pertama, Penerbit Binarupa Aksara, Jakarta.
- dan V. Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition. Boston. McGraw – Hill Co.
- Arik Susbiyanti, Pengaruh Size, rasio Reverage, Rasio Likuiditas, Rasio Profitabilitas dan Jenis Industri terhadap Luas Pengungkapan Sukarela, *Tesis Program Studi Magister Akuntansi Program Pasca Sarjana Undip*, 2001
- Brownell, P. 1982. "Participation in the Budgeting Process. When it Works and When Doesn't" *Journal of Accounting Literature*. Vol 1.
- dan Mc Innes, M. 1986. "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. " *The Accounting Review* ". Vol LXI No. 4 Oktober.
- Chenhall, Robert H, dan D. Morris. 1986. "The Impact of Structure, Environment, and Independence on the Received Unusetulness of Management Acc Systems. " *The Accounting Review*, October.
- Chow, Chee W. et. All. 1988. "Participative Budgeting : Effect of a Truth Inducing Pay Scheme and Information Asymmetry on Slack and Performance." *The Accounting Review*. Vol. LCIII. No 1 January.
- Cook, J.D. dan T.D. Wall. 1980. "New York Attitue Measures of Trust, Organizations Commitment, and Personal Need Nonfulfilment". *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*.

- Dunk, A.S. 1993. "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on Relation Between Budgetary Participation and Slack " *The Accounting Review* 68. April.
- and Lysons, A.F. 1997. "An Analysis of Departmental Effectiveness, Participative Budgetary Control Processes and Environmental Dimensionality Within The Competing Values Framework : A Public Sector Study". *Financial Accountability & Management*. 13
- Firdaus Abdul Rahman 2002, Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variable Moderating, Tesis, UNDIP.
- Fitri.F. A. 1998. Pengaruh Organizational Commitment, Information Asymmetry, 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. "Universalistic and Contingency Perspective. *Decision Science* 17
- Gujarati, Damodar. 1997. *Ekonometrika Dasar*. Edisi Bahasa Indonesia. Penerbit Erlangga. Jakarta.
- Hansen, D.R., dan M.M. Mowen, 1997. *Management Accounting* Edisi Keempat. South Western College Publishing
- Indonesian Capital Market 2001. Twelfth Edition. Institute for Economic and Financial Research.
- 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.
- Kanungo, R. N. 1982. Measurement of Job and Work Involvement. *Journal of Applied Psychology*.
- Imam Ghozali, Agustus 2002, *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Lawler, E dan Hall, D. 1970. "Relationship of job Characteristic to Job Involvement, Satisfaction and Intrinsic Motivation " *Journal of Applied Psychology*.

- Liou, K. T. and Bazemore, G. 1994 "Professional Orientation and Job Involvement Among Detention Case Worker". *PAQ Summer*
- Luthans, F. 1988. *Organizational Behavior* Eight Edition . Boston : Mc Graw – Hill, Inc.
- Lukka, K. 1988. "Budgetary Biasing in Organization : Theoretical Frame Work and Empirical Evidence," *Accounting, Organizations and Society* 13.
- Mardiasmo dan Suko Maryoto, *Dasar-Dasar Akuntansi*, Edisi Pertama, BPFE - Jogjakata, 1984 .
- Mendenhall, W and Beaver, R. J. *A Course in Business Statistics*. PWS – Kent Publishing Company. 1992
- Merchant, K.A. 1984. "The Design of The Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. Oktober.
- \_\_\_\_\_ 1985. "Budgeting and Propersity to Create Budgetary Slack". *Accounting, Organization, and Society*.
- Mowday, R., R. Steers, dan L. Porter. 1979. "The Measurement of Organizational Commitment. " *Journal of Vocational Behavior* 14.
- Murray, Dennis. 1990. "The Performance Effects of Participative Budgeting : An Integration of Intervening and Moderating Variables". *Behavioral Research In Accounting*. Vol 2.
- Muslimah, S. 1998. "Dampak Gaya Kepemimpinan, Ketidakpastian Lingkungan, dan Informasi Job Relevant terhadap Perceived Usefulness Sistem Anggaran". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* Vol 1 Juli No. 2.
- Nouri, H. 1994. "Using Organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack : A Research Note" *Accounting, Organizational Society*. No 3.
- \_\_\_\_\_ dan R. J. Parker. 1996. "The Effect of Organizational Commitment on Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. " *Behavior Research in Accounting* 8.
- Nunnaly, J.C & Bermstein, I.H, *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 Satisfaction, and Turn Over Among Psyatric Tehnicians". *Journal of Applied Psychology* 59.
- Riyanto LS, Bambang. "Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Acc Research : A Comparison. " *Journal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*, Vol. 1, No 1, Februari.
- 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 Budgets". *The Accounting Review* 45 April.
- Sekaran, Uma. " Research Methods for Business : a skill – Building Aproach " *John W & Sons Inc.* 1992.
- Siegel, G., dan H. R. Marconi. 1989. *Behavior Accounting*. South – Western publishing, Co; Cincinati, OH
- 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.
- Tymon, Walter, G. et al. 1998. "Critical Analysis and Recommendations Regarding the Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research". *Behavioral Reseach in Accounting* Vol 10.
- 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.
- Welsch, G. A., R. W. Hilton, and P. N. Gordon, 1996, "*Anggaran : Perencanaan dan Pengendalian Laba*", Buku Satu, Edisi kelima, Edisi Indonesia, Penerbit Salemba Empat, Jakarta

- Wiener, Y. 1982. "Commitment in Organization : A Normative View." *Academy of Management Review* 7.
- Young, S.M. 1985. "Participative Bidgeting : The Effects of Risk Aversion and Assymetric Informations on Budgeting Slack" *Journal of Accounting Research* 23. pp 829 - 842
- Yuwono, I. B. 1999. "Pengaruh Komitmen Organisasi Dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran". *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, April 1999