

**PENGARUH ASIMETRI INFORMASI DAN KOMITMEN ORGANISASI
TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN
DENGAN KESENJANGAN ANGGARAN**

HAFSAH

(Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara)

ABSTRACT

The relationship between budgetary participation and budgetary slack has been examined in several accounting studies with conflicting results. The conflicting result may reflect the influence of moderating variables. Using a contingency approach, this study examines the moderating effects of information asymmetry and organizational commitment on the relationship between budgetary participation and budgetary slack.

The subjects of this study are responsibility centre managers of go public companies that are located in Sumatera Utara. Mailed questionnaires were used to collect data. Purposive sampling method used in this study with response rate 53,5% or 61 of 114 questionnaires were sent to responsibility centre managers. Moderated Regression Analysis (MRA) was used to ascertain the moderating effect in the research model. Analysis were based on the responses of 56 responsibility centre managers.

Analysis of interactions between information asymmetry, organizational commitment and budgetary participation offered two interesting findings. First, no significant interactive effect between information asymmetry and budgetary participation were found to have affected budgetary slack. Second, no significant interactive effect between organizational commitment and budgetary participation were found to have affected budgetary slack

Key Words: *Contingency approach, budgetary participation, budgetary slack, information asymmetry, organizational commitment.*

PENDAHULUAN

Latar Belakang Penelitian

Anggaran merupakan unsur sistem pengendalian manajemen yang tidak hanya berfungsi sebagai alat perencanaan tetapi juga berfungsi sebagai alat pengendalian.

Disamping itu anggaran juga berfungsi sebagai alat koordinasi, komunikasi, penilaian prestasi, dan motivasi (Kenniss, 1979). Menurut Schiff dan Lewin (1978), anggaran merupakan elemen kunci dalam sistem perencanaan dan pengendalian. Sistem perencanaan dan pengendalian ini disebut juga sistem pengendalian manajemen.

Adapun upaya yang perlu dilakukan agar anggaran dapat berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian yang efektif, manajemen puncak perlu mengikut sertakan manajer pusat pertanggungjawaban (MPP) dalam proses penyusunan anggaran. Anggaran yang disusun dengan mengikut sertakan manajer pusat pertanggungjawaban disebut partisipasi anggaran (*budgetary participation*). Proses penyusunan anggaran yang dimaksud adalah proses penetapan peran, di mana setiap manajer dalam perusahaan diberi peran untuk melaksanakan kegiatan dalam pencapaian sasaran yang telah ditetapkan dalam anggaran. Dengan diikuti sertakannya MPP dalam penyusunan anggaran, akan menimbulkan kejelasan sasaran anggaran dan komitmen MPP untuk mencapai sasaran anggaran. Disamping itu keikutsertaan MPP akan memotivasi MPP untuk mencapai sasaran anggaran, karena anggaran yang dihasilkan dengan cara ini akan lebih realistis. Anggaran lebih realistis karena didasarkan atas negosiasi manajemen puncak dengan MPP. (Siregar, 1994).

Meskipun partisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki keunggulan, namun bukan berarti tanpa permasalahan. Masalah yang mungkin ditimbulkannya adalah kesenjangan anggaran atau *budgetary slack* (Lowe dan Show, 1968; Lukka, 1998; dan Young, 1985). Adapun yang dimaksud dengan kesenjangan anggaran adalah anggaran yang disusun terlalu mudah untuk dicapai, misalnya untuk anggaran pendapatan disajikan terlalu rendah, sedangkan untuk anggaran beban disajikan terlalu tinggi. Hal ini dilakukan agar prestasi MPP kelihatan bagus karena mampu mencapai sasaran anggaran, walaupun sesungguhnya MPP tersebut mampu mencapai di atas sasaran anggaran yang telah ditetapkan. Upaya MPP untuk menciptakan kesenjangan anggaran timbul karena prestasi MPP dinilai berdasarkan

tingkat pencapaian anggaran, sedangkan penghargaan diberikan berdasarkan prestasi MPP.

Upaya untuk menciptakan kesenjangan anggaran akan lebih mudah jika asimetri informasi (*information asymmetry*) tinggi (Dunk, 1993). Asimetri informasi adalah suatu kondisi dimana satu pihak (MPP) memiliki informasi lebih dibandingkan dengan pihak lain (manajemen puncak). Namun upaya untuk melakukan kesenjangan anggaran akan terhindar jika MPP memiliki komitmen organisasi (*organizational commitment*) yang tinggi (Nouri dan Parker, 1996). Komitmen organisasi yang tinggi akan tercipta jika terdapat kesesuaian tujuan antara tujuan organisasi dengan tujuan anggota organisasi, karena komitmen organisasi dicerminkan dalam penerimaan nilai dan tujuan organisasi. Hal ini berarti anggota organisasi tidak akan komit terhadap perusahaan jika terdapat perbedaan tujuannya dengan tujuan perusahaan, (Mowday et.al., 1979). Anggota organisasi yang memiliki komitmen tinggi tentu akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya dari pada kepentingan pribadi dan sebaliknya.

Rumusan Masalah

Penelitian yang berhubungan dengan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran dipandang menarik dan penting karena penelitian-penelitian terdahulu tidak memberikan hasil yang konsisten. Misalnya Dunk (1993), Cammann (1976), Merchant (1985), dan Onsi (1973), menyimpulkan terdapat hubungan negatif antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Dengan kata lain partisipasi anggaran mengurangi kesenjangan anggaran. Sedangkan Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985), menyimpulkan terdapat hubungan positif antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Sementara itu Collin (1978), menyimpulkan hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran tidak signifikan. Ketidak konsistenan hasil penelitian ini disebabkan oleh faktor kontekstual.

Para pendukung pendekatan kontijensi berpandangan tidak ada satu sistem yang berlaku untuk semua kondisi. Ketepatan suatu sistem tergantung pada dimana sistem itu diterapkan. Oleh karenanya dalam penelitian ini peneliti menggunakan

variabel asimetri informasi dan komitmen organisasi sebagai faktor kontekstual yang diperkirakan dapat memperkuat atau memperlemah hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

Adapun masalah yang diteliti dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah ada pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
2. Apakah ada pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.
3. Apakah ada pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

KERANGKA TEORI DAN HIPOTESIS

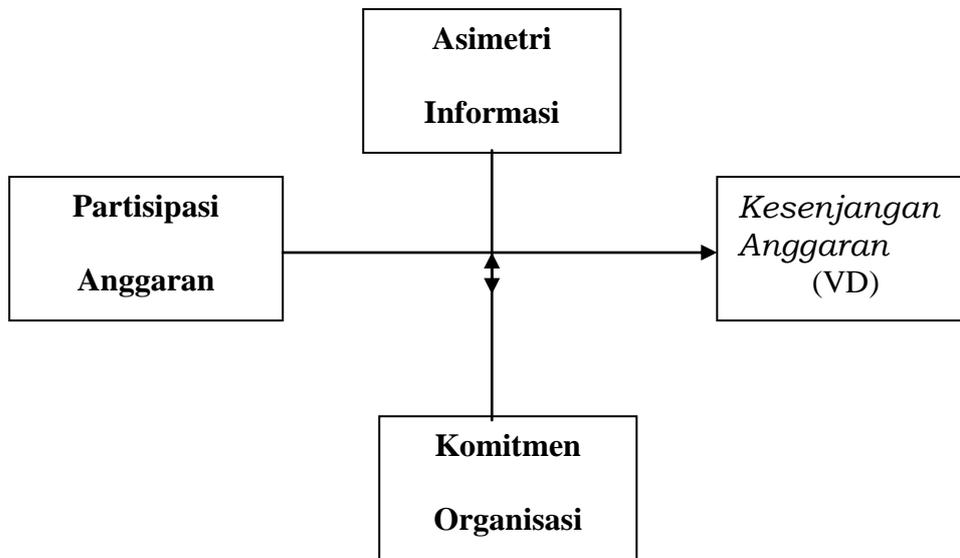
Fungsi lain dari anggaran adalah sebagai alat penilaian prestasi bagi MPP. Penilaian prestasi digunakan sebagai dasar dalam memberikan penghargaan. Hal ini berarti ada dorongan bagi MPP untuk mendapatkan prestasi yang baik. Prestasi yang baik dapat dicapai dengan mudah jika anggaran disusun terlalu longgar atau dibawah kemampuan MPP, misalnya dengan mengusulkan anggaran pendapatan yang terlalu rendah, dan anggaran beban yang terlalu tinggi. Jika hal yang seperti ini terjadi tentu akan merugikan perusahaan. Usaha-usaha untuk mengusulkan anggaran dibawah dari yang semestinya atau dibawah dari kemampuan MPP disebut kesenjangan anggaran. Kesenjangan anggaran dapat terjadi karena keikutsertaan MPP dalam penyusunan anggaran, tanpa mengikutsertakan MPP dalam penyusunan anggaran (kesenjangan anggaran) bukan berarti tidak bermasalah, masalahnya adalah kurangnya komitmen MPP untuk mencapai sasaran anggaran (komitmen organisasi). Faktor lain penyebab kesenjangan anggaran adalah kebiasaan manajer puncak dan komite anggaran melakukan pemotongan anggaran dengan semena-mena tanpa mempertimbangkan argumentasi MPP. Asimetri informasi juga akan mendorong terciptanya kesenjangan anggaran, karena MPP memiliki informasi lebih mengenai pusat pertanggungjawabannya dari pada manajemen puncak, namun demikian kesenjangan anggaran tidak akan terjadi jika MPP memiliki komitmen organisasi

yang kuat dan sebaliknya, jika MPP memiliki komitmen organisasi yang lemah akan mendorong terjadinya kesenjangan anggaran.

Hanson (1996), dan Dunbar (1971), berpendapat partisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempengaruhi motivasi atau usaha MPP untuk mencapai sasaran anggaran. Menurut Dunk (1990), manajer yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran dapat memanipulasi anggaran untuk menciptakan anggaran operasi dengan standar yang lebih mudah untuk dicapai (kesenjangan anggaran). Selanjutnya menurut Dunk (1993), apabila partisipasi anggaran, dan asimetri informasi tinggi, maka kesenjangan anggaran juga akan tinggi dan sebaliknya. Shiff dan Lewin (1970), dan Young (1985), keduanya berpendapat bahwa partisipasi akan memberikan kesempatan bagi manajer bawah (*subordinates*) membangun kesenjangan anggaran ke dalam standar prestasi mereka (anggaran), Linn et.al (2001).

Menurut Nouri dan Parker (1996), komitmen organisasi yang kuat akan mengakibatkan partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran berhubungan terbalik. Menurut Joshi dan Abdulla (1995), sejumlah faktor seperti tujuan individu (*individual goal*), struktur penghargaan (*reward structure*), komitmen organisasi (*organizational commitment*) dan ketidakpastian (*uncertainty*) dapat mempengaruhi terciptanya kesenjangan anggaran. Menurut Fisher et.al. (2002), penggunaan anggaran untuk penilaian prestasi akan mengurangi kesenjangan anggaran, dan meningkatkan prestasi MPP.

Berdasarkan uraian tersebut, maka kerangka konseptualnya dapat disajikan sebagai berikut:



Keikutsertaan MPP dalam menyusun anggaran (partisipasi anggaran) akan mendorong MPP untuk menciptakan kesenjangan anggaran terutama jika anggaran digunakan sebagai satu-satunya alat penilaian prestasi, karena dengan kesenjangan anggaran, anggaran akan mudah dicapai. Sedangkan realisasi anggaran merupakan pencerminan prestasi, selanjutnya penghargaan akan didasarkan pada prestasi. Prestasi yang baik akan mendapatkan penghargaan yang baik. Hal inilah yang mendorong MPP untuk menciptakan kesenjangan anggaran.

Ketidak konsistenan hasil penelitian yang berkaitan dengan kesenjangan anggaran dapat diatasi dengan menggunakan pendekatan kontijensi, yaitu suatu pendekatan yang berprinsip tidak ada suatu sistem yang berlaku secara universal. Selanjutnya kelebihan informasi mengenai pusat pertanggungjawaban yang dimiliki MPP dibandingkan manajemen puncak yang disebut asimetri informasi diduga akan mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran. Dengan kata lain asimetri informasi merupakan variabel moderating.

Variabel moderating lain dalam penelitian ini selain asimetri informasi adalah komitmen organisasi, komitmen organisasi diduga akan mampu menjelaskan ketidak konsistenan hasil penelitian mengenai kesenjangan anggaran. MPP yang memiliki komitmen organisasi yang rendah diduga akan lebih terdorong untuk melakukan

kesenjangan anggaran dari pada MPP yang memiliki komitmen organisasi yang tinggi. Peneliti menduga komitmen organisasi akan mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

Berdasarkan uraian dalam kerangka teoritis, maka hipotesis dalam penelitian ini dapat dinyatakan sebagai berikut:

1. Terdapat pengaruh partisipasi anggaran terhadap kesenjangan anggaran.
2. Terdapat pengaruh asimetri informasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.
3. Terdapat pengaruh komitmen organisasi terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Populasi dan sampel Penelitian

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah manajer pusat pertanggungjawaban (MPP) yang bekerja pada perusahaan go publik dan beroperasi di Sumatera Utara. Berdasarkan *Indonesian Capital Market Directory* (2002) dari 323 perusahaan go publik terdapat 38 perusahaan go publik yang beroperasi di Sumatera Utara, dari jumlah ini hanya 29 perusahaan yang bersedia berpartisipasi. Setiap perusahaan dikirim tiga kuesioner yang dijadikan sampel dalam penelitian ini, dengan pertimbangan pada setiap perusahaan minimum terdapat tiga MPP yakni, manajer pusat biaya, pusat pendapatan, dan manajer pusat laba, sedangkan manajer pusat investasi berada di Jakarta, oleh karena itu dikirim sebanyak 114 kuesioner. Dari jumlah tersebut hanya 61 kuesioner dikembalikan, 5 tidak lengkap. Jadi hanya 56 MPP yang dijadikan sampel.

Namun penelitian ini bukanlah sensus dimana jumlah sampel sama dengan populasi, tetapi penelitian ini adalah survey karena tidak semua MPP dijadikan sampel. Teknik sampling yang digunakan adalah sampling tidak berpeluang (*nonprobability sampling*), tepatnya sampling purposive (*purposive sampling*). (Cooper dan Schindler 2003; Indriantoro dan Supomo 2002).

Pengukuran Variabel Penelitian

Variabel yang digunakan pada penelitian ini terdiri dari variabel independen yaitu partisipasi anggaran, dan variabel dependennya adalah Kesenjangan anggaran. Penelitian ini juga menggunakan variabel moderating yakni asimetri informasi dan komitmen organisasi.

Partisipasi anggaran (PA) adalah keikutsertaan MPP bersama-sama manajemen puncak dalam proses penyusunan anggaran (Kenis, 1979). Instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur Partisipasi anggaran adalah instrumen yang dikembangkan dari Kenis (1979), dengan menggunakan skala 1 sampai 7.

Kesenjangan anggaran (KA) adalah menciptakan dengan sengaja kesenjangan taksiran anggaran yang jujur dengan anggaran yang diusulkan (Joshi dan Abdulla, 1995). Dengan demikian MPP dapat dengan mudah mencapai sasaran anggaran dengan sedikit usaha. Instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur Kesenjangan anggaran adalah instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993), dengan menggunakan skala 1 sampai 7.

Variabel moderating terdiri dari asimetri informasi dan komitmen organisasi. Asimetri informasi (AI) ada bilamana terdapat informasi yang dimiliki oleh manajer bawah dalam hal ini MPP tetapi tidak dimiliki manajer puncak (Joshi dan Abdulla, 1995). Dengan kata lain asimetri informasi ada, jika MPP memiliki informasi lebih dari manajer puncak. Instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur asimetri informasi adalah instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993), dengan menggunakan skala 1 sampai 7.

Komitmen organisasi (KO) sebagai variabel moderating kedua diartikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menyokong keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi (Wiener, 1982). Instrumen penelitian yang digunakan untuk mengukur Komitmen organisasi adalah instrumen yang dikembangkan oleh Mowday (1979), dengan menggunakan skala 1 sampai 7.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, penulis melakukan uji *nonresponse bias*, uji ini dilakukan untuk mengetahui apakah ada bias atas jawaban yang diberikan responden lebih awal dengan responden yang memberi jawaban akhir. Kemudian dilanjutkan dengan uji kualitas data yaitu dengan uji reliabilitas dan uji validitas. Menurut Singarimbun dan Effendi (1989), uji validitas menunjukkan sejauh mana suatu alat pengukur itu mengukur apa yang ingin diukur, sedangkan uji reliabilitas untuk menunjukkan sejauh mana suatu hasil pengukuran relatif konsisten apabila pengukuran diulangi dua kali atau lebih. Selanjutnya penulis melakukan uji asumsi klasik yang meliputi uji normalitas, uji multikolinieritas, autokorelasi, dan uji heteroskedastisitas.

Data yang didapatkan dari penelitian ini dianalisis dengan menggunakan analisis regresi moderat (MRA = *moderated regression analysis*) dengan bantuan SPSS versi 11.5. MRA merupakan aplikasi khusus regresi berganda linier, dimana dalam persamaan regresinya mengandung unsur interaksi (perkalian dua atau lebih variabel independen).

Hasil pengujian hipotesis 1

Hasil analisis regresi sederhana menunjukkan angka $r^2 = 0,256$ atau 25,6%, dengan signifikansi $p = 0,000$ berarti partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran, pada alpha 1%. Dengan kata lain 25,6% variasi kesenjangan anggaran dapat dijelaskan oleh variasi partisipasi anggaran. Sedangkan sisanya ($100\% - 25,6\% = 74,4\%$) dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Dengan demikian H_0 ditolak dan H_a diterima. Adapun persamaan regresinya disajikan dalam tabel 1.

Tabel 1. Hasil Uji Hipotesis 1

$Y = a + bX + e$	
$Y = 3,612 + 0,410 X_1 + e$	
Std. Error =	(1,978) (0,095)
Standard Error of the Estimate (SEE) =	2,820
Signifikansi =	(0,073) (0,000)
$r^2 =$	0,256
F =	18,575 Sig. = 0,000

Konstanta 3,612 menyatakan bahwa jika variabel independen dianggap konstan, maka kesenjangan anggaran sebesar 3,612. Koefisien regresi 0,410 menyatakan bahwa setiap penambahan 1,000 partisipasi anggaran akan meningkatkan kesenjangan anggaran sebesar 410. *Standard error of the estimate* (SEE) sebesar 2,820 berarti makin kecil nilai SEE akan membuat model regresi semakin tepat dalam memprediksi variabel dependen.

Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985), dimana partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap kesenjangan anggaran, dan berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Cammann (1976), Dunk (1993), Merchant (1985), dan Onsi (1973), dimana partisipasi anggaran berpengaruh negatif terhadap kesenjangan anggaran, sementara hasil penelitian Collins (1978) menyimpulkan partisipasi anggaran tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Perbedaan ini kemungkinan disebabkan oleh subyek penelitian yang berbeda dan faktor kontekstual yang juga berbeda.

Hasil pengujian hipotesis 2

Hasil analisis regresi berganda secara keseluruhan menunjukkan angka adjusted $R^2 = 0,231$ atau 23,1%, dengan signifikansi $p = 0,001$. Hal ini berarti 23,1%

variasi kesenjangan anggaran yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen, partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan interaksi partisipasi anggaran dan asimetri informasi (moderat 1). Sedangkan sisanya (100% - 23,1% = 76,9%) dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F test menghasilkan nilai F hitung sebesar 6,522 dengan tingkat signifikansi 0,001. Oleh karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kesenjangan anggaran atau dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan moderat secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

Dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, variabel partisipasi anggaran dan asimetri informasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Variabel partisipasi anggaran memberikan nilai koefisien parameter 0,168 dengan tingkat signifikansi 0,653, dan variabel asimetri informasi memberikan nilai koefisien parameter - 0,290 dengan tingkat signifikansi 0,367. Variabel moderat yang merupakan interaksi antara partisipasi anggaran dengan asimetri informasi ternyata tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan variabel asimetri informasi bukanlah variabel moderating karena tidak signifikan. Dengan demikian Ho2 diterima dan Ha2 ditolak. Adapun persamaan regresinya disajikan dalam tabel 2.

Tabel 2. Hasil Uji Hipotesis 2

$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3 (X_1.X_2) + e$			
$Y = 9,508 + 0,168 X_1 - 0,290 X_2 + 0,012 X_1.X_2 + e$			
Std. Error =	(7,444)	(0,371)	(0,319) (0,015)
Signifikansi =	(0,207)	(0,653)	(0,367) (0,430)
Adjusted R ² = 0,231			
F = 6,522	Sig. = 0,001		

Berdasarkan pengujian ini ternyata asimetri informasi tidak mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Hal ini disebabkan anggaran belum digunakan sebagai alat penilaian prestasi dan pengendalian, dan

penghargaan tidak didasarkan pada prestasi anggaran. Sedangkan usaha untuk menciptakan kesenjangan anggaran didorong oleh keinginan untuk mendapatkan prestasi yang baik, yang pada akhirnya akan mendapatkan penghargaan yang baik. Anggaran hanya berfungsi sebagai alat perencanaan, koordinasi dan komunikasi.

Hasil penelitian ini menunjukkan asimetri informasi bukanlah variabel moderating. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Dunk (1993) yang menyatakan asimetri informasi merupakan variabel moderating yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran, dimana jika partisipasi anggaran tinggi, asimetri informasi tinggi akan menghasilkan kesenjangan anggaran yang tinggi dan sebaliknya. Perbedaan hasil penelitian ini disebabkan perbedaan subyek penelitian, dimana faktor kontekstual disuatu tempat belum tentu menjadi faktor kontekstual di tempat lain.

Hasil pengujian hipotesis 3

Hasil analisis regresi berganda secara keseluruhan menunjukkan angka adjusted $R^2 = 0,220$ atau 22%, dengan signifikansi $p = 0,001$. Hal ini berarti 22% variasi kesenjangan anggaran yang dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen, partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan interaksi PA dan KO (moderat 2). Sedangkan sisanya ($100\% - 22\% = 78\%$) dijelaskan oleh variabel lain di luar model. Uji Anova atau F test menghasilkan nilai F hitung sebesar 6,164 dengan tingkat signifikansi 0,001. Oleh karena probabilitas signifikansi jauh lebih kecil dari 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kesenjangan anggaran atau dapat dikatakan bahwa partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan interaksi PA dan KO secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, variabel partisipasi anggaran dan komitmen organisasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Variabel partisipasi anggaran memberikan nilai koefisien parameter 0,79 dengan tingkat signifikansi 0,911, dan variabel komitmen organisasi memberikan nilai koefisien parameter $- 0,175$ dengan tingkat signifikansi 0,568. Variabel moderat yang merupakan interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi ternyata tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan variabel

komitmen organisasi bukanlah variabel moderating karena tidak signifikan. Dengan demikian Ho3 diterima dan Ha3 ditolak. Adapun persamaan regresinya disajikan dalam tabel 3.

Tabel 3. Hasil Uji Hipotesis 3

$Y = b_0 + b_1X_1 + b_2X_3 + b_3 (X_1.X_3) + e$			
$Y = 11,773 + 0,079 X_1 - 0,175 X_3 + 0,007 X_1.X_3 + e$			
Std. Error =	(14,633)	(0,704)	(0,304) (0,014)
Signifikansi =	(0,425)	(0,911)	(0,568) (0,625)
Adjusted R ² =	0,220		
F = 6,164	Sig. = 0,001		

Berdasarkan pengujian ini ternyata komitmen organisasi tidak mempengaruhi hubungan partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran. Hal ini dapat dipahami mengingat komitmen organisasi yang dimiliki MPP merupakan komitmen organisasi yang semu. Komitmen organisasi yang semu disebabkan oleh penghargaan yang tidak sesuai dengan prestasi, dengan kata lain tidak ada keselarasan tujuan individual dengan tujuan perusahaan.

Hasil penelitian ini menunjukkan komitmen organisasi bukanlah variabel moderating. Hasil penelitian ini berbeda dengan hasil penelitian Nouri & Parker (1996) yang menyatakan komitmen organisasi merupakan variabel moderating yang dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kesenjangan anggaran, dimana jika komitmen organisasi tinggi maka partisipasi anggaran dan kesenjangan anggaran memiliki hubungan negatif dan sebaliknya. Perbedaan hasil penelitian ini disebabkan perbedaan subyek penelitian, dimana faktor kontekstual disuatu tempat belum tentu menjadi faktor kontekstual di tempat lain.

KESIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini merupakan penelitian lebih lanjut dari berbagai penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh berbagai peneliti dengan hasil tidak dapat disimpulkan secara meyakinkan (*inconclusive*). Dikatakan tidak dapat disimpulkan secara meyakinkan karena berbagai penelitian yang dilakukan tidak memberikan hasil yang sama bahkan ada yang bertolak belakang sehingga tidak dapat meyakinkan banyak orang. Oleh karenanya banyak penelitian yang berkaitan dengan kesenjangan anggaran direplikasi. Hal ini disebabkan banyak faktor yang mempengaruhi kesenjangan anggaran, termasuk faktor kontekstual yang merupakan variabel kontijensi.

Berdasarkan uraian dalam pembahasan, maka penulis membuat beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Hasil analisis regresi sederhana menunjukkan partisipasi anggaran berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran.
2. Hasil analisis regresi berganda secara keseluruhan menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, asimetri informasi, dan interaksi partisipasi anggaran dan asimetri informasi (moderat) secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, variabel partisipasi anggaran dan asimetri informasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran. Variabel moderat yang merupakan interaksi antara partisipasi anggaran dengan asimetri informasi ternyata tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan variabel asimetri informasi bukanlah variabel moderating karena tidak signifikan.
3. Hasil analisis regresi berganda secara keseluruhan menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan moderat secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran. Dari ketiga variabel independen yang dimasukkan dalam regresi, variabel partisipasi anggaran dan komitmen organisasi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kesenjangan anggaran.

Variabel moderat yang merupakan interaksi antara partisipasi anggaran dengan komitmen organisasi ternyata tidak signifikan, sehingga dapat disimpulkan variabel komitmen organisasi bukanlah variabel moderating karena tidak signifikan.

Saran

Temuan penelitian ini dapat dipertimbangkan oleh para praktisi sebagai bahan atau masukan dalam mendisain sistem anggaran, bagaimanapun kesenjangan anggaran yang tinggi akan menciptakan disfungsional pada perusahaan yang bersangkutan. Untuk itu disarankan:

1. Kesenjangan anggaran harus dikontrol atau diprediksi secara dini untuk meningkatkan efektivitas anggaran. Temuan ini juga bermanfaat bagi para akademisi yang mengajar dalam bidang akuntansi manajemen, sistem pengendalian manajemen, dan anggaran.
2. Masih diperlukan penelitian pada bidang yang sama (kesenjangan anggaran), untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini. Mengingat hasil penelitian terdahulu banyak yang tidak konsisten atau tidak dapat disimpulkan secara meyakinkan.
3. Berbagai faktor yang perlu dipertimbangkan untuk penelitian berikutnya adalah faktor kontijensi lain seperti, tekanan anggaran, sikap terhadap anggaran, gaya kepemimpinan, ketidakpastian lingkungan, dan budaya perusahaan. Bagaimanapun faktor-faktor tersebut perlu diteliti, karena diduga berpengaruh terhadap kesenjangan anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Cammann, C. 1976. Effects of the use of control systems. *Accounting Organizations and Society* 1: 301-313
- Collins, F. 1978. The interaction of budget characteristics and personality variables with budgetary participation and slack. *The Accounting Review*. April. 324-410
- Cooper, Donald R., Pamela S. Schindler. 2003. *Business Research Methods*. International Edition. McGraw Hill. Singapore.
- Dunbar, R.L. 1971. Budgetary for Control. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 16 pp. 88-96
- Dunk, Alan, S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*. April. Vol.68. No.2.
- Dunk, Alan, S. 1990. Budgetary Participation Agreement on evaluation Criteria and Managerial Performance: A Research Note. Vol. 15. pp 171-178
- Fisher, Joseph, G., Laureen A. Maines, Sean A. Pfeffer, Geoffrey B, Sprinkle. 2002. Using Budgets for Performance Evaluation: Effects of Resource Allocation Asymmetry on Budget Proposals, Budget Slack, and Performance. *The Accounting Review*. October. Vol 77. No.4
- Hanson, E.I. 1996. The Budgetary Control Function, *Accounting Review*. Vol. 41. pp. 239-243
- Indonesian Capital market Directory (2002). Institute For Economics and Financial Research (ECFIN). 13 th Edition.
- Indriantoro, Nur, Bambang Supomo. 2002. *Metodologi Penelitian Bisnis. Untuk Akuntansi & manajemen*. Edisi Pertama. Bagian Penerbit Fakultas Ekonomi Yogyakarta.
- Joshi, Prem Lal, Jasim Abdulla. 1995. An Examination of the Relationships Among Budgetary Participation, Budget Emphasis, Information Asymmetry, Budget Attitudes and Budgetary Slack. *Malaysian Management Review*, March. Vol. 30 No.1
- Kenis, Izzetin. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitudes and performance. *Accounting Review*, October. pp. 707-721

- Linn, Gary, et.al. 2001. Do Broad Scope Managerial Accounting Systems Moderate the Effects of Budget emphasis, Budget Participation and Perceived Environmental Uncertainty on the Propensity to Create Budgetary Slack,” *Journal of Computer Information Systems*.
- Lowe, E. A., and R.W. Shaw. 1968. An analysis of managerial biasing: Evidence from a company’s budgeting process. *The Journal of Management Studies*. October: 304-315
- Lukka, K. 1988. Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*. 13: 281-301
- Merchant, K. 1985. Budgeting ang the propensity to create budgetary slack. *Accounting Organizations and Society* 10: 201-210
- Mowday, R., R.Steers, L. Porter. 1979. The Measurement of Organizational Commitment. *Journal of Vocational Behavior* 14. 224-247
- Nouri, Hossein, Robert J. Parker. 1996. The Effect of Organizational Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 8.
- Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* July: 535-548.
- Schiff, Michael, and Arie Y.Lewin. 1978. The impact of people on budgets, In *Readings in Cost Accounting, Budgeting and Control*. Ed. William E. Thomas, Jr. Fifth Edition. Cincinnati: South Western publishing Co.
- Schiff, Michael, and Arie Y.Lewin. 1970. The impact of people on budgets, *The Accounting Review* (April): 259 – 268.
- Singarimbun, Masri, sofian Effendi. 1989. *Metode Penelitian Survai*. Edisi Revisi. Jakarta: LP3ES.
- Siregar, Hasan Sakti. 1994. Pengaruh Karakteristik Anggaran terhadap Prestasi Kerja dan Kepuasan kerja Manajer Pusat Pertanggungjawaban di Propinsi Sumatera Utara. Tesis. UGM Yogyakarta. .
- Wiener, Y. 1982. Commitment in Organization: Normative View. *Academy of Management Review*. Vol. 7. pp. 418 - 428.

Young, M.S. 1985. Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*. Vol. 23. pp. 829 – 849.