

**PENGARUH KOMITMEN ORGANISASI DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN DALAM
HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI ANGGARAN DENGAN SENJANGAN ANGGARAN
(Studi Empirik Pada Rumah Sakit Swasta di Kota Semarang)**

*The Effect of Organizational Commitment and Uncertainty Environment on The Relationship
Between Budget Participation*

Andi Kartika

Program Studi Akuntansi Universitas Stikubank
Jl. Kendeng V Bendan Ngisor Semarang 50233
e-mail: kartika@Yahoo.co.id

ABSTRAK

Studi ini meneliti pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Tanggapan dari 83 manajer, di rumah sakit swasta di kota semarang untuk survei kuesioner dianalisis dengan menggunakan model regresi berganda. Hasilnya menunjukkan bahwa tingkat tinggi partisipasi anggaran dikaitkan dengan anggaran yang lebih tinggi senjangan di bawah kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah. dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, tingkat tinggi partisipasi anggaran dikaitkan dengan anggaran rendah senjangan. Studi ini juga menemukan bahwa ada hubungan positif antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Kata kunci: partisipasi anggaran, komitmen organisasi, ketidakpastian lingkungan, senjangan anggaran.

ABSTRACT

The study investigated the effect of organizational commitment and environmental uncertainty on the relationship between budgetary participation and budgetary slack. The responses of 83 managers, in private hospital on Semarang city to a questionnaire survey were analyzed by examining the multiple regression models. The result indicated that the high degree of budgetary participation was associated with higher budgetary slack under condition of low environmental uncertainty. Under condition of high environmental uncertainty, high degree of budgetary participation was associated with lower budgetary slack. This study also found that there were a positive relationship between budgetary participation and budgetary slack.

Keywords: budget participation, organizational commitment, environmental uncertainty, budgetary slack.

PENDAHULUAN

Di dalam persaingan dunia usaha yang semakin ketat, agar dapat bertahan hidup dan berkembang dengan baik, maka perusahaan harus bekerja secara efektif dan efisien. Langkah-langkah strategis yang tepat sangat dibutuhkan perusahaan dalam menghadapi persaingan. Di Rumah Sakit sekarang ini terjadi pergeseran paradigma dari organisasi yang bukan bisnis menjadi organisasi bisnis. Untuk bertahan hidup Rumah Sakit harus memikirkan ulang strateginya. Hal ini disebabkan karena Rumah Sakit belakangan ini mengalami persaingan yang semakin besar, pengendalian yang semakin ketat, dan tuntutan yang lebih besar.

Rumah Sakit diberi kewenangan dan otonomi yang luas dalam mengelola sumber daya agar memberikan pelayanan yang memuaskan sehingga dapat mencapai tujuan dan sasaran yang lebih baik. Perubahan lingkungan akan mendorong Rumah Sakit menjadi suatu organisasi yang multi produk sehingga membutuhkan penanganan dan manajemen serta perencanaan yang tepat agar dapat berkembang dan bersaing. Salah satu komponen penting dalam perencanaan organisasi adalah anggaran. Anggaran merupakan rencana tentang kegiatan di masa datang. Suatu organisasi membutuhkan anggaran untuk menerjemahkan keseluruhan strategi ke dalam rencana dan tujuan jangka pendek dan jangka panjang (Hansen dan Mowen, 1997).

Salah satu komponen penting dalam perencanaan perusahaan adalah anggaran, di mana anggaran merupakan suatu rencana tentang kegiatan di masa datang yang mengidentifikasi kegiatan untuk mencapai tujuan. Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief 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 melaksanakan 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 aktifitas yang telah ditetapkan sebelumnya dalam bentuk anggaran.

Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel, 1989), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif, manajer membutuhkan kemampuan untuk memprediksi masa depan, dengan mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor lingkungan, partisipasi dan gaya penyusunan. Pada saat bawahan memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, timbul senjangan anggaran (*budgetary slack*).

Penelitian mengenai hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran di dalam penyusunan anggaran telah dilakukan oleh banyak peneliti. Terutama untuk meneliti aspek perilaku bawahan dalam menentukan standar anggaran. Aspek perilaku ini menyangkut seberapa jauh kepuasan dan kinerja yang ingin dicapai bawahan. Dalam hal ini bawahan menginginkan setiap informasi yang diberikan kepada atasan dapat digunakan untuk mencapai tingkat kepuasan dan kinerjanya yang lebih tinggi (Young, 1985).

Hasil beberapa penelitian yang telah dilakukan mengindikasikan bahwa partisipasi anggaran dapat berinteraksi dengan variabel dari berbagai aspek lingkungan dalam mempengaruhi sikap dan perilaku bawahan (Magner *et al*, 1995). Dunk (1993) melakukan penelitian dengan menganalisis pengaruh interaksi partisipasi anggaran, informasi asimetri di antara atasan dan bawahan, dan *budget emphasis* yang digunakan atasan dalam menilai kinerja bawahannya terhadap *slack* anggaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa tingkat *budget emphasis* dan informasi asimetri dapat mempengaruhi bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk melakukan senjangan anggaran. Dalam hal ini senjangan anggaran akan rendah apabila

partisipasi anggaran, informasi asimetri, dan *budget emphasis* tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran menurunkan senjangan anggaran. Sedangkan Young (1985) menguji secara empiris pengaruh informasi pribadi terhadap kapabilitas produktif, *risk preference*, dan partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Hasilnya menunjukkan bahwa, karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi risiko, 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.

Hasil-hasil penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan Camman (1976), Dunk (1993), Merchant (1985), dan Onsi (1973) menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran mengurangi jumlah senjangan anggaran. Sedangkan Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), dan Young (1985) menunjukkan hasil yang berlawanan. Penelitian mereka menunjukkan partisipasi anggaran dan senjangan mempunyai hubungan yang positif. Collins (1978) dalam penelitiannya membuat kesimpulan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan.

Hasil penelitian Lathuru (2005), bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan. Hasil pengujian ini sekaligus menjawab pertanyaan penelitian bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran, sekaligus menunjukkan bahwa hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran dipengaruhi oleh *variabel moderating*.

Dari hasil penelitian-penelitian di atas dapat disimpulkan bahwa perbedaan hasil temuan disebabkan penggunaan variabel-variabel yang berbeda untuk diinteraksikan dengan partisipasi anggaran dalam menjelaskan terjadinya senjangan anggaran. Hal itu memungkinkan peneliti untuk

mengusulkan variabel lain yang diperkirakan juga berpengaruh pada hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Penulis mengusulkan variabel partisipasi anggaran dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderasi.

Latar belakang dipilihnya variabel komitmen organisasi di 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 kuat di dalam individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan kepentingan yang sudah direncanakan sehingga memungkinkan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari (Angle dan Perry, 1981; Porter *et al.*, 1974). Bawahan yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974). Sebaliknya, individu dengan komitmen rendah akan mementingkan dirinya atau kelompoknya. Dia tidak memiliki keinginan untuk menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik, sehingga memungkinkan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran.

Ketidakpastian lingkungan adalah variabel lain yang dipertimbangkan dalam penelitian ini. Ketidakpastian lingkungan yang tinggi didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu yang terjadi di lingkungannya secara akurat (Milliken, 1987). Di dalam lingkungan relatif stabil (ketidakpastian rendah), individu dapat memprediksi keadaan di masa yang akan datang sehingga langkah-langkah yang akan dilakukannya dapat membantu organisasi menyusun rencana dengan lebih akurat (Duncan, 1972).

Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah dapat terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Informasi pribadi (*private information*) yang dimiliki bawahan dapat digunakan untuk membantu penyusunan anggaran agar lebih akurat karena bawahan mampu mengatasi ketidakpastian

dan dapat digunakan untuk memprediksi kejadian di masa datang. Mengacu pada pendapat Govindarajan (1986), dapat disimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, dan sebaliknya akan berhubungan negatif bila dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi. Dalam kondisi ketidakpastian yang rendah, partisipasi bawahan yang tinggi akan mampu menciptakan senjangan anggaran. Hal ini memungkinkan karena bawahan mampu memprediksi prospek masa depan dan dapat memperkirakan langkah-langkah yang harus dilakukan sehingga dapat digunakan untuk melakukan senjangan anggaran dengan melaporkan perkiraan yang bias.

Di sisi lain, dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, partisipasi anggaran akan mengurangi senjangan anggaran (Govindarajan, 1986). Pada kondisi ini bawahan sulit memprediksi masa depan sehingga tidak mampu memperoleh informasi akurat untuk memprediksi kejadian masa depan, sehingga sulit pula baginya untuk menciptakan senjangan anggaran.

LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Partisipasi Anggaran

Anggaran merupakan rencana kerja jangka pendek yang dinyatakan secara kuantitatif dan diukur dalam satuan moneter yang penyusunannya sesuai dengan rencana kerja jangka panjang yang telah ditetapkan sebelumnya (Mulyadi, 2001: 488). Anggaran mempunyai dua peran penting di dalam sebuah organisasi, sebagai alat untuk perencanaan (*planning*), dan sebagai alat untuk pengendalian (*control*) jangka pendek bagi suatu organisasi. Dalam penyusunan anggaran terdapat tiga pihak utama yang terkait, yaitu: komite anggaran, departemen anggaran dan para manajer pusat pertanggungjawaban.

Keterlibatan partisipasi berbagai pihak dalam membuat keputusan dapat terjadi dalam penyusunan anggaran. Dengan menyusun anggaran secara partisipatif diharapkan kinerja para manajer di bawahnya 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 serta terlibat dalam penyusunannya (Milani (1975).

Komitmen Organisasi

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan meletakkan kepentingan organisasi di atas kepentingan pribadinya (Wiener, 1982 dalam Darlis, 2002). Sedangkan menurut Mowday *et al* (1979 dalam Darlis, 2002) komitmen organisasi menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi. Komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada di dalam organisasi serta tekad dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, (1974).

Ketidakpastian Lingkungan

Ketidakpastian lingkungan merupakan salah satu faktor yang sering menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Ketidakpastian merupakan persepsi dari anggota organisasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi masa depan secara akurat.

Bagi suatu organisasi, sumber utama ketidakpastian berasal dari lingkungan, yang meliputi pesaing, konsumen, pemasok, regulator, dan teknologi yang dibutuhkan (Govindarajan, 1986). Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah (Milliken, 1978 dalam Darlis, 2002). Sedangkan dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan di masa datang sehingga langkah-langkah yang akan dilakukannya dapat direncanakan dengan lebih akurat (Duncan, 1972 dalam Darlis, 2002). Kondisi yang relatif stabil ini dapat dimanfaatkan oleh anggota organisasi untuk

membantu organisasi membuat perencanaan yang akurat.

Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985). Sedangkan Anthony dan Govindarajan (2005: 84) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi yang sesungguhnya. Tujuannya agar target dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan. Karena itu dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran yaitu suatu tindakan bagian dalam menyusun anggaran cenderung menurunkan tingkat penjualan dari biaya yang seharusnya dicapai, sehingga anggaran yang dihasilkan lebih mudah dicapai.

Telaah Kritis Terhadap Penelitian Terdahulu

Penelitian yang dilakukan oleh Ivan Budi Yuwono (1999) menguji pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi bawahan akan meningkatkan senjangan anggaran. Selanjutnya, dilaporkan bahwa interaksi antara partisipasi dengan komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran. Sedangkan dalam ketidakpastian lingkungan yang dirasakan oleh para manajer ternyata mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap senjangan anggaran.

Edfan Darlis (2002) meneliti tentang pengaruh komitmen organisasional dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa interaksi antara komitmen organisasi dimensi EA dengan partisipasi anggaran mempengaruhi individu melakukan senjangan anggaran, dan terhadap hubungan interaksi komitmen organisasi dimensi OS dan CL dengan partisipasi anggaran yang dalam hipotesis dapat mempengaruhi senjangan anggaran, hasilnya tidak sesuai dengan hipotesis yang peneliti ajukan. Dugaan peneliti, keberadaan dimensi OS dan CL di dalam diri

individu ini masih rentan terhadap pengaruh dari luar.

Amrul dan Nasir (2002) menguji pengaruh gaya kepemimpinan dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi penganggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Selanjutnya pengujian terhadap pengaruh gaya kepemimpinan terhadap hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran tidak memperoleh dukungan yang signifikan.

Penelitian yang dilakukan oleh Rahman dan Supomo (2003) menguji pengaruh partisipasi anggaran dan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating. Hasil penelitian ini menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran. Dan terdapat pengaruh yang signifikan pada interaksi antara komitmen organisasi dengan keterlibatan kerja terhadap senjangan anggaran. Secara keseluruhan, penelitian ini menunjukkan bahwa manajemen puncak mampu menurunkan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran dengan penekanan pada komitmen organisasi para manajer.

Latuheru (2005) penelitiannya tentang pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran dengan komitmen organisasi sebagai variabel moderating (studi empiris pada kawasan industri maluku). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa komitmen organisasi mempunyai pengaruh negatif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan menunjukkan adanya pengaruh yang signifikan.

Kerangka Pemikiran

Dalam penelitian ini dapat digambarkan kerangka pemikiran seperti gambar-1.

Pengembangan Hipotesis

Pengaruh Partisipasi anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Meskipun partisipasi dalam penyusunan anggaran memiliki berbagai keunggulan, namun ada juga peneliti yang menemukan permasalahan yang ditimbulkan dari partisipasi anggaran. Govindarajan (1986) menyimpulkan hasil penelitian yang telah dilakukan oleh para peneliti tersebut masih bertentangan satu sama lain.

Hasil penelitian yang sudah dilakukan sebelumnya diuraikan sebagai berikut: Baiman (1982 dalam Darlis, 2002), dalam penelitiannya menemukan bahwa dengan ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan mendorong bawahan untuk membantu atasan dengan memberikan informasi yang dimilikinya sehingga anggaran yang disusun dapat lebih akurat. Penelitiannya menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dari perspektif *agency theory*. *Agency theory* menjelaskan fenomena yang terjadi bilamana atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Bagi kebanyakan organisasi, keputusan yang dibuat berasal dari berbagai level manajemen dan atasan adalah orang yang mempunyai otoritas untuk memerintah dan bawahan berkewajiban untuk mengerjakan setiap pekerjaan yang diperintahkan atasan (Hirsch, 1994; Fauziah, 2000 dalam Asriningati, 2006). Di dalam penelitiannya, Baiman (1982 dalam Asriningati, 2006) menyatakan, jika bawahan (*agent*) yang terlibat dalam partisipasi anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi lokal, akan memungkinkan bagi mereka untuk melaporkan informasi tersebut kepada atasan (*principal*). Atau dengan kata lain, partisipasi anggaran akan menyebabkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu organisasi.

Peneliti lain yang menunjukkan penyebab senjangan anggaran sebagai akibat dari laporan anggaran yang bias karena adanya partisipasi bawahan di dalam penyusunan anggaran adalah Onsi (1973 dalam Darlis, 2002). Menurut Onsi, sering terjadi bawahan berusaha menciptakan senjangan anggaran. Selama proses penyusunan anggaran dengan cara memasukkan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi di masa mendatang.

Dalam menetapkan hipotesis untuk menguji hubungan antara partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran, peneliti mengacu pada pendapat bahwa partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran (Dunk, 1993; Lukka, 1988; Young, 1985). Diperkuat oleh pendapat Antle dan Eppen (1985) dalam Erni Suryandari (2005: 59) bahwa partisipasi akan menciptakan senjangan anggaran. Argumen yang diajukan adalah bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan kepada bawahan, bawahan cenderung berusaha agar anggaran yang mereka susun mudah dicapai, salah satu cara yang ditempuh adalah dengan melonggarkan anggaran atau menciptakan *slack*. Hipotesis yang disusun peneliti adalah sebagai berikut:

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

Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Peningkatan atau penurunan senjangan anggaran tergantung pada sejauh mana individu lebih mementingkan diri sendiri atau bekerja demi kepentingan organisasinya yang merupakan aktualisasi dari tingkat komitmen yang dimilikinya. Komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran (*goal*) yang ingin dicapai oleh organisasi (Mowday *et al.*, 1979).

Nouri dan Parker (1996) berpendapat, hal ini terjadi karena bawahan hanya menempatkan sedikit atau bahkan tidak memiliki keinginan untuk memenuhi pencapaian tujuan organisasi, mereka hanya tertarik dengan kepentingan pribadinya, partisipasi anggaran merupakan kesempatan baginya untuk melakukan senjangan anggaran. Luthans (1998 dalam Darlis, 2002) mendukung pernyataan tersebut dan menyatakan bahwa komitmen yang rendah menggambarkan ketidakloyalan individu kepada organisasi. Dari uraian di atas maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₂ : Partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran apabila bawahan memiliki komitmen organisasi rendah, dan akan menurunkan senjangan anggaran

apabila bawahan mempunyai komitmen organisasi yang tinggi.

Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Individu akan mengalami ketidakpastian lingkungan yang tinggi jika merasa lingkungan tidak dapat diprediksi dan tidak dapat memahami bagaimana komponen lingkungan akan berubah. Sebaliknya dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (lingkungan relatif stabil), individu dapat memprediksi keadaan sehingga langkah-langkah yang akan diambil dapat direncanakan dengan lebih akurat (Duncan, 1972 dalam Darlis, 2002). Kemampuan memprediksi keadaan di masa datang pada kondisi ketidakpastian lingkungan rendah dapat juga terjadi pada individu yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Informasi pribadi yang dimiliki bawahan dapat digunakan untuk membantu penyusunan anggaran yang akurat karena bawahan mampu mengatasi ketidakpastian di wilayah tanggung jawabnya dan dapat memprediksi lingkungannya.

Menurut Govindarajan (1986), hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah, sedangkan hubungan menjadi negatif dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam penyusunan anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian diatas, hipotesis yang diajukan adalah:

H_3 : Partisipasi anggaran akan menurunkan senjangan anggaran jika bawahan menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sebaliknya partisipasi akan meningkatkan senjangan

anggaran apabila bawahan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah.

METODE PENELITIAN

Pemilihan Sampel Penelitian

Populasi penelitian ini adalah seluruh jajaran dalam unit organisasi Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang yang terlibat langsung dalam proses penyusunan anggaran yaitu sebanyak 12 Rumah Sakit Umum, namun 6 rumah sakit yang berpartisipasi dalam penelitian ini.

Sampel yang dipilih dalam studi ini adalah manajer atau setingkat manajer yang ikut serta dan bertanggung jawab dalam proses penyusunan anggaran bagi departemen atau divisi yang dipimpinnya. Karakteristik eksekutif dan manajer yang diharapkan adalah eksekutif dan manajer dari berbagai fungsi atau divisi dan berada satu tingkat sampai lima tingkat di bawah direktur utama. Manajer yang menjadi responden harus memenuhi kriteria minimal sudah menduduki jabatan sebagai manajer minimal satu tahun. Kriteria ini dimaksudkan bahwa responden telah memiliki pengalaman dalam penyusunan anggaran yang menjadi tanggung jawabnya. Teknik pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *convenience sampling* yaitu teknik pengambilan sampel yang dipermudah, dalam hal ini peneliti menetapkan Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang yang bersedia berpartisipasi dalam penelitian sebagai sampel. Sampel dalam penelitian ini sebanyak 83 responden.

Definisi Operasional

a. Variabel Independen (X), meliputi:

- Partisipasi Anggaran (X_1)

Partisipasi anggaran didefinisikan sebagai keterlibatan manajer-manajer pusat pertanggungjawaban di dalam hal yang berkaitan dengan penyusunan anggaran (Govindarajan, 1986). Sementara Kenis (1979 dalam Darlis, 2002) mendefinisikan partisipasi anggaran sebagai tingkat partisipasi manajer dalam mempersiapkan anggaran dan mereka memiliki pengaruh dalam menentukan pencapaian sasaran anggaran di pusat pertanggung-jawabannya.

Untuk mengukur keterlibatan dan pengaruh seorang manajer atau bawahan dalam proses

penyusunan anggaran, digunakan instrumen yang dikembangkan oleh Milani (1975). Terdiri dari 6 butir pertanyaan dengan nilai dalam skala satu sampai tujuh. Satu berarti sangat tidak setuju dan skala tujuh berarti sangat setuju.

b. Variabel Moderasi, meliputi :

- Komitmen Organisasi (X_2)

Komitmen organisasi didefinisikan sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi di atas kepentingan pribadinya (Wiener, 1982 dalam Rahman dan Supomo, 2003). Komitmen organisasional bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada di dalam organisasi serta tekad dalam diri untuk mengabdikan kepada organisasi (Porter *et al.*, 1974).

Untuk mengukur komitmen organisasi digunakan sembilan item pertanyaan yang telah digunakan oleh Mowday (1979). Skala yang digunakan adalah satu untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan tujuh berarti sangat setuju.

- Ketidakpastian Lingkungan (X_3)

Duncan (1972 dalam Darlis, 2002) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai keterbatasan individu dalam menilai probabilitas seberapa besar keputusan yang telah dibuat akan gagal atau berhasil yang disebabkan karena kesulitan untuk memprediksi kemungkinan-kemungkinan yang akan terjadi. Ketidakpastian lingkungan merupakan situasi di mana seseorang mengalami hambatan untuk memprediksi situasi di sekitarnya sehingga mencoba untuk melakukan sesuatu untuk menghadapi ketidakpastian tersebut (Luthans, 1998 dalam Darlis, 2002). Di dalam ketidakpastian lingkungan, individu akan menghadapi keterbatasan dalam memperoleh informasi dari lingkungan, sehingga tidak dapat mengetahui kegagalan dan keberhasilan terhadap hasil keputusan yang telah dibuatnya (Fisher, 1996 dalam Darlis, 2002).

Untuk mengukur persepsi manajer atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan,

digunakan 12 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972). Skala yang digunakan adalah satu untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan tujuh berarti sangat setuju.

c. Variabel Dependen (Y), meliputi :

- Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran didefinisikan sebagai tindakan bawahan yang mengecilkan kapabilitas produktifnya ketika dia diberi kesempatan untuk menentukan standar kerjanya (Young, 1985), sedangkan Anthony dan Govindarajan (1998) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan antara anggaran yang dilaporkan dengan anggaran yang sesuai dengan estimasi yang sesungguhnya. Tujuannya agar target dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan.

Item-item yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran mengacu pada daftar pertanyaan yang telah digunakan oleh Dunk (1993) yang terdiri dari enam item pertanyaan. Skala yang digunakan adalah satu untuk menunjukkan jawaban sangat tidak setuju dan tujuh berarti sangat setuju.

Model Penelitian

Model penelitian ini menggunakan model regresi dari Frucot and Shearon yaitu model nilai selisih mutlak dari variable independen, sebagai berikut:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 [(X_1 - X_2)] + \beta_5 [(X_1 - X_3)] + e$$

Di mana:

Y = senjangan anggaran

X_1 = partisipasi anggaran

X_2 = ketidakpastian lingkungan

X_3 = komitmen organisasi

$[(X_1 - X_2)]$ = nilai absolut perbedaan antara X_1 dengan X_2 , yang mewakili interaksi antara partisipasi dengan ketidakpastian lingkungan.

$[(X_1 - X_3)]$ = nilai absolut perbedaan antara X_1 dengan X_3 , yang mewakili interaksi

antara partisipasi dengan komitmen organisasi.

Statistik Deskriptif

Hasil analisis statistik deskriptif mengenai variabel-variabel penelitian terlihat dalam table 1.

Dari tabel 1 di atas diperoleh keterangan bahwa rata-rata variabel partisipasi anggaran 35,2771 nilai maksimum 42 dan nilai minimumnya 25. Untuk variabel komitmen organisasi 53,6737 nilai maksimum 63 dan nilai minimumnya 34. Untuk variabel ketidakpastian lingkungan diperoleh keterangan nilai rata-ratanya 69,0361 nilai maksimum 84 dan nilai minimumnya 32. Untuk variabel senjangan anggaran diperoleh keterangan nilai rata-ratanya 33,3614 nilai maksimum 41 dan nilai minimumnya 17.

Pengujian Validitas dan Reliabilitas

1. Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk menguji sejauh mana ketepatan alat ukur dapat mengungkapkan konsep kejadian yang diukur. Dengan membandingkan r_{hitung} yang merupakan nilai dari Corrected Item total Correlation dengan r_{tabel} . Hasil pengujian validitas dapat dilihat pada tabel 2.

Berdasarkan table 2 di atas menunjukkan bahwa nilai $r_{hitung} > r_{tabel}$, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semua item dalam variabel-variabel penelitian ini adalah valid.

2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas digunakan untuk mengetahui sejauh mana data dapat memberikan hasil yang relatif tidak berbeda bila dilakukan pengukuran kembali pada subyek yang sama. Menurut Ghozali (2005: 42) menyatakan bahwa suatu konstruk atau variabel dikatakan reliabel jika nilai *Cronbach Alpha* $> 0,60$.

Berdasarkan hasil uji reliabilitas pada tabel 3. menunjukkan bahwa semua variabel mempunyai Cronbach Alpha lebih besar dari 0,60, dengan demikian dapat disimpulkan bahwa semua variabel dikatakan reliabel atau handal.

3. Uji Normalitas Data

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal atau berdistribusi tidak normal. Hasil uji normalitas data dapat dilihat dalam table 4.

Berdasarkan tabel 4 menunjukkan bahwa nilai Kolmogorov-Smirnov sebesar 1.179 dan tidak signifikansi pada 0.05 maka residual berdistribusi normal. (Ghozali, 2005: 126).

4. Uji Multikolinearitas

Uji multikolinearitas digunakan untuk mengetahui ada tidaknya variabel independen yang memiliki kemiripan dengan variabel independen lainnya dalam suatu model. Selain itu bertujuan untuk menghindari kebiasaan dalam proses pengambilan kesimpulan mengenai pengaruh pada uji parsial masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat dilihat dalam table 5..

Berdasarkan output SPSS pada table 5, variabel Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi, dan Ketidakpastian Lingkungan mempunyai nilai tolerance tidak kurang dari 0,1 dan nilai VIF tidak lebih dari 10. Hal ini berarti bahwa model regresi terbebas dari masalah multikolinearitas.

5. Uji Heteroskedastisitas

Digunakan untuk menguji terjadinya perbedaan *variance* suatu periode pengamatan ke periode pengamatan yang lain, atau gambaran hubungan antara nilai yang diprediksi dengan *studentized residual* nilai tersebut. Hasil uji heteroskedastisitas tersaji pada tabel 6.

Berdasarkan hasil pengujian pada table 6, dapat disimpulkan bahwa model regresi tidak mengalami gejala *heterocedasticity*. Oleh karena itu pengujian selanjutnya dapat dilakukan.

6. Koefisien Determinasi

Digunakan untuk mengetahui seberapa besar persentase pengaruh variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan terhadap senjangan anggaran. Nilai koefisien determinasi terlihat dalam table 7.

Besarnya nilai koefisien determinasi yang telah disesuaikan berdasarkan tabel 7 adalah sebesar 0,496, dimana nilai ini mempunyai makna bahwa variabel partisipasi anggaran, komitmen organisasi, dan ketidakpastian lingkungan mampu menjelaskan variabel senjangan anggaran sebesar 49,6%, sedangkan sisanya sebesar 50,4% dijelaskan oleh variabel lain di luar variabel yang digunakan, misalnya: kejelasan sasaran, gaya kepemimpinan, kecukupan anggaran, dan ketidakpastian strategik.

Analisis Regresi

Pengujian dilakukan dengan menggunakan regresi yang menguji pengaruh moderasi yaitu dengan menggunakan nilai selisih mutlak dari variabel independen dengan hasil seperti pada table 8. Berdasarkan hasil pengujian regresi maka persamaan regresi sebagai berikut:

$$SA = 0,330PA - 0,008KO + 0,395KL - 0,092(X1 - X2) - 0,223(X1 - X3)$$

Uji Hipotesis (Uji t)

Uji t dilakukan untuk mengetahui apakah secara parsial variabel independen mempengaruhi variabel dependen secara signifikan atau tidak. Hasil pengujian secara statistik dapat dijelaskan sebagai berikut:

1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Dari hasil analisis regresi pada tabel diatas, tampak bahwa variabel partisipasi anggaran memiliki nilai koefisien beta sebesar 0,330 dengan nilai t hitung sebesar 3,058 dan signifikansi 0,003. Dengan demikian, partisipasi anggaran berpengaruh positif dan signifikan pada level 1% dengan senjangan anggaran. Dengan demikian hasil penelitian ini berhasil menerima hipotesis 1 yang menyatakan bahwa organisasi dengan tingkat partisipasi anggaran tinggi, akan meningkatkan senjangan anggaran.

2. Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Pengujian hipotesis 2 dilakukan dengan menggunakan uji regresi berganda dengan metode nilai selisih mutlak. Berdasarkan hasil analisis regresi, hubungan yang ditunjukkan oleh interaksi

partisipasi – komitmen organisasi dengan senjangan anggaran adalah negatif dan tidak signifikan pada level 5%. Dengan demikian hipotesis 2 yang menyatakan partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran apabila bawahan memiliki komitmen organisasi rendah, dan akan menurunkan senjangan anggaran apabila bawahan mempunyai komitmen organisasi yang tinggi tidak diterima atau ditolak.

3. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Pengujian hipotesis 3 dilakukan dengan menggunakan uji regresi berganda dengan metode nilai selisih mutlak. Berdasarkan hasil analisis regresi, hubungan yang ditunjukkan oleh interaksi partisipasi – komitmen organisasi dengan senjangan anggaran adalah negatif dan signifikan pada level 5%. Dengan demikian hipotesis 3 yang menyatakan Partisipasi anggaran akan menurunkan senjangan anggaran jika bawahan menghadapi kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sebaliknya partisipasi akan meningkatkan senjangan anggaran apabila bawahan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah berhasil diterima.

Pembahasan Hipotesis

1. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil analisis regresi antara Partisipasi Anggaran (X_1) dengan Senjangan Anggaran (Y) menunjukkan ada hubungan yang signifikan (p -value 0,003 mempunyai nilai yang lebih kecil dari 0,05), dan nilai koefisien regresi menunjukkan hasil yang positif, yaitu sebesar 0,330. Hal ini menunjukkan hubungan yang signifikan dan positif antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. Hal tersebut berarti semakin tinggi tingkat partisipasi dalam penyusunan anggaran, tingkat kecenderungan untuk penciptaan senjangan anggaran juga meningkat.

Hasil penelitian ini sesuai dengan hipotesis 1 (H_{a1} diterima dan H_{01} ditolak), dimana partisipasi anggaran akan meningkatkan senjangan anggaran. Berdasarkan hasil penelitian ini, terlihat bahwa dalam Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang yang menjadi obyek penelitian,

partisipasi anggaran memiliki hubungan yang signifikan dan positif dengan senjangan anggaran. Tingginya partisipasi penyusunan anggaran membuat karyawan bawahan mengecilkan kapabilitas produktifnya hal ini menyebabkan terjadinya suatu senjangan anggaran yang semakin besar antara bawahan dan atasan. Hal ini jelas berefek negatif pada suatu organisasi karena kerja sama antara bawahan dan atasan menjadi kurang harmonis salah satu upaya yang tepat untuk menurunkan senjangan anggaran adalah dengan melibatkan beberapa bawahan untuk berpartisipasi langsung dalam penyusunan anggaran. Hal ini dapat menumbuhkan rasa kebersamaan antara karyawan sehingga senjangan anggaran yang tinggi dapat diminimalisir. Hasil tersebut konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Lukka (1988), Young (1985), Amrul dan Nasir, (2002), dan Yuwono (1999). Peningkatan kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran sejalan dengan peningkatan tingkat partisipasi tersebut menunjukkan suatu perilaku disfungsional dari penggunaan anggaran partisipatif. Kecenderungan peningkatan timbulnya perilaku disfungsional dalam partisipasi anggaran yang tinggi ini menimbulkan dugaan akan adanya kesalahan dalam sistem penilaian kinerja atau mungkin sistem tersebut tidak sesuai untuk diterapkan, karena penilaian kinerja yang didasarkan pada pencapaian target anggaran memungkinkan bawahan menghindari penilaian buruk atas kinerjanya dengan memasukkan senjangan pada anggaran yang disusunnya. Menurut Christensen (1982), Dunk (1990), jika bawahan diberi kesempatan untuk menciptakan sendiri standar untuk menilai kinerja mereka, mereka akan memiliki kecenderungan untuk menggunakan kelebihan akan pengetahuan yang mereka miliki untuk menciptakan senjangan pada anggarannya. Hal tersebut dikarenakan kompensasi manajerial yang diberikan kepada mereka didasarkan pada pencapaian target mereka dan informasi yang mereka miliki akan digunakan untuk menilai kinerja mereka.

2. Pengaruh Komitmen Organisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil uji hipotesis 2 di atas menunjukkan komitmen organisasi tidak

berpengaruh signifikan (p -value 0,283 mempunyai nilai lebih besar daripada 0,05) terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran dengan nilai koefisien regresi yang bernilai negatif, yaitu sebesar -0,092. Dengan demikian maka Komitmen Organisasi tidak mampu bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran. Menurut Ghazali (2005: 159) suatu variabel dapat dianggap sebagai variabel moderating apabila nilai koefisien parameternya negatif dan signifikan. Hasil penelitian ini bertentangan dengan hipotesis 2, dimana komitmen organisasi tidak mampu bertindak sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil penelitian tersebut terlihat bahwa dalam Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang yang menjadi obyek penelitian, komitmen organisasi tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Komitmen organisasional bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan menerima nilai yang ada serta tekad dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingannya sendiri. Dalam pandangan ini, individu yang memiliki komitmen tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya dibandingkan kepentingan pribadi atau kelompoknya. Hasil penelitian tersebut konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Yuwono (1999). Temuan ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Nouri dan Parker (1996), yang mengambil sampel para manajer perusahaan kimia di Amerika Serikat. Nouri dan Parker menyimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan dimoderatori oleh komitmen organisasi.

3. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran

Berdasarkan hasil uji hipotesis 3 di atas menunjukkan bahwa Ketidakpastian Lingkungan

berpengaruh signifikan (p -value 0,008 mempunyai nilai lebih kecil daripada 0,05) terhadap hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran dengan nilai koefisien regresi yang bernilai negatif, yaitu sebesar -0,223. Dengan demikian ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini mendukung hipotesis 3, dimana ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel moderating terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

Berdasarkan hasil penelitian tersebut, terlihat bahwa dalam Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang yang menjadi obyek penelitian, ketidakpastian lingkungan memiliki pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Govindarajan (1986), Amrul dan Nasir (2002), dan Yuwono (1999). Govindarajan (1986) berpendapat bahwa tingkat partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah, semakin tinggi partisipasi anggaran senjangan yang timbul akan meningkat pula. Demikian juga sebaliknya partisipasi anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap senjangan anggaran, dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Seorang bawahan yang mempunyai partisipasi tinggi dalam anggaran dan menghadapi ketidakpastian lingkungan yang rendah, akan mampu menciptakan senjangan dalam anggaran, karena ia mampu mengatasi ketidakpastian dan mampu memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, dalam ketidakpastian yang tinggi, akan semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan semakin sulit pula menciptakan senjangan anggaran.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil analisis data mengenai pengaruh komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran untuk studi empiris pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang, maka penulis dapat mengambil kesimpulan sebagai berikut:

1. Partisipasi Anggaran mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap senjangan anggaran pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang. Dengan demikian, terlibatnya peran bawahan dalam proses penyusunan anggaran meningkatkan kecenderungan penciptaan senjangan anggaran.
2. Komitmen organisasi tidak mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Dengan demikian maka komitmen organisasi tidak mampu bertindak sebagai variabel moderating yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.
3. Ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan mempunyai nilai koefisien regresi yang menunjukkan hasil yang bernilai negatif. Dengan demikian maka ketidakpastian lingkungan mampu bertindak sebagai variabel yang memoderasi hubungan antara partisipasi dengan senjangan anggaran.

IMPLIKASI

Implikasi teoritis sebagai agenda penelitian yang akan datang dari temuan penelitian ini adalah, penelitian serupa dapat dilakukan dengan memperluas model dalam penelitian ini untuk melihat faktor-faktor yang mempengaruhi partisipasi dalam penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial. Variabel lain yang diprediksi dapat dimasukkan dalam model ini adalah budaya organisasi khususnya pada dimensi budaya power distance sebagai variabel moderating.

KETERBATASAN

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

1. Responden dalam penelitian ini terbatas hanya pada manajer yang berada satu sampai lima tingkat di bawah direktur utama, yang bekerja pada Rumah Sakit Umum Swasta di Kota Semarang, yang jumlah dan skala besarnya relatif kecil dibandingkan dengan

Rumah Sakit sejenis yang berada di Kota atau Propinsi lain.

2. Kuesioner yang digunakan dalam penelitian ini merupakan kuesioner yang diadopsi dari peneliti asing dalam bahasa asing, yang kemudian dialih bahasakan ke dalam bahasa Indonesia, sehingga terdapat kemungkinan kuesioner tersebut akan menimbulkan salah persepsi bagi para responden.
3. Penelitian dilakukan tidak dengan wawancara langsung melainkan dengan menggunakan kuesioner sehingga persepsi responden belum tentu mencerminkan keadaan sebenarnya.

SARAN

Berdasarkan hasil analisis dan kesimpulan yang diperoleh, maka saran-saran yang dapat diajukan baik bagi Rumah Sakit maupun bagi penelitian-penelitian selanjutnya adalah:

1. Senjangan anggaran harus diperkirakan dan dikendalikan sejak dini agar dapat meningkatkan efektivitas anggaran Rumah Sakit, karena dengan adanya senjangan anggaran tentunya akan merugikan bagi Rumah Sakit dan dapat menurunkan standar yang akan dicapai, yang berarti sumber daya perusahaan tidak dapat termanfaatkan secara maksimal.
2. Konsep partisipasi dalam penyusunan anggaran harus dipantau dengan sebaik-baiknya, sehingga partisipasi yang tercipta adalah partisipasi yang sesungguhnya bukan partisipasi semu, sehingga kecenderungan penciptaan senjangan dalam anggaran dapat ditekan.
3. Komitmen Organisasi mampu mengurangi kecenderungan bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran, oleh karena itu perusahaan perlu untuk meningkatkan komitmen dari bawahannya, antara lain dengan meningkatkan rasa untuk ikut memiliki (*sense of belonging*). Dengan adanya rasa ikut memiliki tersebut, bawahan akan menganggap bahwa segala jenis kerugian yang diderita oleh perusahaan, adalah kerugian bagi dirinya juga.
4. Untuk mengurangi pengaruh senjangan anggaran dalam Rumah Sakit, maka Rumah

Sakit Umum Swasta di Kota Semarang dapat mempertimbangkan beberapa faktor kondisional selain komitmen organisasi dan ketidakpastian lingkungan, dengan demikian timbulnya perilaku disfungsional dari partisipasi dalam penyusunan anggaran dapat ditekan, sehingga partisipasi bawahan dalam penyusunan anggaran dapat memberikan manfaat positif bagi Rumah Sakit.

5. Masih perlu dilakukan penelitian pada aspek yang sama untuk mengetahui konsistensi hasil penelitian ini.
6. Penelitian selanjutnya perlu dilakukan untuk menguji pengaruh moderating dengan menggunakan variabel yang lain seperti keterlibatan kerja, motivasi, kultur organisasi, atau informasi yang berhubungan dengan tugas (*job relevant information*).
7. Sampel yang digunakan dalam penelitian ini hanya berasal dari Rumah Sakit Umum Swasta. Perlu dilakukan penelitian kembali pada populasi yang berbeda seperti perusahaan jasa dengan bidang yang lain atau perusahaan dagang.

DAFTAR PUSTAKA

- Alim, Mohammad Nizarul, 2002, *Pengaruh Ketidakpastian Stratejik dan Revisi Anggaran terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran: Pendekatan Kontijensi*, Simposium Nasional Akuntansi 5, 5 – 6 September, Hlm. 626 – 634, Universitas Widya Gama Malang.
- Amrul, Sadat dan Nasir, Mochammad, 2002, *Pengaruh Gaya Kepimpinan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dengan Senjangan Anggaran*, Simposium Nasional Akuntansi 5, 5 – 6 September, Hlm. 384 – 397, STIE Indonesia Banjarmasin dan Universitas Diponegoro.
- Anderson, T.N., dan T.E. Kida.1985. *The Effect of Environmental Uncertainty on the Association of Expectancy Attitudes, Effort, and Perfomance*. The Journal of Social Psychology 125, No. 5. pp. 631-636.
- Angle, H.L., dan J.L. Perry. 1981. *An Emperical Assessment of Organizational Commitment*

- and Organizational Effectiveness. Administrative Science Quarterly* 26: 1-14.
- Anthony, R.N. and V. Govindarajan. 1998. *Management Control Systems*. Ninth Edition, Boston: McGraw-Hill Co.
- Arifuddin, Anik, Sri, dan Wahyudin, Yusni, 2002, Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Kerja terhadap Hubungan antara Etika Kerja Islam dengan Sikap Perubahan Organisasi (Studi Empiris terhadap Dosen Akuntansi pada Perguruan Tinggi Islam Swasta di Malang dan Makassar), Simposium Nasional Akuntansi 5, 5 – 6 September, Hlm. 718 – 736, Universitas Hasanuddin Makassar, Universitas Islam Sultan Agung Semarang, dan Universitas Islam Malang.
- Common, C. 1976, Effect of the Use of Control System Accounting. *Organizations and Society*, Vol. 4 pp. 301-313
- Darlis, Edfan, 2002, *Analisis Pengaruh Komitmen Organisasional dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*, Jurnal Riset Akuntansi Indonesia, Vol. 5, No. 1, Januari, Hlm. 85 – 100, Universitas Riau.
- Dunk, A. S. April 1993, *The Effect of Budget Emphasis And Information Asymmetry on The Relation Between Budgetary Participation and Slack*. *The Accounting Review*. pp. 400-410.
- Ghozali, Imam, 2005, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Edisi 3, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Govindarajan, V. 1986. *Impact of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance: Universalistic and Contingency Perspective*. *Decision Sciences* 17: 496-516.
- Hanson, D.R., dan M.M. Mowen. 1997. *Management Accounting*. Edisi Keempat. South Western College Publishing.
- Hariyanti, Widi dan Nasir, Mochammad, 2002, *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening*, Simposium Nasional Akuntansi 5, 5 – 6 September, Hlm. 685 – 699, Karyawan PT. AFACITRA Makmur Wahana dan Universitas Diponegoro.
- Latuheru, Belianus Patria, 2005, Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Maluku), *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 7, No. 2, Nopember, Hlm. 117 – 130, Fakultas Ekonomi Universitas Kristen Petra.
- Lowe. E. A dan R. W Show 1968. *An Analysis of Managerial Biasing: Evidence from a Company' Budgeting Proces*, *The Journal of Managemen Studies* 5, Oktober PP. 304-315
- Lukko, K. 1988, Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Frame Work and Empirical Evidence, *Accounting Organization and Society* 13, PP. 281-301
- Merchant, KA. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Slack. *Accounting Organization and Society*, Vol. 10, pp. 201 -210
- Milani, K. 1975, *The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitude: A field study*. *The Accounting Review*. pp. 274-284.
- Mowday R., Steers, R dan Porter, L. 1979. *The Measurement of Organizational Commitment*. *Journal of Vocational Behaviour*. 14, pp. 224-247
- Mulyadi, 1997, *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*, Edisi 2, Sekolah Tinggi Ilmu Manajemen YKPN, Yogyakarta.
- Munandar, 1996, *Budgeting, Perencanaan Kerja, Pengkoordinasian Kerja, dan Pengawasan Kerja*, BPFE, Yogyakarta.
- Murray, D. 1990, *The Performance Effects of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. Behavioral Research in Accounting*. pp. 104-123.
- Nafarin, 2004, *Penganggaran Perusahaan*, Salemba Empat, Jakarta.

- Nauri, H., and R. J. Parker, 1998, *The Relationship between budget Participation and Job Performance: The Roles of Budget Adequacy and Organization Commitmen. Accounting, Organization and Society*: pp. 467-483.
- Onsi, M. 1973. "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack". *The Accounting Review*. Juli. pp. 535-548.
- 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. pp. 603-609.
- Rahman, Firdaus Abdul dan Supomo, Bambang, 2003, *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating*, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 5, No. 2, Agustus, Hlm. 127 – 146, Universitas Islam Riau dan Universitas Diponegoro.
- Siegel, G., dan H.R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. South-Westren Piblishing, Co: Cincinnati, OH, 1989.
- Schiff, M and A.Y Lewin. 1970. The Impact of People on Budget. *The Accounting Review* 45, April .pp. 259-268
- Wienner, Y. 1982. *Commitmetn in Organization: A Normative View*. Academy of Management Review, 7: 418-428.
- Young, S.M. 1985. *Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack*. *Journal Accounting Research (Autumn)* 23: 829-842.
- Yuwono, Ivan Budi, 1999, *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*, *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, Vol. 1, No. 1, April, Hlm. 37 – 55, KAP Prasetio Utomo – Arthur Andersen.

B. Instrumen Komitmen Organisasi

Bapak/Ibu dimohon untuk menjawab sembilan pernyataan di bawah ini dengan cara memberi tanda silang (X) atau melingkari salah satu angka pada skala 1 sampai dengan 7 di bawah ini:

N O	PERNYATAAN	STS	T S	AT S	TP	A S	S	S S
1	Saya bersedia bekerja lebih keras daripada yang diharapkan agar organisasi ini sukses.	1	2	3	4	5	6	7
2	Saya membanggakan organisasi ini sebagai tempat kerja yang menyenangkan kepada teman-teman saya.	1	2	3	4	5	6	7
3	Saya akan menerima tugas apa saja agar dapat tetap bekerja di organisasi ini.	1	2	3	4	5	6	7
4	Saya menemukan bahwa sistem nilai saya sama dengan sistem nilai organisasi.	1	2	3	4	5	6	7
5	Saya bangga mengatakan kepada orang bahwa saya merupakan bagian dari organisasi ini.	1	2	3	4	5	6	7
6	Organisasi ini memberi inspirasi terbaik mengenai cara mencapai kinerja.	1	2	3	4	5	6	7
7	Saya sangat senang memilih organisasi ini sebagai tempat kerja daripada organisasi lain.	1	2	3	4	5	6	7
8	Bagi saya organisasi ini merupakan tempat kerja terbaik.	1	2	3	4	5	6	7
9	Saya sungguh peduli mengenai nasib organisasi ini.	1	2	3	4	5	6	7

C. Instrumen Ketidakpastian Lingkungan

Jawaban atas pertanyaan berikut ini digunakan untuk menggambarkan persepsi tentang ketidakpastian lingkungan yang Bapak/Ibu rasakan. Dimohon Bapak/Ibu menjawab dua belas pernyataan di bawah ini dengan cara memberi tanda silang (X) atau melingkari salah satu angka pada skala 1 sampai dengan 7 di bawah ini:

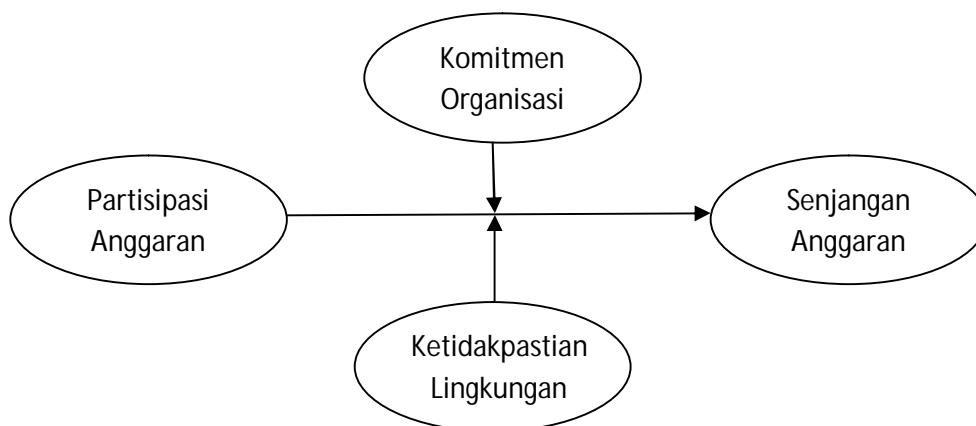
N O	PERNYATAAN	STS	T S	AT S	TP	A S	S	S S
1	Saya yakin tentang metode kerja yang terbaik di tempat saya bekerja.	1	2	3	4	5	6	7
2	Saya mempunyai seluruh informasi penting untuk membuat keputusan-keputusan di tempat saya bekerja.	1	2	3	4	5	6	7

3	Sangat sulit bagi saya untuk mengukur apakah saya membuat keputusan yang benar dalam mengerjakan pekerjaan.	1	2	3	4	5	6	7
N O	PERNYATAAN	STS	T S	AT S	TP	A S	S	S S
4	Keputusan-keputusan yang saya ambil dalam organisasi dipengaruhi oleh faktor-faktor yang berada di luar kendali saya.	1	2	3	4	5	6	7
5	Saya tahu pasti bagaimana harus berbuat dan bersikap dalam organisasi.	1	2	3	4	5	6	7
6	Saya yakin tentang penyesuaian-penyesuaian yang harus saya lakukan untuk mengatasi perubahan-perubahan yang terjadi.	1	2	3	4	5	6	7
7	Saya mengetahui apakah tindakan-tindakan saya bisa menyelesaikan tugas-tugas yang dibebankan kepada saya.	1	2	3	4	5	6	7
8	Saya tahu bagaimana memperoleh informasi yang berhubungan dengan pekerjaan saya.	1	2	3	4	5	6	7
9	Saya sudah memenuhi harapan-harapan pihak lain yang ada dalam organisasi.	1	2	3	4	5	6	7
10	Sulit sekali untuk mengetahui apakah cara-cara yang saya tempuh dalam melakukan pekerjaan bisa mencapai sasaran.	1	2	3	4	5	6	7
11	Saya yakin bagaimana pekerjaan saya harus dilakukan.	1	2	3	4	5	6	7
12	Saya sering menghadapi masalah baru atau masalah yang tidak biasa berkenaan dengan anggaran saya.	1	2	3	4	5	6	7

D. Instrumen Senjangan Anggaran

Jawaban atas pernyataan berikut ini digunakan untuk menggambarkan persepsi terhadap senjangan anggaran. Dimohon Bapak/Ibu menjawab dua belas pernyataan di bawah ini dengan cara memberi tanda silang (X) atau melingkari salah satu angka pada skala 1 sampai dengan 7 di bawah ini:

N O	PERNYATAAN	STS	T S	AT S	TP	A S	S	S S
1	Standar yang digunakan di dalam anggaran mendorong produktivitas yang tinggi di wilayah tanggung jawab saya.	1	2	3	4	5	6	7
2	Anggaran untuk departemen saya dapat saya pastikan dapat terlaksana.	1	2	3	4	5	6	7
3	Karena adanya keterbatasan jumlah anggaran yang disediakan, saya harus memonitor setiap pengeluaran-pengeluaran yang menjadi wewenang saya.	1	2	3	4	5	6	7
N O	PERNYATAAN	STS	T S	AT S	TP	A S	S	S S
4	Anggaran yang menjadi tanggung jawab saya tidak begitu tinggiuntutannya.	1	2	3	4	5	6	7
5	Adanya target anggaran yang harus saya capai, tidak terlalu membuat saya ingin memperbaiki tingkat efisiensi.	1	2	3	4	5	6	7
6	Sasaran yang dijabarkan dalam anggaran sangat mudah untuk dicapai atau direalisasi.	1	2	3	4	5	6	7



Gambar 1. Kerangka Pikir

Tabel 1. *Descriptive Statistics*

	N	Range	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Partisipasi Anggaran	83	17.00	25.00	42.00	35.2771	3.62011
Komitmen Organisasi	83	29.00	34.00	63.00	53.6747	4.84418
Ketidakpastian Lingkungan	83	32.00	52.00	84.00	69.0361	6.01309
Senjangan Anggaran	83	17.00	24.00	41.00	33.3614	4.04420
Valid N (listwise)	83					

Tabel 2. Uji Validitas

Item	r_{hitung}	r_{tabel}	Keterangan
Partisipasi Anggaran (X_1)			
X1.1	0,6690	0,221	Valid
X1.2	0,4191	0,221	Valid
X1.3	0,6329	0,221	Valid
X1.4	0,4726	0,221	Valid
X1.5	0,3766	0,221	Valid
X1.6	0,4809	0,221	Valid
Komitmen Organisasi (X_2)			
X2.1	0,4457	0,226	Valid
X2.2	0,5302	0,226	Valid
X2.3	0,4706	0,226	Valid
X2.4	0,6094	0,226	Valid
X2.5	0,6961	0,226	Valid
X2.6	0,6968	0,226	Valid
X2.7	0,6665	0,226	Valid
X2.8	0,4413	0,226	Valid
X2.9	0,6100	0,226	Valid
Ketidakpastian Lingkungan (X_3)			
X3.1	0,5941	0,230	Valid
X3.2	0,5710	0,230	Valid
X3.3	0,4783	0,230	Valid
X3.4	0,3544	0,230	Valid
X3.5	0,5742	0,230	Valid
X3.6	0,5895	0,230	Valid
X3.7	0,6448	0,230	Valid
X3.8	0,3683	0,230	Valid
X3.9	0,6009	0,230	Valid
X3.10	0,5537	0,230	Valid
X3.11	0,6735	0,230	Valid
X3.12	0,3370	0,230	Valid

Senjangan Anggaran (Y)			
Y.1	0,4450	0,221	Valid
Y.2	0,6934	0,221	Valid
Y.3	0,5527	0,221	Valid
Y.4	0,4750	0,221	Valid
Y.5	0,4487	0,221	Valid
Y.6	0,5954	0,221	Valid

Sumber: Output SPSS.

Tabel 3. Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach Alpha	Standart Reliabel	Kriteria
Partisipasi Anggaran	0,7575	0,60	Reliabel
Komitmen Organisasi	0,8459	0,60	Reliabel
Ketidakpastian Lingkungan	0,8440	0,60	Reliabel
Senjangan Anggaran	0,7817	0,60	Reliabel

Sumber: Output SPSS

Tabel 4. Hasil Uji Normalitas
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		83
Normal Parameters ^a	Mean	.0000000
	Std. Deviation	2.97550551
Most Extreme Differences	Absolute	.129
	Positive	.053
	Negative	-.129
Kolmogorov-Smirnov Z		1.179
Asymp. Sig. (2-tailed)		.124

a. Test distribution is Normal.

Tabel 5. Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Collinearity Statistics	
	Tolerance	VIF
1 (Constant)		
Partisipasi Anggaran	.551	1.814
Komitmen Organisasi	.589	1.699
Ketidakpastian Lingkungan	.495	2.019

a. Dependent Variable: Senjangan Anggaran

Sumber: Output SPSS.

Tabel 6. Hasil Uji Glejser
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	5.321	2.368		2.247	.027
Partisipasi Anggaran	-.132	.069	-.279	-1.906	.060
Komitmen Organisasi	.054	.050	.152	1.072	.287
Ketidakpastian Lingkungan	-.016	.044	-.058	-.373	.710

a. Dependent Variable: AbsUt

Sumber: Output SPSS

Tabel 7. Nilai Koefisien Determinasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.726 ^a	.527	.496	2.87089

a. Predictors: (Constant), Absx1_x3, Zscore(KO), Absx1_x2, Zscore(PA), Zscore(KL)

b. Dependent Variable: SA

Tabel 8. Hasil Pengujian Regresi
Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	35.021	.623		56.175	.000
	Zscore(PA)	1.336	.437	.330	3.058	.003
	Zscore(KO)	-.030	.413	-.008	-.074	.941
	Zscore(KL)	1.598	.451	.395	3.543	.001
	Absx1_x2	-.662	.612	-.092	-1.082	.283
	Absx1_x3	-1.733	.633	-.223	-2.738	.008

a. Dependent Variable: SA