

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia
Volume 6 Nomor 2, Desember 2009

INTENSITAS KOMPETISI PASAR DAN *BUDGET EMPHASIS* PADA HUBUNGAN ANTARA PARTISIPASI DAN SENJANGAN ANGGARAN

Yulius Kurnia Susanto
Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Trisakti
yulius@stietrisakti.ac.id

Abstract

The research examines the intensity of market competition and budget emphasis on the relationship between budgetary participation and slack. Forty four managers from hotel industry in Jakarta had participated in the research. The collecting data employed used a questionnaire survey via electronic-mail. Data were analyzed using a two-way analysis of variance. The results showed that the relationship between budgetary participation and slack were dependent on the intensity of market competition and budget emphasis. Under low levels of the intensity of market competition, budgetary participation had a positive effect on budgetary slack, but under high levels it had a negative effect. The higher budget emphasis, the more positive was the relationship between budgetary participation and slack.

Keywords: *intensity of market competition, budget emphasis, budgetary participation*

PENDAHULUAN

Perubahan-perubahan terjadi dalam lingkungan bisnis yang meliputi perubahan teknologi produksi dan teknologi informasi serta globalisasi mengakibatkan organisasi untuk terus berkembang dalam mencapai tujuan organisasi di tengah-tengah persaingan bisnis yang semakin ketat. Persaingan bisnis yang semakin ketat menuntut manajemen organisasi untuk mampu menjamin usaha organisasi berjalan dengan baik, tetap bertahan dan terus berkembang. Salah satu

cara agar manajemen dapat mencapai hal tersebut adalah menyusun, mengendalikan, melaksanakan dan mengevaluasi anggaran organisasi.

Anggaran disusun sebagai alat perencanaan, alat memfasilitasi komunikasi, pengalokasian sumber daya, alat kontrol laba dan operasi dan alat evaluasi kinerja dan pemberian insentif (Hilton 1997). Proses penyusunan anggaran harus mampu menanamkan rasa *sense of commitment* bagi penyusun. Apabila anggaran tidak berhasil tercapai, maka anggaran hanya sekedar rencana belaka tanpa ada rasa tanggung jawab. Penelitian tentang anggaran telah berkembang terkait dengan berbagai bidang diantaranya ekonomi, psikologi, sosial, dan politik (Syakhroza 2003).

Penelitian tentang perilaku anggaran banyak mengacu pada premis Argyris (1952) tentang partisipasi anggaran (*budgetary participation*). Partisipasi anggaran adalah proses yang menggambarkan individu-individu terlibat dalam penyusunan anggaran dan mempunyai pengaruh terhadap target anggaran dan perlunya penghargaan atas pencapaian target anggaran tersebut (Brownell 1982). Proses penyusunan anggaran melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat atas sampai manajemen tingkat bawah. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel dan Marconi 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 lingkungan persaingan dan partisipasi. Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah dalam penyusunan anggaran adalah penciptaan senjangan anggaran (*budgetary slack*), yaitu manajer bawahan memberikan perkiraan yang bias kepada atasannya.

Hasil penelitian-penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi dan 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 karena adanya komunikasi yang baik antara manajer atasan dan bawahan sehingga mengurangi perasaan tertekan untuk menciptakan senjangan anggaran. Sedangkan Lukka (1988) dan Young (1985) menunjukkan hasil yang berlawanan. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa partisipasi dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang positif.

Ketidakkonsistenan penelitian tersebut menurut Govindarajan (1986) memungkinkan dilakukan pendekatan kontinjensi (*contingency theory*) untuk mengevaluasi ketidakpastian berbagai faktor kontekstual yang dapat mempengaruhi

efektivitas penyusunan anggaran terhadap senjangan anggaran. Penelitian ini menggunakan variabel intensitas kompetisi pasar dan penggunaan anggaran untuk evaluasi kinerja (*budget emphasis*) sebagai variabel kontekstual pada hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran. Penelitian ini memberikan bukti empiris pengaruh intensitas kompetisi pasar dan penggunaan anggaran untuk evaluasi kinerja (*budget emphasis*) terhadap hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran.

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi bagi pihak manajer dalam melibatkan bawahannya untuk menyusun anggaran dalam situasi ketatnya persaingan bisnis sehingga kesempatan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran adalah kecil. Untuk meminimalkan terjadinya senjangan anggaran, manajer atasan melakukan evaluasi kinerja bawahannya berdasarkan pada ketepatan antara anggaran dan realisasinya.

TINJAUAN LITERATUR

Partisipasi dan Senjangan Anggaran

Beberapa peneliti sebelumnya telah menguji hubungan partisipasi dan senjangan anggaran dari sudut pandang perspektif agensi (Baiman dan Evans 1983). Jika manajer bawahan memberikan informasi yang bersifat rahasia mengenai standar atau anggaran yang tepat kepada atasannya maka penilaian kinerja mereka berdasarkan informasi tersebut dilakukan secara tepat (Baiman dan Evans 1983). Manajer bawahan berusaha untuk tidak memberikan informasi tersebut kepada atasannya (informasi asimetri) dengan harapan dapat menciptakan senjangan anggaran (Young 1985). Selain informasi asimetri terciptanya senjangan anggaran dapat disebabkan oleh pemberian penghargaan berdasarkan anggaran untuk evaluasi kinerja (Waller 1988).

Peneliti lain mengatakan bahwa partisipasi dan senjangan anggaran mempunyai hubungan negatif, semakin tinggi partisipasi dalam penyusunan anggaran, semakin kecil senjangan anggaran. Hal ini didukung oleh Onsi (1973) yang mengatakan bahwa senjangan anggaran menurun sejak partisipasi dalam penyusunan anggaran mengarah pada komunikasi positif. Penelitian yang dilakukan Camman (1976), memberikan simpulan bahwa partisipasi anggaran mengurangi respon mempertahankan diri (*defense response*) seperti penciptaan senjangan anggaran.

Pendekatan Kontinjensi

Banyak penelitian yang mengindikasikan hasil yang saling bertentangan mengenai hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Sebagian peneliti menyatakan bahwa dengan adanya partisipasi manajer bawahan dalam proses penyusunan anggaran dapat mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (Camman 1976; Dunk 1993; Merchant 1985; Onsi 1973). Hal ini terjadi karena manajer bawahan membantu memberikan informasi pribadi tentang prospek masa depan sehingga anggaran yang disusun menjadi lebih akurat. Sedangkan peneliti lain (Lukka 1988; Young 1985) memberikan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran justru menyebabkan manajer yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Oleh karena itu perlu mengkur. akan pendekatan-pendekatan lain dalam melihat hubungan kedua variabel tersebut. Pendekatan lain tersebut meliputi penggunaan model keagenan atau dengan menggunakan berbagai faktor kontinjensi sebagai prediksi adanya senjangan anggaran (Govindarajan 1986).

Pengenalan teori kontinjensi pada bidang teori organisasi telah memberikan kontribusi pada pengembangan akuntansi manajemen terutama dalam menjelaskan faktor-faktor yang mempengaruhi senjangan anggaran. Pendekatan kontinjensi banyak menarik minat peneliti (Nouri dan Parker 1996; Dunk 1993; Govindarajan 1986) karena mereka ingin mengetahui apakah partisipasi manajer bawahan dalam penyusunan anggaran akan selalu berpengaruh sama terhadap senjangan anggaran pada setiap kondisi atau tidak. Dengan berdasarkan pada pendekatan kontinjensi tersebut, ada dugaan bahwa terdapat faktor-faktor kontekstual yang saling berinteraksi selaras dengan kondisi tertentu yang dihadapi.

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

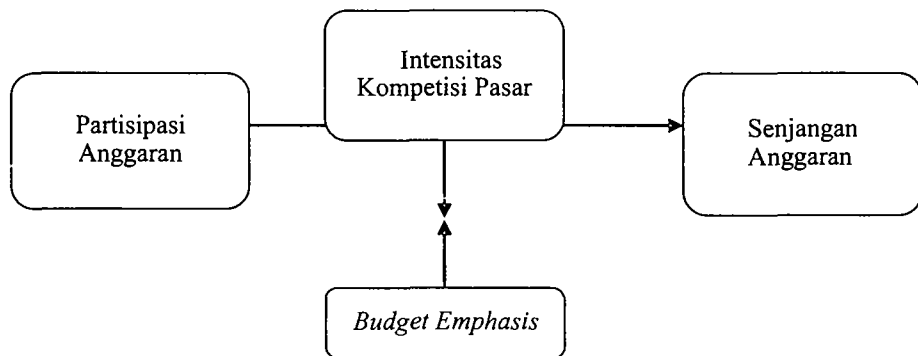
Intensitas Kompetisi Pasar pada Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Penelitian yang menguji pengaruh ketidakpastian (seperti intensitas kompetisi pasar) atas sistem pengendalian manajemen telah banyak dilakukan, terutama dihubungkan dengan berbagai dimensi sistem penganggaran, seperti partisipasi (Govindarajan 1986), penyusunan sasaran anggaran (Hirst 1981) dan kinerja manajerial (Gul dan Chia 1994). Menurut Ikhsan dan Ane (2007) hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian (seperti intensitas kompetisi pasar) yang rendah. Seorang manajer bawahan yang berpartisipasi dalam menyusun anggaran dan menghadapi intensitas kompetisi

pasar kurang ketat, mudah menciptakan senjangan anggaran, karena mereka mampu mengatasi ketidakpastian dan memprediksi masa mendatang. Sebaliknya, semakin ketat intensitas kompetisi pasar, semakin sulit untuk memprediksi masa depan dan menciptakan senjangan anggaran. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₁: Kurang ketatnya intensitas kompetisi pasar menyebabkan manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat menciptakan senjangan anggaran.

Model penelitian dapat dilihat pada Gambar 1 sebagai berikut:



Gambar 1
Intensitas Kompetisi Pasar dan *Budget Emphasis*
pada Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Penggunaan Anggaran untuk Evaluasi Kinerja (*Budget Emphasis*) pada Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Schiff dan Lewin (1970) menyatakan bahwa manajer bawahan menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian kinerja manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran (*budget emphasis*). Upaya ini dilakukan dengan menentukan pendapatan yang terlalu rendah dan biaya yang terlalu tinggi. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Lukka (1988) dan Susanto (2007) yang menyebutkan bahwa manajer bawahan yang kinerjanya dievaluasi dengan informasi akuntansi seperti anggaran dan ikut serta dalam penyusunan anggaran maka terbuka kesempatan bagi manajer bawahan untuk melakukan perilaku yang menyimpang seperti menciptakan senjangan anggaran. Jika pemberian *reward*

kepada manajer bawahan berdasarkan pada pencapaian anggaran, maka hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran adalah positif. Berdasarkan uraian tersebut, maka hipotesis yang diajukan sebagai berikut:

H₂: Tingginya *budget emphasis* menyebabkan manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dapat menciptakan senjangan anggaran.

METODE PENELITIAN

Pemilihan Sampel dan Pengumpulan Data

Sampel penelitian diambil dari industri Perhotelan di Jakarta, yang mana kota Jakarta adalah kota terbesar di Indonesia sehingga banyak tempat hiburan dan menjadi salah satu tujuan utama wisata baik dari dalam maupun dari luar negeri. Selain tempat wisata, kota Jakarta merupakan pusat bisnis. Dengan banyaknya pendatang ke kota Jakarta maka perkembangan industri perhotelan sangat pesat dengan menyediakan berbagai fasilitas dan kenyamanan bagi tamunya. Hal ini menyebabkan persaingan antar Hotel sangat ketat. Persaingan antara Hotel termasuk *monopolistic competition* (Kotler dan Keller 2006), yaitu persaingan antara Hotel yang menawarkan jasa utama, yaitu penginapan dan jasa tambahan, seperti restoran, karaoke, spa, dan sauna. Hotel mengakomodasi keinginan konsumen tersebut dengan harga yang kompetitif.

Selain hal yang telah disebutkan di atas, alasan menggunakan industri Perhotelan adalah: (1) fenomena senjangan anggaran bisa terjadi pada tiap jenis organisasi (Moore et al. 2000); (2) karakteristik bisnis industri Perhotelan adalah pelayanan pribadi dan kontrak langsung antara manajer Perhotelan dan karyawan dengan pelanggan (Mia 2001).

Industri Perhotelan diambil dari daftar Hotel Berbintang tahun 2007 di daerah Jakarta secara *purposive*. *Purposive sampling* digunakan karena informasi yang akan diambil berasal dari sumber yang sengaja dipilih berdasarkan kriteria yang telah ditetapkan peneliti (Sekaran 2003). Kriteria pemilihan sampel yaitu industri Perhotelan yang minimal berskala bintang tiga dan mereka memiliki cabang minimal pada setiap kota-kota besar di Indonesia. Fasilitas yang ditawarkan hampir ada pada setiap hotel berbintang tersebut, seperti restoran, spa dan sauna, gym, kolam renang, bar dan karaoke, dan gedung serba guna. Hal inilah yang memacu pihak hotel untuk memberikan pelayanan terbaik bagi tamunya.

Penelitian ini menggunakan internet untuk pengumpulan data dengan jalan menyebarkan kuesioner melalui *electronic-mail* dan pernah dipraktikkan dalam

penelitian Achyari (2000). Jumlah kuesioner yang dikirimkan kepada responden sebanyak lima ratus, kuesioner yang sampai sebanyak empat ratus empat puluh delapan dan yang direspon sebanyak lima puluh lima.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Partisipasi Anggaran

Partisipasi anggaran adalah tingkat keterlibatan dan pengaruh individu dalam penyusunan anggaran (Brownell 1982). Partisipasi anggaran meliputi beberapa pertanyaan mengenai hal-hal yang dapat mempengaruhi partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran. Instrumen ini sama dengan yang digunakan oleh Milani (1975). Setiap responden diminta menjawab enam *item* instrumen dengan tujuh poin skala *likert* untuk mengukur tingkat partisipasi dan pengaruh serta kontribusi responden dalam membuat anggaran.

Intensitas Kompetisi Pasar

Intensitas kompetisi pasar didefinisikan sebagai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat persaingan yang diukur dari jumlah pesaing utama yang beroperasi dalam pasar, frekuensi tingkat perubahan teknologi dalam industri, frekuensi pengenalan produk baru, tingkat pemotongan harga, berbagai rangkaian kesepakatan dengan pelanggan jika dibandingkan dengan pesaing, perubahan kebijakan pemerintah dan pengurangan tarif seperti pajak, intensitas kompetisi harga, intensitas kompetisi produk (*differentiation*), promosi produk, dan saluran distribusi (Khandawalla 1972; Chong et al. 2001). Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Chong et al. (2001) yang diadopsi dari Mia dan Clarke (1999) dan penelitian Khandawalla (1972). Instrumen ini berisi empat pertanyaan menyangkut intensitas kompetisi pasar dengan menggunakan tujuh poin skala *likert*. Instrumen untuk mengukur intensitas kompetisi pasar yang dikembangkan oleh Chong et al. (2001) pernah digunakan oleh Susanto dan Gudono (2007). Dalam penelitian Susanto dan Gudono (2007) menunjukkan bahwa persepsi manajer dapat digunakan untuk mengukur intensitas kompetisi pasar, terlihat dari hasil uji validitas begitu juga dengan hasil uji validitas penelitian ini (lihat Tabel 1).

Budget Emphasis

Budget emphasis adalah penilaian kinerja manajer berdasarkan pencapaian anggaran. Variabel *budget emphasis* yang digunakan dalam penelitian ini pernah

digunakan oleh Hirst (1983) dan Saleke (1994). *Budget emphasis* yang digunakan oleh Hirst (1983) berbeda dengan yang digunakan Hoopwood (1972), Otley (1978) dan Brownell (1982). *Budget emphasis* yang digunakan oleh ketiga peneliti tersebut hanya sesuai untuk sektor industri manufaktur. Sedangkan *budget emphasis* yang digunakan Hirst (1983) dan Saleke (1994) dapat digunakan pada manajer-manajer bukan industri manufaktur. Pengukuran *budget emphasis* yang digunakan Hirst (1983) dan Saleke (1997) terdiri dari lima *item* instrumen dengan tujuh poin skala *likert* untuk mengetahui sampai sejauh mana kinerja manajer yang dapat dilihat dari data kuantitatif.

Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran dilakukan dengan meninggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran mudah dicapai (Merchant 1981). Penentuan ukuran senjangan anggaran mengacu pada penelitian Nouri dan Parker (1996) yang menggunakan asumsi bahwa senjangan anggaran dan kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran berhubungan erat. *Item-item* pertanyaan yang dipakai dalam pengukuran senjangan anggaran menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Onsi (1973) dengan empat *item* pertanyaan dengan tujuh poin skala *likert* dan telah digunakan peneliti lain seperti Nouri dan Parker (1996), Govindarajan (1986), dan Merchant (1985).

Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas bertujuan untuk memastikan bahwa masing-masing pertanyaan akan terklarifikasi pada variabel-variabel yang telah ditentukan. Butir-butir pertanyaan akan mempunyai validitas tinggi apabila pertanyaan-pertanyaan tersebut dapat mengukur apa yang seharusnya diukur. Uji validitas menggunakan analisis faktor dengan tujuan untuk mengetahui kevalidan butir-butir pertanyaan untuk masing-masing variabel atau untuk mengetahui validitas konstruk (Chenhall dan Morris 1986). Masing-masing instrumen diharapkan memiliki nilai *Kaiser's MSA* (*Measure of sampling adequacy*) lebih dari 0,5 sehingga data yang dikumpulkan dapat dikatakan tepat untuk analisis faktor (Rustiana 2000). Nilai *eigenvalue*-nya lebih dari satu dan masing-masing butir pertanyaan dari setiap variabel diharapkan memiliki *factor loading* lebih dari 0,4 sesuai dengan *rule of thumb*.

Uji reliabilitas atau konsistensi internal bertujuan untuk mengetahui sejauh mana pengukuran yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat dipercaya atau diandalkan. Konsistensi hasil pengukuran mengindikasikan bahwa instrumen

tersebut dapat bekerja dengan baik pada waktu yang berbeda dan situasi yang berbeda (Cooper dan Schindler 2003). Uji reliabilitas dilakukan dengan cara menghitung nilai *cronbach alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel. Nilai *cut off* untuk menentukan reliabilitas suatu instrumen adalah nilai *cronbach alpha* lebih dari 0,5 (Nunnally 1967). Hasil uji validitas dan reliabilitas menunjukkan bahwa data yang digunakan dalam penelitian ini valid (akurat) dan reliabel (dapat diandalkan) yang dapat dilihat pada Tabel 1.

Tabel 1
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Koefisien <i>Cronbach Alpha</i>	<i>Kaiser's MSA</i>	<i>Factor Loading</i>
Partisipasi Anggaran	0,9237	0,876	0,771-0,953
Intensitas Kompetisi. Pasar*	0,8063	0,727	0,383-0,908
<i>Budget Emphasis</i>	0,8152	0,805	0,647-0,866
Senjangan Anggaran	0,6789	0,700	0,438-0,819

*Ada satu *item* pertanyaan yang di-drop karena memiliki dua *factor loading* lebih dari 0,4

HASIL PENELITIAN

Hasil statistik deskriptif dapat dilihat pada Tabel 2. Dari lima puluh lima kuesioner yang dapat diolah sebanyak empat puluh empat kuesioner dan sisanya sebelas kuesioner di-drop karena pengisian kuesioner yang tidak lengkap. Para responden menjawab instrumen tidak terlalu tinggi atau terlalu rendah dapat dilihat dari nilai *mean* yang tidak terlalu jauh dari nilai *median*. Variabel senjangan anggaran memiliki nilai *actual range* yang tidak terlalu jauh antara satu dan lima koma dua puluh lima dan berdistribusi normal (*Kolmogorov-Smirnov Z* 0,944 sig. 0,335).

Tabel 2
Statistika Deskriptif

Variabel	Rata-Rata	Deviasi Standar	Nilai Tengah	Jarak Aktual	Jarak teoritis
Partisipasi Anggaran	3,9583	1,3664	4,1667	1-6,33	1-7
Intensitas Kompetisi Pasar	4,5966	0,9734	4,7500	1,88-5,88	1-7
<i>Budget Emphasis</i>	4,7045	1,2806	4,9000	1,2-6,6	1-7
Senjangan Anggaran	3,5625	1,1997	3,7500	1-5,25	1-7

Untuk menginterpretasikan hasil signifikansi interaksi dua arah, partisipasi anggaran dan intensitas kompetisi pasar, keduanya didikotomisasi berdasarkan nilai *median*-nya untuk mendapatkan empat subsampel terpisah dari senjangan anggaran. Pengujian yang menggunakan ANOVA harus memenuhi asumsi bahwa variabel dependen memiliki variansi yang sama dalam setiap grup yang dibentuk oleh variabel independen kategori (*homogeneity of variance*). Untuk menguji *homogeneity of variance* menggunakan uji *levene's test* menunjukkan bahwa nilai $F_{3,40}$ sebesar 2,538 dan tidak signifikan pada *p-value* 0,05 ($p=0,07$) yang berarti bahwa asumsi ANOVA terpenuhi.

Hasil pengujian hipotesis satu terlihat pada interaksi antara partisipasi anggaran dan intensitas kompetisi pasar yang bernilai positif ($F= 4,895$) dan signifikan pada *p-value* di bawah 0,05 ($p=0,033$) sehingga hipotesis satu terdukung. Hasil pengujian dapat dilihat pada Tabel 3. Terdukungnya hipotesis satu menunjukkan bahwa saat intensitas kompetisi pasar kurang ketat, manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran mudah menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya, saat intensitas kompetisi pasar ketat, manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran sulit menciptakan senjangan anggaran (nilai *mean* senjangan anggaran pada grup 3 lebih besar daripada grup 4, yaitu $3,722 > 3,428$, dapat dilihat pada Tabel 4). Hasil pengujian hipotesis satu mengindikasikan bahwa semakin rendah intensitas kompetisi pasar, semakin mudah manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Dalam ketatnya persaingan bisnis, manajer atasan dapat melibatkan bawahannya untuk menyusun anggaran dan kesempatan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran adalah kecil. Persaingan yang ketat antar Hotel memacu manajemen Hotel untuk tetap bertahan bahkan lebih unggul dengan menawarkan berbagai fasilitas unik. Manajemen yang menyusun rencana dan anggaran akan lebih kecil kemungkinan melakukan senjangan anggaran karena mereka fokus pada rencana tersebut.

Untuk menginterpretasikan hasil signifikansi interaksi dua arah, partisipasi anggaran dan *budget emphasis*, keduanya didikotomisasi berdasarkan nilai *median*-nya untuk mendapatkan empat subsampel terpisah dari senjangan anggaran. Pengujian yang menggunakan ANOVA harus memenuhi asumsi bahwa variabel dependen memiliki variansi yang sama dalam setiap grup yang dibentuk oleh variabel independen kategori (*homogeneity of variance*). Untuk menguji *homogeneity of variance* menggunakan uji *levene's test* menunjukkan bahwa nilai $F_{3,40}$ sebesar 0,137 dan tidak signifikan pada *p-value* 0,05 ($p=0,938$) yang berarti bahwa asumsi ANOVA terpenuhi.

Tabel 3
Tests of Between-Subjects Effects
(Intensitas Kompetisi Pasar)

Pengaruh	df	Mean Square	F-Ratio	p-value
Konstanta	1	60,702	49,511	0,000
Gender	1	4,671	3,810	0,058
Partisipasi anggaran	1	0,004	0,004	0,952
Intensitas kompetisi pasar	1	1,285	1,048	0,312
Informasi SAM x Intensitas kompetisi pasar	1	6,002	4,895	0,033
<i>Corrected model</i>	4	3,519	2,870	0,035
<i>Error</i>	39	1,226	-	-
Total	44	-	-	-

*Adjusted R*² = 0,148

Tabel 4
Nilai Rata-rata, Deviasi Standar dan Frekuensi Senjangan Anggaran untuk Partisipasi Anggaran yang Tinggi/Rendah dan Intensitas Kompetisi Pasar yang Tinggi/Rendah

	Intensitas kompetisi pasar rendah	Intensitas kompetisi pasar tinggi
Partisipasi anggaran yang rendah	(Grup 1) $\bar{Y}_b = 2,9000$ $S_{Y_{bs}} = 1,1498$ $n = 10$	(Grup 2) $\bar{Y}_{bs} = 4,2045$ $S_{Y_{bs}} = 0,9670$ $n = 11$
Partisipasi anggaran yang tinggi	(Grup 3) $\bar{Y}_{bs} = 3,722$ $S_{Y_{bs}} = 1,1621$ $n = 9$	(Grup 4) $\bar{Y}_{bs} = 3,428$ $S_{Y_{bs}} = 1,2535$ $n = 14$

bs = senjangan anggaran

Hasil pengujian hipotesis dua terlihat pada interaksi antara partisipasi anggaran dan *budget emphasis* yang bernilai positif ($F=7,472$) dan signifikan pada *p-value* di bawah 0,05 ($p=0,009$) yang terlihat pada Tabel 5 sehingga hipotesis dua terdukung. Terdukungnya hipotesis dua menunjukkan bahwa saat *budget emphasis* tinggi, manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk menciptakan senjangan anggaran. Sebaliknya, saat *budget emphasis* rendah, manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran cenderung untuk tidak menciptakan senjangan anggaran (lihat nilai *mean* senjangan anggaran pada grup 4 lebih besar daripada grup 3, yaitu $3,953 > 2,607$ lihat Tabel 6). Hasil

pengujian hipotesis dua mengindikasikan bahwa semakin tinggi *budget emphasis*, semakin tinggi manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Manajer bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran dapat menciptakan senjangan anggaran karena dipengaruhi oleh keinginan dan kepentingan pribadi sehingga akan memudahkan pencapaian target anggaran, terutama jika penilaian kinerja manajer ditentukan berdasarkan pencapaian anggaran (*budget emphasis*). Untuk tetap dapat bertahan dan unggul dari Hotel lainnya, Manajemen Hotel menawarkan berbagai fasilitas unik. Manajemen yang menyusun rencana dan anggaran akan lebih besar kemungkinan melakukan senjangan anggaran apabila kinerja mereka dinilai berdasarkan rencana dan anggaran tersebut.

Tabel 5
Tests of Between-Subjects Effects
(Budget Emphasis)

Pengaruh	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F-Ratio</i>	<i>p-value</i>
Konstanta	1	52,576	44,929	0,000
<i>Gender</i>	1	4,132	3,531	0,068
Partisipasi anggaran	1	0,192	0,164	0,687
<i>Budget emphasis</i>	1	0,324	0,277	0,601
Informasi SAM x <i>budget emphasis</i>	1	8,743	7,472	0,009
<i>Corrected model</i>	4	4,063	3,472	0,016
<i>Error</i>	39	1,170	-	-
Total	44	-	-	-

*Adjusted R*² = 0,187

Tabel 6
Nilai Rata-rata, Deviasi Standar dan Frekuensi Senjangan Anggaran untuk Partisipasi Anggaran yang Tinggi/Rendah dan *Budget Emphasis* yang Tinggi/Rendah

	<i>Budget Emphasis</i> Rendah	<i>Budget Emphasis</i> Tinggi
Partisipasi anggaran yang rendah	(Grup 1) $\bar{Y}_b = 3,8333$ $S_{Ybs} = 1,27709$ $n = 15$	(Grup 2) $\bar{Y}_{bs} = 2,9583$ $S_{Ybs} = 0,90023$ $n = 6$
Partisipasi anggaran yang tinggi	(Grup 3) $\bar{Y}_{bs} = 2,6071$ $S_{Ybs} = 1,03940$ $n = 7$	(Grup 4) $\bar{Y}_{bs} = 3,9531$ $S_{Ybs} = 1,04570$ $n = 16$

bs = senjangan anggaran

KESIMPULAN

Hasil penelitian ini mendukung hipotesis satu. Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi pendapat Ikhsan dan Ane (2007), yaitu hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran adalah positif dalam kondisi ketidakpastian (seperti intensitas kompetisi pasar) yang rendah. Hasil temuan ini mengindikasikan bahwa semakin rendah intensitas kompetisi pasar, semakin mudah manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran.

Hasil penelitian ini juga mendukung hipotesis dua. Penelitian ini berhasil mengkonfirmasi hasil penelitian Schiff dan Lewin (1970), Lukka (1988), dan Susanto (2007). Hasil temuan ini mengindikasikan bahwa semakin tinggi *budget emphasis*, semakin tinggi manajer bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran untuk menciptakan senjangan anggaran. Untuk meminimalkan terjadinya senjangan anggaran, manajer atasan dalam evaluasi kinerja bawahannya berdasarkan pada ketepatan antara anggaran dan realisasinya.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin dapat mengganggu hasil penelitian antara lain pertama, pengumpulan data dengan menggunakan metode survei yang dikirimkan melalui *mailing list* pada *yahoo groups*, ada kemungkinan diisi oleh responden yang tidak diharapkan. Hal tersebut dapat menjadi kelemahan dalam penelitian ini. Kedua, pengambilan sampel penelitian yang hanya berasal dari industri Perhotelan menyebabkan kurang bervariasinya persepsi sampel. Sifat yang homogen ini akan mempengaruhi hasil penelitian. Ketiga, manajer perhotelan yang memiliki sistem anggaran yang kurang baik ada kecenderungan untuk tidak berpartisipasi dalam penelitian ini. Hal ini terbukti dengan adanya kuesioner yang tidak direspon.

Penelitian yang akan dilakukan berikutnya diharapkan dapat memperbaiki keterbatasan penelitian ini dengan mempertimbangkan beberapa faktor antara lain pertama, model penelitian dapat menjelaskan variasi senjangan anggaran sebesar 14,8% (lihat *adjusted R²* untuk intensitas kompetisi pasar pada Tabel 3) dan 18,7% (lihat *adjusted R²* untuk *budget emphasis* pada Tabel 5). Hal ini menunjukkan bahwa masih ada variabel lain yang dapat menjelaskan terjadinya senjangan anggaran selain partisipasi anggaran, intensitas kompetisi pasar dan *budget emphasis*. Contoh variabel lain adalah *information asymmetry* (Dunk 1993) dan *locus of control* (Chong dan Eggleton 1996). Kedua, perlunya sampel yang berbeda yang tidak hanya mengambil sampel dari industri Perhotelan, tetapi juga industri jasa dan dagang. Ketiga, melakukan survei dengan wawancara langsung terhadap manajer Perhotelan, sehingga dapat diperoleh responden dan tingkat respon yang benar-benar diharapkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Achyari, Didi. "Pemanfaatan Internet untuk Riset dan Implikasi terhadap Riset Akuntansi." *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia* 15, no. 2 (2000): 257-267.
- Argyris, C. *The Impact of Budgets on People*. New York: The Controllershship Foundation, 1952.
- Baiman, S. and J.H. Evans III. "Pre-Decision Information and Participative Management Control System." *Journal of Accounting Research* 21 (1983): 371-395.
- Brownell, Peter. "The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness." *Journal of Accounting Research* (1982): 12-27.
- Camman, C. "Effect of the Use of Control System." *Accounting, Organization and Society* 1 (1976): 301-313.
- Chenhall, R.H. and D. Morris. "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on Perceived Usefulness of Management Accounting Systems." *The Accounting Review* 61 (1986): 16-35.
- Chong, V.K. and Ian R.C. Eggleton. *Management Accounting Systems Design and its Interaction with Task Uncertainty and Locus of Control on Managerial Performance*, 1996.
- Chong, V.K., Ian R.C. Eggleton, and Michele Leong. "The Impact of Market Competition and Budgetary Participation on Performance and Job Satisfaction: Evidence from the Australian Banking and Financial Services Sectors." In *Proceedings from the 2000 Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues*, Beijing, 2001.
- Cooper, Donald R. and Pamela S. Schindler. *Busines Research Methods 8th*. New York: McGraw-Hill, 2003.
- Dunk, A.S. "The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on Relation between Budgetary Participation and Slack." *The Accounting Review* 68, no. 2 (1993): 400-410.
- Govindarajan, V. "Impact of Participation in the Budgetary Process on Managerial Attitudes and Performance, Universalistic and Contingency Perspective." *Decision Sciences* 17 (1986): 496-516.
- Gul, F.A. and Y.M. Chia. "The Effect of Managements Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial

- Performance: a Test of Three-Way Interaction.” *Accounting, Organization and Society* 19, no. 4 (1994): 413-426.
- Hilton, Ronald W. *Managerial Accounting 4th*. New York: Mc Graw Hill, 1997.
- Hirst, M.K. “Accounting Information and the Evaluation of Subordinate Performance: a Situational Approach.” *The Accounting Review* (1981): 771-784.
- _____. “Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty and Dysfunctional Behavior: Some Extension.” *Journal of Accounting Research* (1983): 596-605.
- Ikhsan, Arfan dan La Ane. “Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Menggunakan Lima Variabel Pemoderasi.” Dalam *Proceedings Simposium Nasional Akuntansi X*, Makassar, 2007
- Khandawalla, P. “The Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Control.” *Journal of Accounting Research* (1972): 275-285.
- Kotler, Philip and Kevin L. Keller. *Marketing Management 12th*. United States of America: Pearson Prentice Hall, 2006.
- Lukka, K. “Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence.” *Accounting, Organizations and Society* 13, no. 3 (1988): 281-301.
- Merchant, K.A. “Budget and the Propensity to Create Budgetary Slack.” *Accounting, Organizations and Society* 10, no. 2 (1985): 201-210.
- _____. “The Design of the Corporate Budgeting System: Influence on Managerial Behavior and Performance.” *The Accounting Review* 56, no. 4 (1981): 813-829.
- Mia, Lokman. “Superior-Subordinate Relationship, Budgetary Participation and Managerial Performance as Moderating Variables in Large Hotels: An Empirical Investigation.” <http://www.commerce.adelaide.edu.au> (2001).
- Mia, L. and Brian Clarke. “Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance.” *Management Accounting Research* 10 (1999): 137-158.
- Milani, Ken. “The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study.” *The Accounting Review* (1975): 274-284.
- Moore, Walter B., Peter J. Poznanski and Richard Kelsey. “A Path Analytic Model of Municipal Budgetary Slack Behavior.” *Proceedings of the American Business and Behavioral Sciences* 7, no. 1 (2000): 29-43.

- Nouri, Hossein and Robert J. Parker. "The Effect of Organizational Commitment on the Relation between Budgetary Participation and Budgetary Slack." *Behavioral Research in Accounting* 8 (1996): 74.
- Nunnally, J. *Psychometric Theory*. New York: McGraw-Hill, 1967.
- Onsi, M. "Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack." *The Accounting Review* (1973): 335-348.
- Otley, David T. "Budget Use and Managerial Performance." *Journal of Accounting Research* 16, no. 1 (1978): 122-149.
- Saleke, Andang. "Pengaruh Penggunaan Informasi Akuntansi dan Ketidakpastian Pekerjaan (*Task Uncertainty*) terhadap Prilaku Manager pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Timur." Tesis, Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta, 1994.
- Schiff, M., and A.Y. Lewin. "The Impact of People Budgets." *The Accounting Review* 45, April (1970): 259-268.
- Sekaran, Uma. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach 4th*. New York: John Wiley & Sons Inc., 2003.
- Siegel, Gary and Helena R. Marconi. *Behavioral Accounting*. Cincinnati: South-Western Publishing Co., 1989.
- Susanto, Y.K. "Partisipasi Anggaran, Ketidakpastian Tugas, Penggunaan Informasi Akuntansi untuk Evaluasi Kinerja dan Perilaku Managerial." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia* 5, no. 1 (2008): 126-138.
- Susanto, Y.K. dan Gudono. "Pengaruh Intensitas Kompetisi Pasar terhadap Hubungan antara Penggunaan Informasi Sistem Akuntansi Manajemen dan Kinerja Unit Bisnis dan Kepuasan Kerja." *Jurnal Bisnis dan Akuntansi* 9, no. 3 (2007): 177-198.
- Syakhroza, Akhmad. "Political Games in Budgeting Process of Government Manufacturing Enterprises in Indonesia: A Qualitative Approach." *Usahawan*, Mei 2003.
- Waller, W.S. "Slack in Participating Budgeting: The Joint Effect of a Truth-Inducing Pay Scheme and Risk Preferences." *Accounting, Organization and Society* 13 (1988): 87-98.
- Young, S.M. "Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack." *Journal of Accounting Research* 23 (1985): 829-842.
-