



UNIVERSITAS INDONESIA

**PENGARUH VARIABEL DETERMINAN PARTISIPASI
ANGGARAN TERHADAP SENJANGAN ANGGARAN DAN
KINERJA PERUSAHAAN: STUDI EMPIRIS PADA
PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG MEMILIKI
SERTIFIKASI ISO 9001**

DISERTASI

DOLLY A. PRAMESWARI
0606036762

**FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS
PROGRAM PASCASARJANA
DEPOK
JUNI 2013**

HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS

Disertasi ini adalah hasil karya saya sendiri, dan semua sumber baik yang dikutip maupun dirujuk telah saya nyatakan dengan benar.

Nama : Dolly A. Prameswari

Nomor Mahasiswa : 0606036762

Tanda Tangan :

Tanggal : 21 Juni 2013

HALAMAN PENGESAHAN

Disertasi ini diajukan oleh :

Nama : Dolly A Prameswari
NPM : 0606036762
Program Studi : Pascasarjana Ilmu Akuntansi
Judul Disertasi : Pengaruh Variabel Determinan Partisipasi Anggaran Terhadap
Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan (Studi Empiris Pada
Perusahaan Manufaktur yang Memiliki Sertifikasi ISO 9001)

Telah berhasil dipertahankan di hadapan Dewan Penguji dan diterima sebagai bagian persyaratan yang diperlukan untuk memperoleh gelar Doktor pada Program Studi Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Indonesia.

DEWAN PENGUJI

Promotor : Prof. Akhmad Syakhroza, Ph.D.



Kopromotor : Dr. Setyo Hari Wijanto



: Parulian Sihotang, Ph.D.



Tim Penguji : Prof. Dr. Lindawati Gani (Ketua)



: Hilda Rossieta, Ph.D (Anggota)



: Dr. Imanda Laksanawan (Anggota)



: Dr. Ancella A Hermawan (Anggota)



: Siti Adiprigandari, Ph.D (Anggota)



Ditetapkan di :

Tanggal :

**HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS
AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIK**

Sebagai sivitas akademik Universitas Indonesia, saya yang bertanda tangan di bawah ini:

Nama : Dolly A. Prameswari
NPM : 0606036762
Program Studi : Pascasarjana Ilmu Akuntansi
Departemen : Akuntansi
Fakultas : Ekonomi dan Bisnis
Jenis karya : Disertasi

Demi pengembangan ilmu pengetahuan, menyetujui untuk memberikan kepada Universitas Indonesia **Hak Bebas Royalti (*Non-exclusive Royalty-Free Right*)** atas karya saya yang berjudul:

**Pengaruh Variabel Determinan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan
Anggaran dan Kinerja Perusahaan: Studi Empiris pada Perusahaan
Manufaktur yang Memiliki Sertifikasi ISO 9001**

beserta perangkat yang ada (jika diperlukan). Dengan Hak Bebas Royalti Noneksklusif ini Universitas Indonesia berhak menyimpan, mengalihmedia/formatkan, mengelola dalam bentuk pangkalan data (*database*), merawat, dan mempublikasikan tugas akhir saya selama tetap mencantumkan nama saya sebagaipenulis/pencipta dan sebagai pemilik Hak Cipta.

Demikian pernyataan ini saya buat dengan sebenarnya.

Dibuat di: Depok

Pada tanggal: 21 Juni 2013

Yang menyatakan

(Dolly A. Prameswari)

ABSTRAK

Nama : Dolly A. Prameswari
Program Studi : Pascasarjana Ilmu Akuntansi
Judul : Pengaruh Variabel Determinan Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Memiliki Sertifikasi ISO 9001

Penelitian ini bertujuan untuk menyelidiki pengaruh dimilikinya Sertifikasi ISO oleh suatu perusahaan terhadap kemungkinan terdapatnya senjangan anggaran (*budgetary slack*) dan pengaruhnya pada kinerja manajemen perusahaan. Pengaruh tersebut mulai dapat dilihat pada saat manajemen berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dengan variabel budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri. Penelitian akan dilakukan dengan menggunakan data primer melalui metode survei dengan cara menyebarkan kuesioner dan wawancara terhadap manajer yang terlibat dalam penyusunan anggaran perusahaan seperti manajer keuangan, manajer akuntansi dan manajer operasional.

Metodologi yang digunakan adalah *structural equation model* (SEM) dengan alat statistik LISREL 8.8. Instrumen yang digunakan adalah sebagai berikut : Variabel Partisipasi anggaran menggunakan Millani (1975) dengan 7 indikator, Variabel Budaya organisasi menggunakan Hofstede et al (1990), dengan 4 indikator, Variabel Komitmen Organisasi menggunakan Mowday et al (1979) dengan 2 indikator ditambah dengan instrument dari Conduit dan Movondo (2001) dengan 5 indikator, variable asimetri informasi menggunakan dunk (1993) dengan 5 indikator dan variable senjangan anggaran menggunakan Onsi (1973) dengan 4 indikator, serta variable kinerja perusahaan menggunakan Gani dan Jermias (2005) dengan 8 indikator untuk kinerja perusahaan dalam hal finansial dan 7 indikator dalam hal non finansial

Kata kunci:

budgetary slack, budgetary participation, organization culture, organization commitment, assymetric information, performance management, ISO 9001, Structural Equation Modelling (SEM).

DAFTAR ISI

HALAMAN JUDUL	i
HALAMAN PERNYATAAN ORISINALITAS	ii
LEMBAR PENGESAHAN	iii
KATA PENGANTAR.....	iv
HALAMAN PERNYATAAN PERSETUJUAN PUBLIKASI TUGAS AKHIR UNTUK KEPENTINGAN AKADEMIK.....	vi
ABSTRAK	vii
DAFTAR ISI.....	ix
DAFTAR GAMBAR.....	xi
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR LAMPIRAN	xii
1. PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Penelitian	1
1.2 <i>Research Gap</i>	7
1.3 Permasalahan Penelitian.....	10
1.4 Tujuan Penelitian.....	10
1.5 Kontribusi Penelitian.....	11
1.6 Sistematika Penulisan	12
2. TINJAUAN KEPUSTAKAAN.....	13
2.1 Anggaran	13
2.1.1 Senjangan Anggaran.....	17
2.2 Partisipasi Anggaran	20
2.2.1 Budaya Organisasi.....	23
2.2.2 Komitmen Organisasi.....	26
2.2.3 Informasi Asimetri.....	29
2.3 Teori Perilaku Organisasi.....	31
2.3.1 Teori Pencapaian Tujuan (<i>Goal Setting Theory</i>).....	31
2.3.2 Teori Harapan (<i>Expectancy Theory</i>)	32
2.3.3 Teori Kontinjensi (<i>Contingency Theory</i>).....	33
2.4 Teori Keagenan (<i>Agency Theory</i>)	34
2.5 Kinerja Perusahaan.....	39
2.6 ISO (International Organization for Standardization).....	41
3. KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	47
3.1 Kerangka Teoritis	47
3.2 Pengembangan Hipotesis	50
3.2.1 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Faktor determinan-nya	50
3.2.2 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran	57
3.2.3 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Perusahaan	59
3.2.4 Hubungan antara Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan	61
3.2.5 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan terhadap kepemilikan sertifikasi ISO ...	63
4. METODE PENELITIAN	66
4.1 Model Penelitian	66
4.2 Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel	67
4.2.1 Variabel Partisipasi Anggaran.....	67

4.2.2	Variabel Senjangan Anggaran	69
4.2.3	Kinerja Perusahaan	69
4.3	Populasi dan Sampel	70
4.4	Metode Pengumpulan Data	71
4.5	Metode Analisis	72
4.5.1	Uji Kecocokan Keseluruhan Model	72
4.5.2	Uji Kecocokan Model pengukuran	73
4.5.3	Uji Kecocokan Model Struktural	74
4.5.4	Uji Tambahan terhadap Kuesioner	74
5.	PEMBAHASAN	76
5.1	Pengumpulan dan Penyiapan Data	76
5.1.1	Tingkat Pengembalian Kuesioner	76
5.2	Analisis Deskriptif	77
5.3	Analisis Menggunakan SEM	78
5.3.1	Analisis Model Pengukuran Variabel Penelitian	79
5.3.2	Analisis Model Struktural dari Model Penelitian	95
6.	KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN PENELITIAN DAN SARAN	108
6.1	Kesimpulan	108
6.2	Implikasi Penelitian	109
6.2.1	Bagi Pengembangan Ilmu pengetahuan	109
6.2.2	Bagi Para Pelaku Bisnis	110
6.3	Keterbatasan Penelitian	111
6.4	Saran untuk penelitian selanjutnya	112
	DAFTAR REFERENSI	113
	LAMPIRAN	122

BAB 1 PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang Penelitian

Setiap tahunnya, pada bulan September – Oktober, biasanya Manajemen perusahaan mulai melakukan pembuatan rencana anggaran untuk tahun berikutnya. Divisi atau Departemen Keuangan, mulai menyebarkan formulir isian anggaran kepada seluruh divisi atau departemen yang ada pada perusahaan, agar dapat dilakukan pengisian sesuai dengan target dan kebutuhan masing-masing divisi atau departemen, untuk kemudian di konsolidasi oleh Divisi Keuangan menjadi satu kesatuan Rencana Kerja Anggaran Perusahaan (RKAP). Setelah mendapat persetujuan dari Dewan Komisaris maka RKAP ini akan di sah-kan pada saat penyelenggaraan Rapat Umum Pemegang Saham (RUPS) tahunan.

Anggaran adalah ekspresi *kuantitative* dari suatu rencana yang diusulkan oleh manajemen pada suatu periode tertentu dan memerlukan suatu koordinasi terhadap apa yang dibutuhkan untuk mengimplementasikan rencana tersebut (Homgren, 2012). Anggaran umumnya termasuk baik aspek keuangan dan non keuangan dari suatu rencana, dan merupakan *blue print* untuk dilakukan pada periode berikutnya. (Homgren, 2012).

Anggaran merupakan salah satu sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian, agar manajemen 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 suatu perusahaan dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Anggaran juga biasanya digunakan oleh manajemen tingkat atas sebagai suatu alat untuk melaksanakan tujuan organisasi, yang dikomunikasikan kepada manajer-manajer tingkat bawah sebagai rencana kerja jangka pendek maupun jangka panjang.

Sebagai alat pengendalian, pada akhir masa anggaran akan dilakukan evaluasi antara rencana kerja anggaran dengan realisasi yang terjadi, yang dapat saja lebih rendah atau lebih tinggi dari yang sudah direncanakan. Dengan meng-analisa ataupun *me-review* kembali realisasi yang terjadi merupakan tindakan

pengendalian dan koreksi agar di masa berikut rencana anggaran dapat lebih akurat dan lebih sesuai dengan kebutuhan pencapaian target perusahaan.

Proses penyusunan anggaran akan melibatkan banyak pihak, mulai dari manajemen tingkat bawah sampai manajemen tingkat atas. 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 faktor lingkungan, partisipasi dari manajemen dan kemampuan perusahaan.

Masalah yang dapat terjadi ketika mengevaluasi kinerja dibandingkan terhadap anggaran akan mendorong karyawan membuat target yang relative mudah untuk dicapai (Hope dan Freaser, 2003). Pada saat pembuatan anggaran, dapat terjadi adanya bawahan memberikan perkiraan yang bias kepada atasan, perkiraan bias tersebut dapat dilakukan dengan melaporkan adanya penerimaan yang lebih rendah, dan biaya yang dikeluarkan lebih tinggi, sehingga target anggaran akan mudah tercapai. Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam menilai kinerja atau memberikan *reward*, atasan mengukurnya berdasarkan pencapaian target anggaran. Dengan tercapainya target anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi kemungkinan kompensasi yang akan diperolehnya.

Perbedaan antara anggaran yang diestimasi dengan anggaran yang dilaporkan dikenal dengan sebutan senjangan anggaran (*budgetary slack*) (Anthony dan Govindarajan, 1998). Penelitian mengenai senjangan anggaran banyak dilakukan dengan menguji kecenderungan para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Young (1985) menyatakan senjangan anggaran adalah laporan jumlah anggaran yang melebihi sumber daya yang dimiliki perusahaan dan mengecilkan kemampuan produktivitas yang dimiliki, hal ini melengkapi penelitian Merchant (1981) bahwa senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan meninggikan biaya yang dikeluarkan atau merendahkan pendapatan dari yang seharusnya diperoleh, agar anggaran mudah tercapai.

Para peneliti akuntansi menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor diantaranya adalah partisipasi dari personil yang terlibat dalam

penyusunan anggaran (Yuwono, 1999). Onsi (1973) menemukan bahwa partisipasi yang dilakukan pada saat pembuatan anggaran memperlihatkan adanya kecenderungan bagi para manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Young (1985) dan Merchant (1985) telah menguji secara empiris bahwa senjangan anggaran terjadi karena bawahan memberi informasi yang bias kepada atasan dengan cara melaporkan biaya yang lebih tinggi atau melaporkan pendapatan yang lebih rendah. Hasil penelitian mereka menunjukkan bahwa karena adanya keinginan untuk menghindari resiko, bawahan yang terlibat dalam penyusunan anggaran cenderung untuk melakukan senjangan anggaran. Semakin tinggi resiko, semakin besar kemungkinan bawahan yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran akan melakukan senjangan anggaran.

Namun penelitian yang menguji hubungan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran masih menunjukkan hasil yang bertentangan. Dunk (1993) melakukan penelitian terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran di Sydney (Australia) dengan variabel yang digunakan adalah informasi asimetri antara bawahan dan atasan, serta tekanan pada anggaran yang digunakan atasan untuk menilai kinerja bawahan. Hasil penelitiannya menyatakan bahwa interaksi antara partisipasi anggaran, informasi asimetri dan *budget emphasis* mempunyai hubungan yang negatif dengan senjangan anggaran, dengan korelasi yang signifikan. Ketika partisipasi, informasi asimetri dan *budget emphasis* tinggi maka senjangan anggaran menjadi rendah dan sebaliknya. Hal ini didukung oleh Sord dan Welsch (1995) yang mengemukakan bahwa tingkat partisipasi yang lebih tinggi akan menghasilkan moral yang lebih baik dan inisiatif yang lebih tinggi pula. Partisipasi telah ditunjukkan berpengaruh secara positif terhadap sikap pegawai, meningkatkan kuantitas dan kualitas produksi, serta meningkatkan kerja sama diantara manajer.

Salah satu variabel yang mempunyai pengaruh terhadap sikap seseorang pada saat berpartisipasi dalam pembuatan anggaran adalah variabel budaya organisasi. Budaya organisasi mempengaruhi cara manusia bertindak dalam organisasi. Budaya berkaitan dengan bagaimana seseorang memandang pekerjaannya dan bagaimana berinteraksi maupun bekerja sama dengan rekan kerja dan lingkungannya. Budaya organisasi merupakan pendekatan dan sikap pada saat

bekerja di perusahaan. Merupakan nilai dari etika bisnis yang dibangun langkah demi langkah sejak dari bisnis dibangun yang berasal dari setiap interaksi dengan para stake holders, diantara nya dari karyawan, pemasok, pelanggan maupun pembuat kebijakan. Budaya organisasi yang baik dapat menjadikan karyawan lebih produktif, pekerjaan yang dilakukan dengan lebih efisien, sehingga dapat menghasilkan margin keuntungan yang lebih tinggi, dan reputasi perusahaan yang lebih baik. Sedangkan budaya organisasi yang buruk dapat menyebabkan konflik di perusahaan dan penggunaan sumber daya yang yang tidak maksimal. Budaya organisasi menurut Douglas dan Wier (2000), akan mampu menjelaskan ketidakseragaman pandangan manajer atas etis tidaknya senjangan anggaran.

Variabel lain yang dapat mempengaruhi karyawan pada saat berpartisipasi dalam pembuatan anggaran adalah komitmen organisasi. Komitmen organisasi merupakan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai 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 (Angle dan Perry, 1981). Komitmen organisasi dapat 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 (Pinder, 1984).

Bagi individu, dengan komitmen organisasi yang tinggi, tercapainya tujuan organisasi merupakan hal penting. Bawahan yang memiliki tingkat komitmen organisasi tinggi akan memiliki pandangan positif dan lebih berusaha berbuat yang terbaik demi kepentingan organisasi (Porter *et al.*, 1974). Komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib perusahaan dan berusaha menjadikan perusahaan ke arah yang lebih baik, sehingga dengan adanya komitmen yang tinggi kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Berdasarkan hasil penelitian, komitmen organisasi yang tinggi akan cenderung menurunkan

senjangan anggaran dan berakibat signifikan positif terhadap kinerja (Keller, 1997). Selain itu, komitmen organisasi dapat merupakan alat bantu psikologis dalam menjalankan perusahaan untuk mencapai sasaran yang diharapkan (Nouri dan Parker, 1996). Sebaliknya, pada individu dengan komitmen organisasi rendah akan mementingkan dirinya atau kelompoknya saja. Karyawan dengan komitmen organisasi rendah juga akan memiliki perhatian yang rendah pada pencapaian tujuan perusahaan. Karyawan tersebut tidak memiliki keinginan untuk menjadikan perusahaan ke arah yang lebih baik, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran apabila dia terlibat dalam penyusunan anggaran akan lebih besar.

Variabel berikut yang dapat mempengaruhi karyawan pada saat berpartisipasi dalam pembuatan anggaran adalah Informasi asimetri, yang dapat diartikan merupakan perbedaan informasi yang dimiliki antara manajer tingkat bawah atau tingkat menengah dengan manajemen di atasnya dalam penyusunan anggaran. Atasan selaku pemegang kuasa anggaran memiliki kemungkinan mempunyai pengetahuan yang lebih baik daripada bawahan selaku pelaksana anggaran mengenai unit tanggung jawab bawahan, sehingga atasan akan memiliki tuntutan yang lebih besar kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran, yang menurut bawahan dapat saja target tersebut terlalu tinggi. Atau pun sebaliknya, jika atasan tidak memiliki pengetahuan yang cukup baik maka bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang seharusnya dapat dicapai. Dunk (1993) mendefinisikan informasi asimetri sebagai suatu keadaan apabila informasi yang dimiliki bawahan melebihi informasi yang dimiliki oleh atasannya. Anggaran yang disusun secara *bottom-up* dapat menyebabkan informasi mengenai komponen dalam anggaran lebih diketahui oleh manajemen tingkat bawah. Penelitian Christensen (1982), Pope (1984), Merchant (1985) dan Young (1985) menunjukkan bahwa bawahan yang merahasiakan informasi yang relevan yang terkait dengan pembuatan anggaran akan menimbulkan senjangan anggaran.

Era globalisasi membuat perkembangan teknologi dan liberalisasi dunia usaha termasuk pasar modal dunia mengalami perubahan yang semakin semakin cepat. Persaingan menjadi lebih tajam, baik pada pasar domestik (nasional) maupun pasar global (internasional). Kualitas merupakan salah satu hal penting bagi perusahaan untuk dapat terus bersaing dan bertahan didalam dunia usaha.

Banyak perusahaan yang berusaha untuk memenangkan persaingan dengan meningkatkan kualitas produk/jasanya, yang dapat memberikan kepuasan yang lebih tinggi bagi konsumennya. Pada bidang usaha tertentu, terdapat konsumen yang mensyaratkan adanya sertifikasi ISO (International Organization for Standardization) bagi perusahaan yang produknya akan dibeli. Karena sertifikasi ISO dianggap menunjukkan jaminan kualitas perusahaan dalam prosedur menghasilkan suatu produk. Misalnya pada saat perusahaan Indonesia meng-ekspor kayu ke Eropa. Diwajibkan memenuhi prosedur mulai dari cara menebang dan pemenuhan syarat-syarat lingkungan. Kualitas memiliki kaitan erat dengan kepuasan pelanggan, yang dapat memiliki dampak bagi perusahaan dalam jangka panjang, yang memungkinkan perusahaan untuk memahami keinginan dan kebutuhan pelanggan, dan selanjutnya pelanggan yang puas dapat menciptakan loyalitas kepada perusahaan dan keuntungan yang lebih besar bagi perusahaan.

Dari sisi positif, adanya peningkatan proses kualitas produk dapat menyebabkan meningkatnya produktivitas, reputasi, dan adanya peningkatan harga jual. Setelah mengimplementasikan ISO beberapa waktu, maka diharapkan biaya produksi dan jaminan produk dapat ditekan, sehingga akan berdampak pada peningkatan profitabilitas perusahaan yang akan meningkatkan bukan saja kinerja operasional tetapi juga kinerja keuangan perusahaan. Adanya sertifikasi ISO ini, akan membentuk suatu budaya organisasi perusahaan, akan meningkatkan komitmen pada perusahaan karena adanya proses kerjasama diantara semua departemen, dan adanya komunikasi yang intensif diantara seluruh bidang, akan mengurangi adanya informasi asimetri.

Beberapa penelitian sudah dilakukan terkait dengan sertifikasi ISO ini, diantaranya dilakukan oleh Hendricks dan Singhal (1996) yang dalam penelitiannya menemukan bukti bahwa investor bereaksi positif terhadap pengumuman *quality award*. Penelitian Sun (2000) menemukan bukti bahwa Standar ISO 9000 dan TQM (Total Quality Management) berpengaruh pada kinerja perusahaan baik dalam aspek internal (produktivitas) maupun aspek eksternal (*marketing*). Carr *et al.* (2000) menyimpulkan bahwa perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO lebih mementingkan praktek manajemen kualitas dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO. Bertolak belakang dengan penelitian tersebut,

penelitian dari Heras *et al.* (2002) yang menyoroti mengenai kinerja keuangan perusahaan ternyata berkesimpulan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara kinerja keuangan perusahaan sebelum dan sesudah memperoleh sertifikat ISO, ditemukan pula bahwa kinerja keuangan perusahaan yang bersertifikat ISO ternyata lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO. Sedangkan pada penelitian Levine dan Toffel (2008), disimpulkan bahwa adanya kepemilikan sertifikasi ISO mampu menurunkan kelemahan organisasi, dimana penjualan dan lapangan pekerjaan akan terus berkembang, yang akan diikuti oleh total biaya gaji dan pendapatan tahunan karyawan menjadi bertambah besar, dan rata-rata biaya kerugian menjadi lebih rendah pada saat mengadopsi ISO 9001.

Beberapa peneliti dari Indonesia juga telah ada yang melakukan penelitian mengenai manajemen kualitas, diantaranya adalah Wibawa (2002) yang menyimpulkan bahwa pasar bereaksi positif terhadap pengumuman perolehan sertifikasi ISO 9000 selama periode sebelum krisis, dan pasar bereaksi negatif terhadap pengumuman sertifikasi ISO 9000 selama periode krisis moneter di Indonesia. Hasil penelitian lanjutan oleh Wibawa (2005) menyimpulkan bahwa terdapat perbedaan praktek manajemen kualitas antara perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO 9000 dengan perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO 9000, tetapi untuk dua variabel lainnya yaitu strategi bisnis dan pelaporan kinerja tidak ditemukan adanya perbedaan yang signifikan. Sedangkan hasil penelitian yang dilakukan oleh Ahmar (2003) menyatakan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan pada kinerja keuangan baik sebelum maupun sesudah perusahaan memperoleh sertifikasi ISO 9000. Sehingga dapat disimpulkan bahwa masih terdapat perbedaan hasil penelitian dari adanya kepemilikan sertifikasi ISO dari suatu perusahaan.

1.2 *Research Gap*

Diperkirakan bahwa perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO, dimana proses manajemen nya disertifikasi, akan memiliki pengaruh positif terhadap kinerja perusahaan, yang prosesnya sudah dimulai pada saat dibuatnya anggaran oleh perusahaan sebagai perencanaan untuk tahun berikutnya. Namun pemahaman

tentang bagaimana pengaruh sertifikasi ISO tersebut dalam implementasi pembuatan anggaran yang akan berpengaruh pada evaluasi kinerja perusahaan belum banyak ditemukan..

Sebagian besar penelitian terdahulu, melakukan pengujian empiris terhadap variabel yang mempengaruhi kinerja dikaitkan dengan senjangan anggaran, terdapat pula ada yang menggunakan variabel-variabel terkait seperti informasi asimetri, kepemimpinan, komitmen organisasi, dan lainnya. Namun hasil dari penelitian-penelitian tersebut masih belum konsisten dan masih terdapat perbedaan kesimpulan. Hal ini dapat disebabkan karena pengujian yang dilakukan adalah secara parsial, tidak dilakukan dengan menggunakan model persamaan struktural, yang dapat menguji hubungan antara variabel laten dengan variabel observasi secara bersamaan, dan yang dapat menguji hubungan langsung dan tidak langsung antar variabel laten tersebut dengan mengambil responden pada perusahaan-perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO.

Diluar Indonesia, terdapat penelitian-penelitian yang membahas hubungan antara baik TQM (Total Quality Management) dan maupun sertifikasi ISO dengan kinerja perusahaan. Namun sejauh *review* yang telah dilakukan terhadap literatur yang ada, penelitian yang mendalam terhadap pengaruh dari variabel partisipasi anggaran, yang faktor determinannya adalah budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri terhadap perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO masih belum terlihat.

Beberapa penelitian terdahulu, dilakukan secara parsial dengan berbagai variabel kontinjensi yaitu: hubungan antara kinerja perusahaan dengan sertifikasi ISO, hubungan antara kinerja perusahaan dengan senjangan anggaran, dan hubungan antara partisipasi anggaran, senjangan anggaran dan kinerja perusahaan. Penelitian terdahulu belum meneliti kemungkinan adanya peran sertifikasi ISO pada waktu karyawan berpartisipasi dalam pembuatan anggaran yang dipengaruhi oleh variabel budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri, padahal adanya penerapan sertifikasi ISO dapat memberikan banyak manfaat pada perusahaan diantaranya :

- Peningkatan efisiensi kerja, yang dapat diperoleh dengan pengurangan biaya operasional, antara lain dengan adanya peningkatan ber-kesinambungan pada

proses dan produk yang dihasilkan. Hal ini dapat meningkatkan daya saing dan pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja perusahaan.

- Perbaikan pada manajemen organisasi dengan menerapkan perencanaan, pelaksanaan, monitoring dan tindakan perbaikan (plan, do, check, action)
- Peningkatan komunikasi dan hubungan baik dengan berbagai pihak yang berkepentingan (*stakeholders*) baik internal maupun eksternal, misalnya pelanggan, *supplier*, pemegang saham dan karyawan perusahaan itu sendiri sehingga dapat meningkatkan kepercayaan semua pihak.
- Pengurangan pada resiko usaha, dengan melakukan peningkatan terhadap pengendalian manajemen resiko, yang dilakukan secara konsisten dan terus menerus.
- Meningkatkan citra perusahaan dimata publik, dengan adanya verifikasi dari pihak ketiga yang independen terhadap standar yang sudah diakui secara internasional.
- Peningkatan penataan terhadap ketentuan peraturan perundang-undangan dan kepatuhan hukum, dimana persyaratan suatu peraturan dan perundang-undangan dapat memiliki pengaruh tertentu pada suatu organisasi dan para pelanggan.

Dengan adanya manfaat-manfaat tersebut kepada karyawan dan perusahaan, dapat mempengaruhi budaya perusahaan, komitmen karyawan terhadap perusahaan, dan informasi asimetri yang biasanya terjadi diperusahaan. Namun penelitian yang membahas mengenai sertifikasi ISO yang berkaitan dengan senjangan anggaran dan kinerja perusahaan, dengan pengaruh hubungan antara variabel-variabel tersebut pada saat melakukan partisipasi anggaran masih sulit ditemukan. Hal ini mendorong perlunya dilakukan penelitian mengenai hal tersebut. Untuk menguji hubungan antar variabel digunakan data primer dengan membuat kuesioner survei yang dikirim kepada perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO. Analisis data dilakukan dengan analisis model persamaan struktural (*Structural Equation Modelling* - SEM). Menurut Gujarati (2009) dibandingkan dengan regresi berganda diperkirakan hasilnya akan lebih baik. Penggunaan regresi berganda yang menggunakan variabel-variabel laten dapat menimbulkan kesalahan-kesalahan pengukuran (*measurement errors*) yang berpengaruh pada

estimasi parameter dari sudut *biased-unbiased* dan besar kecilnya *variance*. Masalah tersebut dapat diatasi dengan SEM melalui persamaan-persamaan yang ada pada model pengukuran.

Penelitian ini berbeda dengan penelitian pada literatur sebelumnya, karena penelitian ini memasukkan prospektif yang lebih luas diluar disiplin ilmu akuntansi yaitu, sertifikasi ISO, budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri dan akan menguji variable-variabel tersebut, yang mempengaruhi pada saat manajemen berpartisipasi dalam pembuatan anggaran, pengaruhnya pada senjangan anggaran dan kinerja perusahaan terhadap perusahaan-perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO. Penelitian ini hanya dilakukan pada perusahaan manufaktur yang memiliki sertifikasi ISO agar diperoleh suatu lingkungan responden yang lebih homogen.

1.3 Permasalahan Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat menjawab pertanyaan sebagai berikut:

- Apakah terdapat pengaruh antara variabel determinan dengan partisipasi anggaran pada perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO ?
- Apakah terdapat pengaruh antara variabel determinan dengan partisipasi anggaran yang mempengaruhi senjangan anggaran pada perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO?
- Apakah terdapat pengaruh antara variabel determinan dengan partisipasi anggaran yang mempengaruhi kinerja perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO?

1.4 Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini adalah dapat memberikan bukti terhadap:

- Adanya pengaruh antara budaya organisasi, komitmen organisasi, dan informasi asimetri dengan partisipasi anggaran.
- Adanya pengaruh antara budaya organisasi, komitmen organisasi, informasi asimetri dan partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran.

- Adanya pengaruh antara budaya organisasi, komitmen organisasi, informasi asimetri dan partisipasi anggaran dengan kinerja manajemen.
- Adanya pengaruh antara senjangan anggaran dengan kinerja manajemen.
- Adanya perbedaan pengaruh dari partisipasi anggaran dengan variabel determinannya terhadap senjangan anggaran dan kinerja pada perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO

1.5. Kontribusi Penelitian

Diharapkan penelitian ini dapat memberikan kontribusi konseptual dalam pengembangan ilmu dan riset yang dikembangkan dikemudian hari pada bidang akuntansi manajemen sebagai berikut:

Adanya pemahaman yang lebih baik mengenai hubungan antara budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri pada saat manajemen melakukan partisipasi pada pembuatan anggaran yang akan mempengaruhi senjangan anggaran, yang pada akhirnya akan berpengaruh pada kinerja perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO. Riset yang terkait dengan hal tersebut sampai saat ini masih dilakukan secara parsial.

Bagi praktisi, diharapkan penelitian ini dapat memberikan kontribusi sebagai berikut :

- a. Memberikan bukti empiris kepada *stake holders* yang terdiri dari investor, pengawas pasar modal, shareholders, manajemen pusat dan karyawan terhadap pengaruh adanya kepemilikan sertifikasi ISO pada senjangan anggaran dan kinerja yang terjadi pada perusahaan-perusahaan di pasar saham Indonesia, sehingga baik manajemen perusahaan maupun para investor dan para pengawas pasar modal dapat lebih cermat mengamati kondisi perusahaan-perusahaan publik yang sudah memiliki sertifikasi ISO maupun yang tidak memiliki sertifikasi ISO tersebut.
- b. Memberikan bukti empiris mengenai hasil yang positif dari adanya sertifikasi ISO pada saat pembuatan anggaran, pada manajemen perusahaan untuk meminimalkan terjadinya senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja perusahaan.

1.6. Sistematika Penulisan

Sistematika penulisan pada disertasi ini akan terdiri dari 6 bab yaitu :

Bab 1. Pendahuluan

Membahas latar belakang penelitian, *research gap*, permasalahan dalam penelitian, tujuan penelitian, kontribusi penelitian serta sistematika penulisan

Bab 2. Tinjauan Kepustakaan

Membahas tentang landasan teori dan hasil-hasil penelitian terdahulu termasuk penelitian empiris yang pernah dilakukan yang terkait dan relevan dengan penelitian ini.

Bab 3. Kerangka Konseptual dan Pengembangan Hipotesis

Membahas kerangka pemikiran yang digunakan dalam menyusun model penelitian, membahas secara eksplisit model penelitian, variabel-variabel yang digunakan dan hipotesis yang akan di uji.

Bab 4. Metode Penelitian

Membahas definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel dan membahas metode pengumpulan data, populasi dan sample, metode pengolahan data dan metode analisa yang digunakan.

Bab 5. Analisa Hasil

Membahas hasil analisa yang diperoleh dari hasil pengolahan data primer yang diperoleh dari 135 jawaban responden yang dianggap valid.

Bab 6. Kesimpulan, Implikasi, Keterbatasan Penelitian dan Saran.

Bab ini akan membahas mengenai kesimpulan dari hasil penelitian yang dilakukan, implikasi dari hasil penelitian, keterbatasan penelitian dan saran.

BAB 2 TINJAUAN KEPUSTAKAAN

Bab ini menyajikan *review* dari beberapa literatur yang relevan mengenai variabel-variabel yang diuji pada penelitian ini. Pada studi ini, akan dibahas beberapa teori diantaranya teori organisasi dan teori keagenan dengan teori kontinjensi yang merupakan teori dasar yang akan menghubungkan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran dan kinerja perusahaan. Struktur pembahasan bab ini adalah sebagai berikut: pertama akan di *review* literatur mengenai anggaran dan senjangan anggaran, kemudian partisipasi anggaran dengan variabel yang mempengaruhi yaitu budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri, dilanjutkan dengan literatur mengenai teori-teori terkait yaitu teori perilaku organisasi dan teori keagenan, dilanjutkan dengan pembahasan kinerja perusahaan, serta diakhiri dengan pembahasan mengenai sertifikasi ISO

2.1. Anggaran

Terdapat banyak penelitian yang telah dilakukan menyangkut anggaran, dimana beberapa definisi anggaran pada penelitian terdahulu memiliki penekanan yang berbeda, diantaranya adalah Hofstede (1969) yang menyatakan anggaran sebagai alat mendelegasikan wewenang dari pimpinan kepada bawahan, Kenis (1979) berpendapat bahwa anggaran merupakan alat koordinasi dan komunikasi antara pimpinan dengan bawahan dalam suatu organisasi, Hansen dan Mowen (1985) menyatakan anggaran sebagai suatu metode untuk menterjemahkan tujuan dan sasaran organisasi menjadi sesuatu yang operasional, sedangkan Chow et al. (1988) mendefinisikan anggaran sebagai rencana keuangan suatu perusahaan yang digunakan untuk memotivasi kinerja para anggota organisasi.

Menurut Foster dan Fozzard (2000), serta Norton dan Elson (2002) Anggaran yang baik akan melalui empat tahapan siklus anggaran, yaitu :

1. Formulasi Anggaran

Merupakan saat awal dilakukannya perencanaan, dimana anggaran akan diformulasikan dengan mengkoordinasi dan mengelola berbagai kebutuhan sesuai permintaan setiap departemen pada perusahaan, untuk kemudian dikompilasi menjadi total *budget's expenditure*. Proses ini dapat berlangsung selama beberapa

minggu namun dapat terjadi berlarut-larut sampai beberapa bulan, tergantung pada seberapa besar keterlibatan setiap departemen atau masukan mereka dipertimbangkan untuk diikutsertakan dalam anggaran. Pada umumnya, anggaran suatu perusahaan disusun dengan mengacu pada anggaran tahun sebelumnya, kemudian dibuat beberapa perubahan atau penyesuaian, dengan mempertimbangkan beberapa faktor seperti perubahan lingkungan yang mencakup situasi ekonomi, misalnya seperti pertumbuhan ekonomi, inflasi dan perubahan demografi, yang dapat mempengaruhi penerimaan dan pengeluaran.

2. Proses Pembuatan Anggaran

Rencana suatu anggaran tidak serta merta akan disetujui, melainkan sebelumnya akan diperdebatkan, direvisi untuk kemudian setelah diperoleh kesepakatan baru disetujui oleh manajemen. Pada tahap ini rencana anggaran akan diajukan secara formal dan didiskusikan hingga disetujui dengan suatu dokumen penetapan dalam bentuk rencana kerja anggaran tahunan yang disetujui bersama oleh Direksi dan Dewan Komisaris. Sebelum dilakukan persetujuan akhir, anggaran memiliki kemungkinan ditolak terlebih dahulu untuk disesuaikan dengan standar ataupun target yang ditetapkan oleh Pemegang Saham. Proses revisi anggaran karena penolakan ini bahkan dapat saja berlangsung selama hampir satu tahun, sehingga ketika direvisi dapat disesuaikan dengan realisasinya yang sudah terjadi. Pada tahap ini maka semua informasi yang berkaitan dengan anggaran akan menjadi amat penting pada saat proses *me-review* proposal rencana anggaran.

3. Eksekusi

Ketika suatu anggaran diimplementasikan, maka oleh manajemen akan dilakukan pengawasan, dan kontrol terhadap realisasi dari pelaksanaan anggaran tersebut. Hal ini pada dasarnya untuk memastikan bahwa tidak akan terjadi penyimpangan, yang mungkin dapat terjadi sebagai akibat dari berbagai hal, misalnya perubahan kondisi lingkungan disekitar perusahaan, perubahan ekonomi dan kondisi persaingan usaha. Jika terjadi perbedaan yang sangat signifikan antara rencana anggaran dan realisasinya, maka akan terjadi keraguan terhadap kebenaran anggaran, terutama jika penyebabnya tidak ada kaitan dengan perubahan kondisi lingkungan. Pada tahap ini adanya informasi merupakan kebutuhan dalam penyempurnaan pengawasan dan kontrol terhadap anggaran.

4. *Auditing dan assessment.*

Tahap ini yang bertujuan untuk mengukur keefektifan penggunaan dana anggaran. Evaluasi kinerja dibutuhkan untuk memastikan bahwa pada saat suatu anggaran direalisasikan, tidak terjadi penyimpangan yang signifikan. Realisasi pengeluaran akan diperiksa berdasarkan rencana anggaran yang dibuat dalam bentuk laporan operasional dan keuangan yang meliputi sejumlah kegiatan pada saat pengimplementasian anggaran. Audit dilakukan oleh lembaga eksternal yang independen selaku auditor eksternal untuk mengevaluasi dan manajemen melakukan pelaporan pada saat Rapat Umum Pemegang Saham Tahunan (RUPST), yang akan dinilai sebagai bentuk evaluasi kinerja manajemen.

Mayo (1945) menyatakan bahwa pada dasarnya manusia mempunyai pengaruh yang besar terhadap produktivitas baik secara teknis maupun ekonomis pada suatu organisasi. Dari sisi human behavior, Argyris (1952) menyatakan bahwa anggaran mempunyai dampak fungsional terhadap perilaku anggota organisasi, sehingga masing-masing individu yang terlibat menyusun anggaran akan memiliki pandangan yang berbeda, seperti antara golongan staf, supervisor dan manajer. Sedangkan Cherrington dan Cherrington (1973) berpendapat bahwa anggaran tidak dapat hanya di analisa hanya dari sisi akuntansi, karena pada dasarnya sebuah anggaran yang dibuat memiliki beberapa tujuan, diantaranya untuk menjadi acuan bagi tindakan manajemen, kontrol terhadap kegiatan operasional perusahaan dan sebagai alat pengukur kinerja perusahaan.

Dalam prakteknya, anggaran pada perusahaan sering mengalami adanya disfungsional yang menurut Argyris (1953), dapat terjadi karena adanya sejumlah penyebab, yaitu: (1) anggaran digunakan sebagai alat penekan oleh atasan, (2) sistem *reward* yang menghasilkan kesuksesan bagi departemen keuangan namun dapat merupakan penyebab terjadinya kegagalan bagi departemen yang lain seperti departemen produksi, ataupun sebaliknya. (3) merupakan tekanan pada setiap departemen agar mampu mencapai target anggaran, yang sering menimbulkan fokus dan ego hanya pada masing-masing departemen, sehingga mengabaikan organisasi secara keseluruhan, dan (4) adanya atasan yang menggunakan anggaran sebagai legitimasi untuk memberikan sanksi kepada bawahannya

2.1.1. Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran yang dikenal juga dengan sebutan *budgetary slack*, banyak didiskusikan dalam literatur sebagai suatu variabel dalam model ekonomi dari pengalokasian sumber daya perusahaan. Faktor analisis model yang dikemukakan oleh Onsi (1973), mengindikasikan adanya hubungan antara senjangan anggaran dengan perilaku manajemen termasuk manajemen dalam sistem anggaran. Senjangan anggaran merupakan hasil dari tekanan manajemen tingkat atas, dan keuntungan yang diperoleh dari anggaran dijadikan sebagai kriteria dasar evaluasi kinerja. Dari Informasi yang terkait dengan anggaran perusahaan, sering digambarkan bahwa manajer pada dasarnya tidak dapat mendeteksi terjadinya senjangan anggaran, dan pada saat suatu anggaran diimplementasikan terkadang terdapat kondisi dimana senjangan anggaran tidak dapat dihindari terjadinya pada tingkat divisi.

Menurut Horngren (2012), senjangan anggaran dilakukan untuk mempersiapkan manajer dalam menghadapi kondisi yang tidak terduga, namun adanya senjangan anggaran ini dapat menyesatkan manajemen level atas terhadap kebenaran keuntungan potensial yang dapat dicapai perusahaan, menyesatkan perusahaan pada ketidakefisien-an rencana sumber daya dan pengalokasiannya, serta buruknya koordinasi pada aktivitas antar departemen yang berbeda di perusahaan.

Secara umum, terdapat tiga argumen dalam literatur akuntansi untuk menjelaskan motivasi para manajer anggaran melakukan senjangan anggaran. Pertama, para manajer sering menganggap bahwa kinerja mereka akan terlihat lebih baik oleh atasan jika mereka mampu melampaui anggaran yang telah disetujui. Kedua, para manajer menahan *private information* yang dimilikinya dimana informasi tersebut tidak dipergunakan meningkatkan kinerja perusahaan secara maksimal namun semata untuk kepentingan pribadi (Baiman dan Demski, 1980). Ketiga, senjangan anggaran sengaja dibuat oleh para manajer untuk melindungi perusahaan terhadap adanya ketidakpastian penjualan dimasa yang akan datang (Schiff, M. Dan A.Y. Levin, 1970).

Hampir serupa hasil penelitian dari Hilton dan Gordon (1996) yang menyatakan tiga alasan utama manajer melakukan senjangan anggaran: (a) kinerja

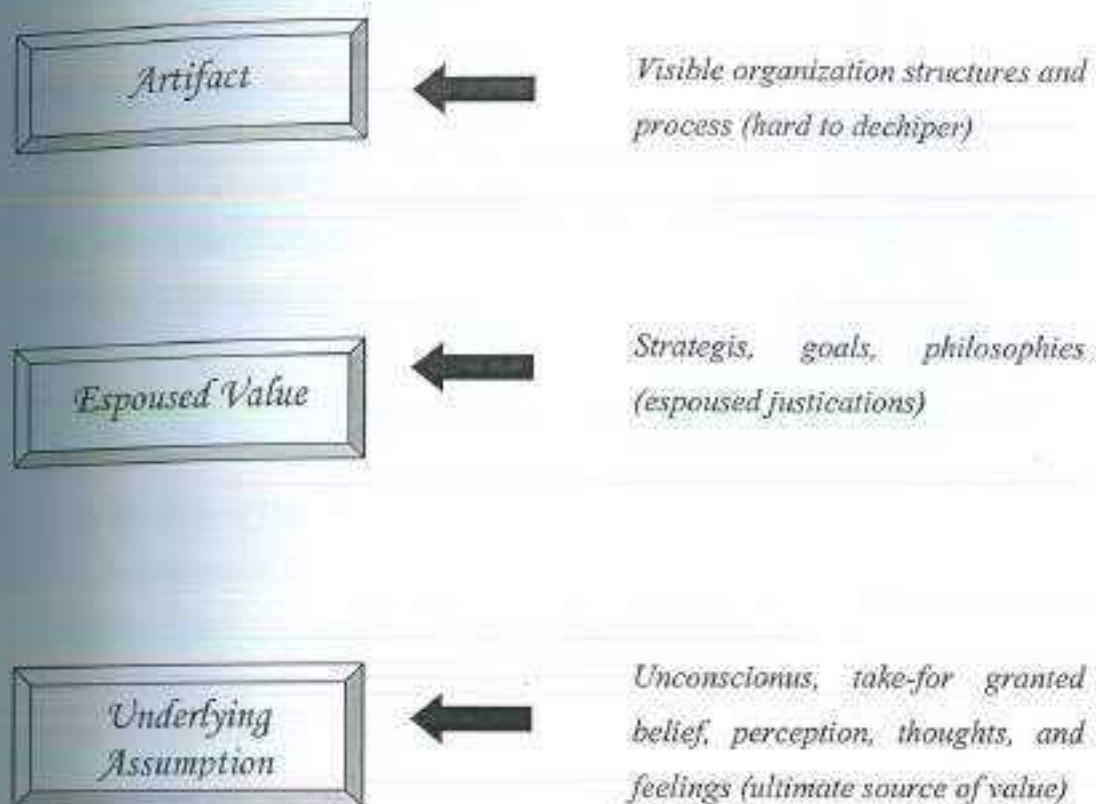
mereka akan terlihat bagus di mata atasan dan perusahaan jika dapat mencapai atau melampaui target anggarannya; (b) untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, dimana jika terdapat kejadian yang tidak terduga, maka manajer tersebut memiliki cadangan dana agar tetap dapat mencapai ataupun melampaui target anggarannya; (c) untuk mengantisipasi rencana anggaran yang seringkali dipotong dalam proses realisasi pengalokasian-nya.

Banyak penelitian yang sudah dilakukan mengenai senjangan anggaran. Dari beberapa penelitian terdahulu tersebut dapat disusun sebagai berikut : Cyrest dan March (1963), yang menyatakan pentingnya senjangan anggaran tergantung pada antara lain, keuntungan yang diperoleh perusahaan, pertumbuhan penjualan dan banyak faktor perilaku manajerial lainnya, dimana senjangan anggaran dapat berfungsi sebagai mekanisme stabilisasi sistem organisasi dalam merespon bermacam-macam kondisi dilingkungan perusahaan. Sebagai lanjutan, Cohen dan Cyrest (1965) menyatakan senjangan anggaran sebagai variabel penentu yang dapat dijelaskan oleh keuntungan yang diperoleh perusahaan dalam satu periode.

Lowe dan Shaw (1968) memiliki kesimpulan bahwa :1) manajer mempengaruhi proses penyusunan anggaran dalam menciptakan senjangan anggaran dengan memahami besaran penerimaan dan biaya yang *overstating*, 2) manajer membuat senjangan anggaran pada 'tahun yang bagus' dan memperbaikinya pada 'tahun yang buruk', 3) manajemen level atas berada pada posisi '*disadvantage*' dalam menentukan pentingnya senjangan, dan 4) divisi pengendalian dalam suatu organisasi yang terdesentralisasi bertugas untuk menciptakan dan memanajemeni adanya senjangan anggaran.

Schiff, Michael dan Arie Y. Lewin (1970) menyatakan bahwa satu-satunya alasan untuk memotivasi mengapa manajer menciptakan senjangan anggaran adalah menghindari adanya ketidakpastian, semakin tinggi ketidakpastian maka semakin besar senjangan anggaran yang akan diciptakan. Kecenderungan adanya senjangan anggaran dapat dihambat jika manajemen tingkat atas dapat mengevaluasi dan *me-review* anggaran dengan seksama selama periode proses persiapan pembuatan anggaran.

Mohamed Onsi (1973) juga menyimpulkan: 1) mayoritas manajer akan menciptakan senjangan anggaran, manakala kondisi nya menuntut demikian, 2)



Gambar 2.1. Tingkatan Budaya

Sumber : Hatch (1998)

Menurut Robbins (2001), definisi budaya organisasi dapat diartikan sebagai suatu sistem nilai yang dirasakan maknanya oleh seluruh orang dalam perusahaan. Budaya adalah suatu proses yang komprehensif dari elemen-elemen perusahaan yang membentuk pemahaman yang sama atas nilai-nilai perusahaan. Selain dipahami, seluruh jajaran dalam perusahaan meyakini sistem nilai tersebut sebagai landasan gerak perusahaan

Kreitner dan Kinicki (1992) mendefinisikan budaya organisasi sebagai perekat perusahaan melalui nilai-nilai yang ditaati, peralatan simbolik dan cita-cita sosial yang ingin dicapai. Dengan kata lain setiap perusahaan pasti memiliki makna sendiri terhadap kata budaya itu sendiri, yang meliputi : identitas, ideologi, etos, budaya, pola perilaku, eksistensi, aturan, filosofi, tujuan, spirit, sumber informasi, gaya dan visi perusahaan.

2.2.3 Informasi Asimetri

Informasi asimetri, mengacu pada teori agensi, banyak terkait dalam hubungan antara prinsipal sebagai pemilik perusahaan dan agen sebagai manajemen pelaksana pada perusahaan. Hubungan antara prinsipal dengan agen memiliki kecenderungan merupakan bentuk dari *moral hazard*. Organisasi ekonomi merupakan tim produksi, karena *output* mereka dihasilkan secara bersama-sama oleh pemegang saham, manajer dan karyawan (Alchian & Demsetz, 1972). Untuk mencapai tingkat efisiensi tertentu, sejumlah pendelegasian tugas diberikan pada unit/tim yang bertindak atas nama orang lain. Model keagenan standar melibatkan prinsipal (*risk taker*) yang memperkerjakan agen (*risk averse*) untuk bertindak sesuai dengan keinginan prinsipal (Kunz dan Paff, 2002).

Terdapat kesulitan pada saat muncul kondisi *incomplete* dan informasinya asimetri pada saat prinsipal memperkerjakan agen yang pada dasarnya mengandung unsur ketidakpastian dan resiko. Beberapa mekanisme dapat digunakan untuk mempertemukan kepentingan agen dengan prinsipalnya, seperti komisi, pembagian keuntungan, efisiensi upah, ataupun adanya keresahan jika diberhentikan dari perusahaan. Problem ini ditemukan hampir diseluruh hubungan antara pekerja dan yang memperkerjakan. Contohnya ketika pemegang saham memperkerjakan eksekutif puncak. Problem ini juga timbul manakala prinsipal memberi kompensasi pada agen untuk kinerjanya yang berguna bagi prinsipal dan terkadang menyebabkan pembiayaan manajemen bagi pihak agen. Adanya spesialisasi dalam perusahaan menyebabkan adanya penyebaran pengetahuan dan informasi, yang dapat mengakibatkan adanya ketidaksepahaman tujuan diantara anggota, dimana seringkali kombinasi antara informasi asimetri dan konflik kepentingan menyebabkan adanya kerugian dalam efisiensi, prosedur dan mekanisme yang diperlukan untuk menyelesaikan masalah (Kunz dan Paff, 2002).

Kombinasi dari informasi asimetri dan perilaku agen yang *risk averse* baik dalam pekerjaan maupun risiko, akan mengarahkan agen dari perilaku yang kooperatif, karena *output* dari kinerja manajer juga ditentukan dari faktor lain diluar agen, maka akan sulit bagi prinsipal untuk menilai kinerja agen yang sesungguhnya (Kunz dan Paff, 2002). Prinsipal akan menawarkan kontrak pada agen, yang

hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran yang terkait dengan budget emphasis, seperti pada gambar 2 berikut :

Ramdeen et.al (2006) mendapatkan hasil penelitian bahwa terdapat hubungan negative antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran yang bergantung pada penekanan anggaran dan asimetri informasi. Sedangkan terkait dengan kinerja, penelitian dari Komala (2007) menyimpulkan adanya pengaruh negatif dari informasi asimetri terhadap penggunaan system pengukuran kinerja pusat laba.

2.3. Teori Perilaku Organisasi

Teori perilaku organisasi (*behavioral organization theory*) merupakan salah satu teori yang fundamental dibidang manajemen sumber daya manusia, yang banyak membahas aspek-aspek perilaku individu dan hubungan-nya dengan organisasi, yang pada akhirnya dapat berdampak pada kinerja perusahaan.

Dalam penelitian ini, terkait dengan variabel partisipasi anggaran, akan dibahas beberapa teori yang terkait perilaku organisasi, yaitu teori pencapaian tujuan (*goal setting theory*), teori harapan (*expectancy theory*) dan teori kontijensi (*contingency theory*).

2.3.1 Teori Pencapaian Tujuan (*Goal Setting Theory*)

Teori ini menyatakan seberapa besar usaha yang akan dilakukan untuk mencapai suatu tujuan yang merupakan motivasi kerja, yang merupakan pilihan pribadi dan dipengaruhi oleh besarnya komitmen untuk mencapai tujuan (Locke, 1968).

Earley (1985) menyatakan bahwa pengaruh interaksi dan besarnya informasi yang tersedia membuat adanya tingkat penerimaan dan pelaksanaan tugas memperoleh tingkat tertinggi dalam penelitiannya. Hal ini didukung oleh penelitian dari Bartlem dan Locke (1982), dan Latham dan Saari (1979). Penelitian Beehr dan Love (1993), mendapatkan hasil bahwa faktor diskusi kelompok, memimpin pada pembuatan keputusan, motivasi dan pendistribusian informasi merupakan sifat pada saat dilakukannya proses partisipasi anggaran.

2.3.2. Teori Harapan (*Expectancy Theory*)

Menurut Chong and Chong (2002), teori harapan digunakan sebagai dasar dari pengukuran komitmen organisasi yang merupakan variabel kontinjensi yang memediasi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan. Partisipasi anggaran akan mendorong manajer untuk dapat mengetahui apa yang menjadi tujuan perusahaan, dapat menerimanya dan menjadikannya suatu komitmen terhadap organisasi, dengan bekerja dengan baik agar tujuan tersebut dapat tercapai, yang pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja manajemen. Dapat dikatakan, keterlibatan manajer dalam proses pembuatan anggaran, atau partisipasi anggaran pada dasarnya mempengaruhi harapan atau hasil yang akan diperoleh perusahaan.

Teori harapan diangkat oleh Vroom (1964) yang mengasumsikan individu sebagai pembuat keputusan yang rasional, yang akan mengevaluasi berbagai alternatif tindakan yang terkait dengan penghargaan yang diharapkan. Dalam hal ini, individu tersebut akan memberikan penilaian terhadap informasi yang tersedia dan membuat suatu keputusan berdasarkan besarnya konsekuensi dan kemungkinan untuk dapat mencapai apa yang mereka inginkan.

Teori harapan, menyatakan bahwa seorang karyawan akan dimotivasi dan berkomitmen untuk menjalankan upaya secara maksimal agar tujuan perusahaan tercapai ataupun kinerja perusahaan mendapatkan hasil yang baik, yang pada akhirnya akan mendatangkan rewards atau penghargaan bagi individu tersebut misalnya dalam bentuk bonus, promosi, kenaikan gaji yang merupakan penghargaan yang memuaskan tujuan pribadi individu tersebut.

Schingga pada dasarnya teori harapan ini, menerangkan tentang tiga hubungan yang terkait, yaitu hubungan upaya dengan kinerja (*effort-performance*), dimana individu akan melakukan upaya untuk menghasilkan kinerja tertentu, hubungan antara kinerja dengan hasil (*performance-outcome*), dimana individu meyakini jika mencapai suatu tingkat kinerja tertentu maka akan mendapatkan hasil ataupun reward sesuai yang diinginkan, dan terakhir hubungan antara hasil dengan tujuan pribadi (*outcome-valence*) yang merupakan hubungan antara hasil atau penghargaan yang diperoleh dibandingkan dengan tujuan ataupun kebutuhan pribadi individu.

2.3.3 Teori Kontinjensi (*Contingency Theory*)

Berdasarkan penelitian Szilagyi dan Wallace (1980), Pendekatan teori kontinjensi dalam kaitannya dengan organisasi dikembangkan mulai awal tahun 1950an sebagai respon terhadap teori-teori manajemen sebelumnya, yang meskipun beragam namun secara umum menekankan pada satu cara terbaik dalam menjalankan sesuatu. Pendekatan kontinjensi mencoba memahami hubungan antara dan didalam subsistem organisasi, dimana antara sistem organisasi merupakan sebuah entitas dengan lingkungannya. Pendekatan ini menekankan pada sifat multivarian organisasi dan mencoba menginterpretasikan serta memahami bagaimana organisasi beroperasi didalam beragam kondisi.

Menurut Govindarajan (1986), teori kontinjensi merupakan suatu pendekatan sistematis yang mengevaluasi berbagai kondisi maupun variabel yang dapat mempengaruhi hubungan antar variabel. Para peneliti kontinjensi terdahulu berusaha untuk mengidentifikasi variabel-variabel penting yang diduga berpengaruh pada kinerja perusahaan. Para peneliti tersebut berusaha untuk mengoperasionalkan dan mengukur variabel-variabel tersebut dan menentukan pengaruhnya terhadap kinerja. Diantara penelitian tersebut adalah, Burns dan Stalker (1961) mengenai pengaruh lingkungan terhadap struktur organisasi, Woodward (1965) mengenai pengaruh teknologi pada struktur organisasi, serta Lawrence dan Lawrence (1967) mengenai pengaruh lingkungan terhadap organisasi dan diferensiasi.

Terkait dengan pembahasan mengenai partisipasi anggaran dan hubungannya dengan kinerja perusahaan, yang menghasilkan pengaruh yang tidak konsisten, diyakini bahwa terdapat berbagai kondisi ataupun variabel yang dapat mempengaruhi, diantaranya adalah variabel budaya, organisasional dan interpersonal yang mencakup motivasi, komitmen maupun sikap terhadap organisasi (Govindarajan, 1986), dimana dengan pendekatan kontinjensi memungkinkan variabel-variabel tersebut menjadi moderating (faktor yang mempengaruhi hubungan antar dua variabel) atau intervening (faktor yang dipengaruhi oleh suatu variabel dan mempengaruhi variabel lain, yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan kinerja perusahaan (Shield dan Young, 1993)). Beberapa penelitian yang menempatkan

variabel komitmen organisasi sebagai mediasi diantara variabel partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan adalah kenis (1979), chong dan Chong (2002) dan Wentzel (2002).

Pendekatan kontinjensi terhadap teori organisasi banyak menerima kritikan, diantaranya adalah bahwa variabel kontinjensi hanya dapat menjelaskan kinerja perusahaan dalam persentase yang kecil. Beberapa konsep dan asumsi pada pendekatan kontinjensi seperti ukuran 'fit' yang menyatakan semakin baik kecocokan diantara variabel kontinjensi (misalnya antara variabel teknologi dan struktur organisasi) maka kinerja perusahaan akan semakin baik. Dianggap merupakan konsep yang kurang tegas, dan kurang pertimbangan terhadap kemungkinan tujuan non rasional.

Dari beberapa teori organisasi yang menyangkut senjangan anggaran diantaranya adalah teori perilaku dari Cyert dan March (1963) yang menyatakan bahwa senjangan akan timbul manakala organisasi mengontrol *resources* yang lebih tinggi daripada yang dibutuhkan untuk menjaga kelayakan koalisi.

Kritik lain berasal dari Argyris (1952), dimana pendapatnya adalah tidak mungkin faktor manusia dihilangkan dari analisis, dan seharusnya riset menjurus pada aspek mikro dengan membawa nilai-nilai, persepsi dan sikap dari pelakunya.

2.4. Teori Keagenan (*Agency Theory*)

Teori keagenan dan teori pendukungnya memandang perusahaan sebagai serangkaian kontrak (*nexus of contracts*), yang merupakan salah satu pilar teori akuntansi (Kunz dan Pfaff, 2002). Teori ini membantu pemahaman dan penjelasan mengenai perilaku para pelaku bisnis dan implikasi prakteknya yang beragam. Perusahaan yang fungsi kepemilikan dan fungsi pengelolaannya terpisah akan rentan terhadap konflik keagenan, yang diantaranya disebabkan oleh kegiatan pencarian dana dan pembuatan keputusan yang berkaitan dengan bagaimana dana tersebut di investasikan. Teori keagenan juga sering dikritik karena praduganya tentang perilaku manusia.

Ada tiga perbedaan utama hubungan antara prinsipal dan agen. Teori keagenan menjelaskan mengenai realisasi pembagian kerja antara kedua belah pihak terkait dengan perbedaan ini, yaitu :

1. Informasi asimetri . Dalam hal ini diduga bahwa agen akan memilih kebijakan yang memaksimalkan utilitasnya karena agen memiliki informasi pribadi, baik mengenai tingkat usaha, situasi dalam perusahaan dan informasi lain (Kunz dan Pfaff, 2002).
2. Perbedaan preferensi risiko, dimana prinsipal dan agen memiliki sikap dan pandangan yang berbeda terhadap risiko dimana agen diasumsikan merupakan *risk averse* sedangkan prinsipal *risk netral*, hal ini juga ter kait dengan berbagai skema kompensasi (*outcome-based versus behaviour-based*). Sebagai perbandingan, jika pendapatan agen tergolong rendah, maka eksistensi agen akan terancam, dan agen tidak dapat mendiversifikasikan risikonya. Sedangkan prinsipal dapat mendiversifikasi risikonya.
3. Konflik kepentingan meningkat seiring dengan adanya perbedaan kepentingan antara agen dengan prinsipal. Masing-masing pihak berusaha memaksimalkan utilitasnya. Agen berkepentingan dalam memaksimalkan pendapatannya sedangkan prinsipal memaksimalkan *return*-nya. Baik pendapatan maupun *return* dihasilkan melalui usaha agen dan faktor lain diluar kinerja agen. Teori Agensi mengasumsikan bahwa semakin besar usaha yang diberikan agen, akan semakin besar pula *output* yang dihasilkan. Namun usaha yang besar dari agen juga berkaitan dengan *dis-utility* bagi agen. Konsekuensinya, agen ingin memaksimalkan pendapatannya dan meminimalkan *dis-utility*nya, sedangkan prinsipal ingin memaksimalkan *return* nya dan menginginkan usaha yang besar dari agen.

Masalah agensi akan semakin besar bagi prinsipal jika agen memiliki informasi pribadi. Arrow (1985) telah mengadopsi *moral hazard* dan *adverse selection* dari praktek dan teori asuransi, dan telah di rekonseptualisasikan kedalam bentuk yang lebih umum sebagai *hidden action* dan *hidden information*. Sementara itu, *hidden information* dibedakan atas *hidden characteristics*, *hidden intention* dan *hidden knowledge* (Spremann, 1990). Namun bagaimanapun juga dalam literatur keagenan, belum terdapat keseragaman penggunaan konsep tersebut. Literatur keagenan normative sering menggunakan konsep *moral hazard* dan *adverse selection*, sedangkan teori keagenan positif lebih sering menggunakan konsep rekonseptualisasi.

harus membayar biaya signal. Contohnya adalah pendidikan yang tinggi dan sertifikat pendidikan tertentu dapat diinterpretasikan sebagai signal. *Signaling* merupakan solusi bagi *hidden characteristics* dan *hidden information*. Arrow (1986) mengemukakan mekanisme *Self-selection*. Prinsipal dapat menawarkan kontrak yang bervariasi kepada agen, misalnya kontrak berbasis *outcome* atau kontrak berbasis perilaku, yang bervariasi dalam hal risiko dan *return* kepada agen. Dengan memilih salah satu kontrak, agen membuat pilihannya terhadap risiko dan kemauannya bekerja keras menjadi transparan. Pilihan tersebut merupakan biaya bagi prinsipal. *Self-selection* merupakan salah satu solusi bagi *hidden characteristics* dan *hidden information*.

Eisenhardt (1989) menyatakan adanya *Monitoring systems* atau *information systems*. Sistem monitoring dilakukan untuk mengontrol agen, dimana prinsipal secara sistematis mengumpulkan informasi mengenai aktivitas agen. Dinyatakan jika prinsipal memiliki informasi yang dapat memverifikasi perilaku agen, maka agen akan cenderung bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal. Implementasi sistem monitoring seperti sistem anggaran, prosedur pelaporan, penambahan dewan direksi dan penambahan manajemen pada struktur organisasi perusahaan akan menyebabkan biaya bagi prinsipal. Sistem monitoring yang sempurna tidak ada dan sistem informasi yang benar-benar murni sering tidak efisien, tetap harus dilakukan sistem pengendalian dan sistem kompensasi insentif. Sistem monitoring merupakan salah satu solusi untuk *hidden action*.

Sedangkan Rasmusen (1990) mengemukakan *Game theoretical solutions* dimana dalam hal ini hubungan keagenan merupakan gabungan antara *cooperative* dan *non-cooperative game*. Dalam situasi dimana integrasi vertikal tidak efektif, *game theoretical* ini mungkin dapat dilakukan, misalnya adanya masalah keagenan yang dapat dimodelkan sebagai *prisoner's dilemma*, dimana situasi tersebut dapat dirubah berdasarkan saran yang ditawarkan *game theory* dalam menghasilkan *ongoing cooperation*. *Game theoretical* ini merupakan salah satu solusi bagi *hidden intention*.

Pendekatan yang dipergunakan oleh peneliti untuk menguji partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran terdiri atas dua pendekatan yaitu dengan model keagenan (*agency models*) (Young 1985) dan pendekatan kontijensi

(*contingency factors*) (Govindarajan, 1986). Sedangkan Salah satu teori yang mempengaruhi senjangan anggaran adalah teori agensi dari Jensen dan Meckling (1976), dimana hubungan keagenan didefinisikan sebagai sebuah kontrak antara satu pihak atau lebih (prinsipal) dengan pihak lain (agen), untuk melakukan serangkaian tindakan yang melibatkan pendelegasian pengambilan keputusan kepada agen. Penjelasan konsep senjangan anggaran dapat dimulai dari pendekatan teori agensi. Implementasi senjangan anggaran dalam perspektif teori agensi dipengaruhi oleh adanya konflik kepentingan antara agen (manajemen) dengan prinsipal (pemilik perusahaan) yang timbul ketika setiap pihak berusaha untuk mencapai atau mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendakinya (Latuheru, 2005).

Teori agensi menjelaskan fenomena yang terjadi apabila atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau diberikannya otoritas untuk membuat suatu keputusan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Jika bawahan (agen) yang berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran mempunyai informasi khusus terkait dengan kepentingan perusahaan, akan memungkinkan bawahan memberikan informasi yang dimilikinya untuk membantu kepentingan perusahaan. Namun, sering keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka. Hal ini dapat terjadi misalnya jika dalam melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Kondisi ini jelas akan menyebabkan terjadinya senjangan anggaran.

White Sondhi (2003) menjelaskan bahwa latar belakang penerapan skema bonus, didasari oleh konsep *agency theory*, dimana dinyatakan bahwa manusia dimotivasi oleh kepentingan pribadinya, sehingga manajer memaksimalkan nilai perusahaan hanya jika hal tersebut sejalan dengan kepentingannya. Sehingga terdapat dua pihak yang memiliki kepentingan berbeda dalam suatu organisasi perusahaan, yaitu pihak prinsipal (dalam hal ini pemegang saham) dan pihak agen (dalam hal ini para eksekutif perusahaan atau para manajer). Prinsipal akan melakukan pengawasan atas aktivitas yang di jalankan oleh agen untuk

memastikan bahwa kegiatan yang dilakukan oleh manajemen perusahaan memiliki dampak positif terhadap nilai perusahaan (*value of the firm*).

Pengawasan terhadap kinerja manajemen dilakukan melalui pengukuran *input* dan *out put* yang telah dihasilkan manajemen. Pengukuran prestasi melalui mekanisme *input* sulit dilakukan sehingga pengawasan umumnya dilakukan melalui pengukuran *out put* yang dihasilkan. Prinsipal biasanya menetapkan suatu skema bonus jika manajemen berhasil mencapai target tertentu seperti target laba, efisiensi biaya, ROI dan metode lain yang biasanya berhubungan dengan perhitungan akuntansi yang diambil dari laporan keuangan perusahaan. Keadaan ini dapat mendorong manajemen perusahaan melakukan praktek manajemen laba.

2.5. Kinerja Perusahaan

Gleason dan Mathur (2000) menyatakan bahwa tingkat keberhasilan karena telah melakukan suatu aktivitas atau usaha ditunjukkan oleh kinerja, yang dalam mengukurnya dapat dilakukan pada masing-masing bidang dengan memakai tolak ukur yang berbeda. Kinerja dapat dilihat dari berbagai sisi, selain dari aspek keuangan yang menjadi indikator umum dari keberhasilan manajemen dengan mengacu pada konsep-konsep produktivitas, efisiensi dan efektifitas. Ketiga konsep tersebut berkaitan dengan hubungan antar *output* per-unit waktu dan faktor-faktor produksi. Ukuran dari efektifitas keuangan adalah maksimalisasi laba, nilai pemegang saham dan pendapatan terhadap aset, sedangkan ukuran efektifitas operasional antara lain dengan pertumbuhan penjualan, besarnya pangsa pasar dan tingkat penjualan per pegawai.

Idrus dan JJ. Staunton (1991) menyimpulkan bahwa pengukuran kinerja dapat diklasifikasikan dalam dua kelompok, yaitu kinerja keuangan dan kinerja non keuangan. Ukuran kinerja keuangan dapat dilakukan dengan beberapa upaya yaitu pendekatan klasik, pendekatan perilaku, pendapatan sistem, pendapatan *seven ss* dan pendekatan siklus kualitas. Sedangkan ukuran kinerja non keuangan lebih banyak mengacu pada aspek perilaku, karena banyak memberikan analogi bahwa keberhasilan kinerja sangat tergantung pada aspek manusianya. Dan terdapat pendekatan memadukan ukuran kinerja keuangan dan non keuangan yaitu pendekatan kesehatan bisnis jangka panjang. Pendekatan-pendekatan tersebut

dapat disingkat sebagai berikut : Pendekatan Klasik (*classical approach*) mengukur kinerja keuangan dengan mengacu pada fungsi-fungsi manajemen, seperti : perencanaan, pengorganisasian, *staffing*, pengawasan dan koordinasi. Pandangan ini menyatakan bahwa keberhasilan suatu usaha dinyatakan tercapai ketika fungsi-fungsi manajerial organisasi dapat dijalankan dengan baik. Pandangan ini berpendapat, dengan adanya perencanaan yang baik atas segala aktivitas organisasi, dan didukung oleh staf yang kompeten dibidangnya berikut sistem yang memadai, serta dilakukannya fungsi pengawasan dan koordinasi yang maksimal maka tujuan perusahaan akan tercapai.

Pendekatan perilaku (*behavioral approach*), menyatakan bahwa dalam mengukur kinerja organisasi harus dipahami terlebih dahulu adanya perbedaan alamiah antar individu-individu didalam organisasi, adanya proses pembelajaran, masalah personal dan adanya komunikasi. Sehingga kinerja perusahaan akan terlihat pada keterkaitan individu dalam organisasinya. Pandangan ini berpendapat bahwa dalam mengukur kinerja, perusahaan harus memahami bahwa masing-masing individu memiliki kelebihan dan keterbatasan, sehingga perusahaan akan berhasil jika perusahaan mampu memaksimalkan keterkaitan individu-individu tersebut dalam organisasi (*team work*) dengan melakukan sikap kepemimpinan, manajemen konflik yang baik, memotivasi dan memberikan desain pekerjaan dengan jelas.

Pendekatan kuantitatif (*Quantitative approach*) mengukur kinerja perusahaan dengan menggunakan metode kuantitatif, diantaranya adalah konsep probabilitas, *forecasting*, *linier programming*, simulasi, teori keputusan, *dynamic programming*, matriks dan CPM. Pengukuran kuantitatif tidak mensyaratkan penggunaan satu model saja, namun dapat pula dilakukan dengan beberapa model atau dimodifikasi sesuai kebutuhan organisasi.

Pendekatan system merupakan pendekatan yang mengacu pada hubungan interval antara sistem organisasi dengan lingkungan eksternalnya, serta adanya sistem antar fungsi dengan melakukan audit secara luas pada tingkat divisi.

Pendekatan berikut adalah *Seven Ss*, yang melakukan pengukuran kinerja dengan mengacu pada tujuh elemen penting perusahaan, yaitu: (1) strategi yang dimiliki perusahaan, (2) struktur organisasi, (3) sistem yang tersedia, (4) gaya

kepemimpinan, (5) staff yang membantu (6) keahlian yang dimiliki dan (7) tujuan super-ordinat, dimana ketujuh elemen tersebut harus dikelola secara maksimal untuk mencapai kinerja perusahaan yang maksimal.

Selanjutnya adalah pendekatan kualitas (*quality circle approach*), dimana pendekatan ini mengasumsikan bahwa beberapa grup bekerja sama secara berkala bertemu dibawah satu kepemimpinan yang sama, untuk dapat mengidentifikasi dan menganalisa kondisi perusahaan, dimana kinerja dapat meningkat ketika semua individu dalam organisasi memiliki pemahaman yang sama bahwa mereka harus bekerjasama untuk mencapai efektifitas yang lebih baik.

Pendekatan keuangan (*financial approach*). Pengukuran kinerja yang seringkali digunakan dalam berbagai penelitian maupun praktik di dunia usaha adalah Banyak sekali ukuran keuangan yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja namun pendekatan pengukuran keuangan ini dapat diklasifikasikan dalam tiga kelompok, yaitu dengan mengukur kemampulabaan (profitabilitas), rasio pertumbuhan dan ukuran nilai (*valuation measure*).

Yang terakhir adalah pendekatan kesehatan bisnis jangka panjang (*longterm business health approach*). Konsep ini mengacu pada kinerja perusahaan jangka panjang dimana perusahaan semakin baik jika mereka mampu bertahan lebih lama dibidangnya, hal yang mendasari dari konsep ini adalah keberhasilan usaha, dengan menggunakan ukuran kepuasan konsumen dan loyalitas pada merek, kualitas produk, biaya yang relatif, adanya produk baru, kapabilitas dan kinerja manajer dan karyawan.

2.6. ISO (International Organization for Standardization)

Terdapat 2 aliran besar mengenai kualitas produk didunia usaha, yang pertama adalah Total Quality management (TQM) yang merupakan suatu sistem yang dikembangkan untuk memaksimalkan daya saing perusahaan melalui perbaikan secara terus menerus pada tenaga kerja, proses produksi, produk perusahaan maupun lingkungan dimana suatu perusahaan berada (Tjiptono, 2003) dan yang kedua adalah adanya Sertifikasi ISO (International Organizations for Standardization) yang lebih memfokuskan pada standar kualitas dari suatu produk

BAB 3

KERANGKA KONSEPTUAL DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

3.1 Kerangka Teoritis

Perusahaan sering menggunakan anggaran sebagai salah satu pengukur kinerja perusahaan. Penilaian kinerja berdasarkan tercapai atau tidaknya target anggaran akan mendorong bawahan untuk menciptakan senjangan dengan tujuan meningkatkan kompensasi. Karena karakter dan perilaku manusia yang berbeda-beda, maka partisipasi anggaran dapat berpengaruh atau tidak berpengaruh terhadap adanya senjangan anggaran. Kelompok yang berpendapat bahwa partisipasi dapat menciptakan senjangan anggaran mengemukakan bahwa semakin tinggi partisipasi yang diberikan pada bawahan dalam pembuatan anggaran cenderung mendorong bawahan menciptakan senjangan anggaran. Kelompok yang tidak mendukung pendapat itu menyatakan bahwa partisipasi dapat mengurangi senjangan dengan adanya komunikasi yang positif diantara para manajer dan bawahannya.

Salah satu bagian dari literatur akuntansi perilaku (*behavioral accounting*) adalah yang membahas hubungan antara partisipasi pada saat penyusunan anggaran dengan kinerja perusahaan. Partisipasi dalam penyusunan anggaran merupakan pendekatan yang secara umum dapat meningkatkan kinerja yang pada akhirnya dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Hubungan partisipasi anggaran dan kinerja telah banyak diteliti, kebanyakan bukti-bukti empiris memberikan hasil yang bervariasi dan tidak konsisten.

Menurut Armia (2002), keyakinan, sikap, dan perilaku manusia akan dipengaruhi oleh latar belakang budaya tempat dia bekerja. Beberapa teori maupun bukti empiris menunjukkan bahwa perilaku individu dipengaruhi oleh lingkungan dan budaya yang dianut oleh masyarakat sekitarnya. Penelitian yang dilakukan oleh Frucot dan Shearon (1991) serta Indriantoro (2000) menemukan pengaruh dimensi budaya terhadap efektivitas partisipasi pada saat penyusunan anggaran dalam usaha peningkatan kinerja perusahaan. Partisipasi umumnya diterima sebagai penerapan pemikiran *human relation* dalam penyusunan anggaran. Penelitian Lau dan Eggleton (2004) membuktikan bahwa budaya mempengaruhi partisipasi anggaran.

Budaya organisasi dapat mempengaruhi sikap, opini, keyakinan, dan perilaku para manajer dengan para bawahan yang berkaitan dengan anggaran, yang akan

berdampak pada kinerja perusahaan. Para manajer diharapkan mampu membentuk tim kerja dengan menjalin hubungan yang baik antara atasan dengan bawahan. Sebagai suatu tim kerja, maka sikap perilaku dan tindakan para manajer departemen dengan para bawahannya dalam pelaksanaan kegiatan operasional sehari-hari akan mencerminkan budaya departemen yang bersangkutan. Oleh karena itu, sikap dan perilaku antara atasan dengan bawahan sangat penting dan erat kaitannya dengan rencana target anggaran yang harus dicapai oleh masing-masing departemen dalam upaya mencapai target perusahaan secara keseluruhan.

Terkait dengan variabel komitmen organisasi, Nouri dan Parker (1996), berpendapat bahwa naik atau turunnya senjangan anggaran tergantung pada apakah individu memilih untuk mengejar kepentingan diri sendiri atau untuk kepentingan organisasi. Menurut mereka, komitmen yang tinggi menjadikan individu peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik. Komitmen organisasi yang tinggi akan mengurangi keinginan individu untuk melakukan senjangan anggaran.

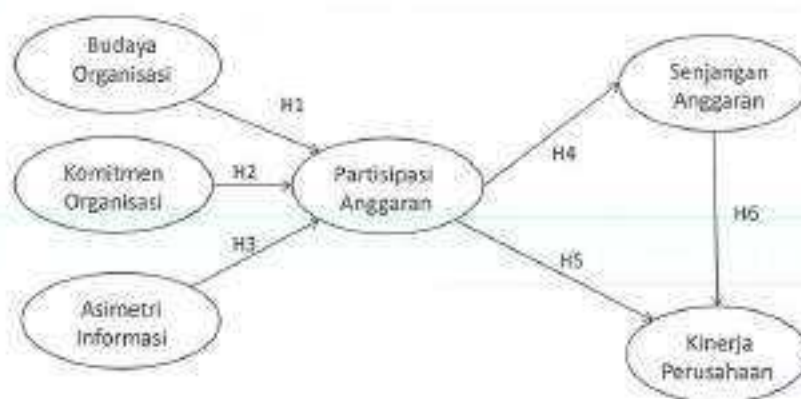
Randall (1990) menyatakan bahwa komitmen organisasi yang tinggi akan menyebabkan kinerja yang tinggi. Hal ini diperkuat dengan pendapat dari Chong dan Chong (2002), yang menyatakan bahwa semakin tinggi tingkat partisipasi anggaran dari para bawahan, maka semakin tinggi tingkat komitmen terhadap sasaran anggaran. Semakin tinggi tingkat komitmen sasaran anggaran dapat meningkatkan kinerja manajerial. Penggunaan variabel mediasi maupun variabel moderasi menunjukkan bahwa tingkat komitmen yang dimiliki para bawahan, para manajer, dan budaya organisasi pada masing-masing departemen dapat mempengaruhi hubungan antara partisipasi terhadap kinerja manajerial. Jika individu diberikan kesempatan berpartisipasi dalam penyusunan anggaran dan pengambilan keputusan untuk mencapai sasaran yang spesifik dapat memotivasi dan meningkatkan keinginan untuk mencapai kinerja yang lebih baik.

Terkait dengan hubungan antara informasi asimetri dengan partisipasi anggaran, beberapa penelitian diantaranya oleh Merchant (1981), Chow et al. (1988) serta Nouri dan Parker (1998) menyatakan bahwa apabila bawahan sebagai pelaksana anggaran ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka akan menghasilkan pengungkapan informasi privat yang mereka miliki bila bawahan

diberi kesempatan untuk memberikan masukan berupa informasi. Atasan atau pemegang kuasa anggaran akan menerima informasi yang belum diketahui sebelumnya dan dapat meningkatkan akurasi pemahaman terhadap pemikiran bawahan selaku pelaksana anggaran, sehingga dapat semakin mengurangi adanya informasi asimetris dalam hubungan atasan dan bawahan.

Fisher, Frederickson dan Pfeffer (2002) menemukan bahwa senjangan anggaran akan menjadi lebih besar dalam kondisi informasi asimetris. Hal ini sejalan dengan Utomo (2006) dimana informasi asimetris dapat mendorong bawahan selaku pelaksana anggaran membuat senjangan anggaran. Sehingga dapat dikatakan bahwa informasi asimetris merupakan pemicu (*antecedent*) senjangan anggaran.

Kerangka teoritis yang diajukan dalam penelitian ini akan menggunakan structural equation model (SEM) untuk memeriksa hubungan antara variabel, untuk mengevaluasi kesesuaian hubungan antara hubungan budaya organisasi, komitmen organisasi, informasi asimetri dengan partisipasi anggaran, senjangan anggaran, kinerja perusahaan. Kerangka teoritis disajikan pada gambar 3.1 berikut :



Gambar 3.1. Kerangka Teoritis

3.2. Pengembangan Hipotesis

3.2.1 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Faktor determinan-nya

Dari beberapa faktor yang memiliki pengaruh pada partisipasi anggaran, maka penelitian ini akan membatasi hanya kepada tiga variabel yang menurut pemikiran peneliti memiliki pengaruh yang cukup besar pada partisipasi anggaran, yaitu budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri.

3.2.1.1. Hubungan antara Budaya Organisasi dengan Partisipasi Anggaran

Mayo (1945), Roethlisberger dan Dickson (1947) menyatakan bahwa manusia mempunyai pengaruh yang besar atas produktivitas secara teknis dan ekonomis pada organisasi. Argyris (1952) menyatakan bahwa anggaran mempunyai dampak fungsional terhadap perilaku anggota organisasi. Hofstede (1976) menyatakan bahwa partisipasi sendiri tidak cukup untuk membuat manajer dapat mengikuti dan termotivasi oleh anggaran, namun komunikasi yang cukup, tingkat target yang benar, penilaian kinerja yang adil, dan perilaku atasan yang tepat merupakan hal yang sangat penting.

Menurut Hofstede *et al.*, (1990), terdapat budaya organisasi dan budaya nasional yang merupakan fenomena yang identik. Lintas budaya antar departemen dalam perusahaan merupakan konsep budaya organisasi yang merupakan pengembangan konsep budaya nasional. Perbedaan kedua budaya tersebut tercermin dalam implementasi budaya kedalam praktek dan nilai. Perbedaan budaya tingkat organisasi umumnya terletak pada praktek dibandingkan dengan perbedaan nilai-nilai. Praktek budaya organisasi yang erat kaitannya dengan pembuatan keputusan anggaran yang partisipatif terdapat pada dimensi praktek yang berorientasi pada karyawan (*employee oriented*) dan yang berorientasi pada pekerjaan (*job oriented*). Hal tersebut merupakan variabel kontinjen yang mempunyai hubungan dengan partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manajerial.

Goddard (1997) menyatakan bahwa budaya berhubungan dengan perilaku yang dipengaruhi nilai dan keyakinan para manajer, yang berkaitan dengan suatu organisasi yang dapat mempengaruhi anggaran. Bukti empiris Supomo dan Indriantoro (1998) berdasarkan konsep *human relation* menunjukkan bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh yang positif dan signifikan terhadap hubungan antara partisipasi dengan kinerja perusahaan. Bukti empiris yang

diperoleh menyatakan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja perusahaan pada budaya organisasi yang berorientasi pada karyawan, dan sebaliknya mempunyai pengaruh negatif pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan. Budaya organisasi memoderasi hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja perusahaan.

Menurut Holmes dan Marsden (1996), budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi kepada para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja perusahaan. Hasil penelitian yang berkaitan dengan budaya, menemukan bahwa dimensi budaya mempunyai pengaruh terhadap penyusunan anggaran yang meningkatkan kinerja perusahaan. Beberapa penelitian di bidang akuntansi mengemukakan bahwa para manajer mempunyai informasi yang lebih akurat daripada para atasannya mengenai kondisi internal area pertanggung jawaban yang dipimpinnya. Penelitian ini didasarkan pada pemikiran bahwa para manajer yang bertanggung jawab seringkali memiliki informasi yang lebih baik mengenai besarnya anggaran yang diperlukan untuk mendukung pelaksanaan kegiatan daripada atasannya. Para manajer akan berusaha untuk memberikan informasi yang akurat kedalam usulan anggarannya dengan pemikiran bahwa harus diperoleh sumberdana yang memadai untuk melaksanakan rencana kegiatan yang akan dilakukan departemennya.

Penelitian mengenai budaya nasional seperti yang dilakukan oleh Otley (1978), Harrison (1992), Lau *et al.*, (1995), dan O'Connor (1995), membuktikan bahwa budaya nasional dapat mempengaruhi efektivitas sistem kontrol pada tingkatan tertentu. Target kinerja yang dituangkan dalam bentuk anggaran yang dianggap merupakan hal utama dalam penilaian kinerja. Para manajer berusaha mempengaruhi penyusunan anggaran agar tidak membahayakan kepentingan operasionalnya. Teori budaya nasional mempengaruhi kecenderungan manajer untuk membuat senjangan anggaran berdasarkan pada harapan bahwa kebudayaan nasional mempengaruhi partisipasi anggaran. Penelitian Mustikawati (1999) menunjukkan bahwa interaksi partisipasi dalam penyusunan anggaran dengan budaya paternalistik mempunyai pengaruh signifikan terhadap peningkatan kinerja manajerial perusahaan. Bukti empiris Tsui (2001) menunjukkan bahwa ada

hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja manajerial yang tergantung pada latar belakang budaya yang berbeda dari para manajer. Hasil penelitiannya menyimpulkan bahwa karena latar belakang budaya mereka para manajer di Cina bereaksi negatif terhadap partisipasi anggaran, sedangkan para manajer di Barat menunjukkan hubungan yang positif terhadap tingkat partisipasi anggaran.

Hasil penelitian Rinarti dan Renyowijoyo (2007) terhadap beberapa manajer pada perusahaan jasa (travel) yang berdomisili di Jakarta dan Tangerang, menyimpulkan adanya pengaruh budaya organisasi terhadap hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dan kinerja perusahaan, yang mendukung hasil penelitian dari Poerwati (2002). Begitu juga dengan penelitian Sardjito (2007) yang mengadakan penelitian yang berkaitan dengan budaya, menyatakan bahwa budaya organisasi mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan motivasi para manajer dan bawahan untuk meningkatkan kinerja perusahaan, menyimpulkan adanya pengaruh positif dari budaya organisasi pada partisipasi anggaran.

Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1 : Budaya Organisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran

3.2.1.2 Hubungan antara Komitmen Organisasi dengan Partisipasi Anggaran

Wiener (1982), mendefinisikan komitmen organisasi sebagai dorongan dari dalam diri individu untuk berbuat sesuatu agar dapat menunjang keberhasilan organisasi sesuai dengan tujuan dan lebih mengutamakan kepentingan organisasi dibandingkan kepentingan sendiri, Pinder (1984) juga mendukung pendapat tersebut dengan menyatakan bahwa individu yang memiliki komitmen yang tinggi akan lebih mengutamakan kepentingan organisasinya daripada kepentingan pribadi atau kelompoknya.

Menurut Porter *et al.* (1974), komitmen organisasi bisa tumbuh disebabkan karena individu memiliki ikatan emosional terhadap organisasi yang meliputi dukungan moral dan mau menerima nilai yang ada, serta tekad dari dalam diri individu tersebut untuk mengabdikan kepada organisasi. Individu yang memiliki komitmen organisasi akan berpandangan positif dan berusaha berbuat yang terbaik bagi organisasi sehingga terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari.

Asnawi (1997) menyatakan 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 yang tinggi menjadikan individu lebih mementingkan organisasi daripada kepentingan pribadi dan berusaha menjadikan organisasi menjadi lebih baik. Komitmen organisasi yang rendah akan membuat individu cenderung berbuat lebih kepada untuk kepentingan pribadinya. Senjangan anggaran cenderung terjadi bagi individu yang memiliki komitmen organisasi yang rendah karena lebih mengutamakan kepentingan individu tersebut. Penelitian Yulia Fitri (2004) mendapatkan hasil bahwa komitmen organisasi memiliki pengaruh yang negatif dan signifikan terhadap senjangan anggaran. Yang berarti variabel komitmen organisasi dapat menurunkan senjangan anggaran.

Berdasarkan teori agensi dikemukakan, bahwa individu melakukan hal yang terbaik bagi kepentingan pribadinya (Wolk *et al.*, 1992). Dalam partisipasi anggaran, bawahan bertindak sebagai agen dan atasan bertindak sebagai prinsipal. Nouri dan Parker (1996), mengungkapkan bahwa peningkatan komitmen organisasi dan partisipasi terhadap anggaran dari bawahan, akan mengurangi berbagai masalah keagenan yang terdapat dalam proses pembuatan anggaran. Bawahan yang memiliki komitmen organisasi tinggi akan menggunakan informasi yang mereka dapatkan untuk membuat anggaran menjadi lebih akurat, sehingga kemungkinan terjadinya senjangan anggaran dapat dihindari. Sebaliknya, bawahan dengan komitmen organisasi rendah cenderung untuk tidak memberikan informasi yang mereka miliki kepada atasan, karena sedikit atau bahkan tidak memiliki keinginan untuk memenuhi pencapaian tujuan organisasi, mereka hanya tertarik dengan kepentingan pribadinya, sehingga partisipasi anggaran merupakan kesempatan baginya untuk melakukan senjangan anggaran.

Mowday *et al.* (1979) menyatakan komitmen menunjukkan keyakinan dan dukungan yang kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai oleh organisasi. Angle dan Perry (1981) menyatakan komitmen organisasi yang kuat dalam diri individu akan menyebabkan individu berusaha keras mencapai tujuan organisasi sesuai dengan tujuan dan kepentingan organisasi. Keakuratan anggaran tidak secara langsung meningkatkan prestasi kerja, tetapi dimoderasi oleh komitmen organisasi.

Luthans (1998) menyatakan komitmen akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* yang berarti memberikan dampak positif bagi kinerja perusahaan, hal ini dapat disebabkan karena bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi menjadikan individu tersebut peduli dengan nasib organisasi dan berusaha menjadikan organisasi ke arah yang lebih baik dimana pencapaian tujuan organisasi merupakan hal penting.

Penelitian dari Sofian Sugioko (2010) terhadap 16 universitas swasta di Indonesia menyimpulkan adanya pengaruh variable komitmen organisasi yang positif dan signifikan terhadap partisipasi anggaran. Pada masa terdahulu, penelitian dari Shields dan Shiels (1998) menyimpulkan dengan adanya komitmen yang tinggi dari karyawan, akan berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran dimana tingkat kepercayaan akan meningkat, begitu juga dengan pengendalian dan keterlibatan diri terhadap perusahaan, karena memiliki komitmen terhadap tujuan yang telah dibuat bersama. Hal ini konsisten dengan penelitian Argyris (1952) serta Becker dan Green (1962).

Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 2: Komitmen organisasi berpengaruh positif terhadap partisipasi anggaran

3.2.1.3. Hubungan antara Informasi Asimetri dengan Partisipasi Anggaran

Dalam suatu perusahaan, terkadang tingkat kemampuan masing-masing unit yang sebenarnya sangat jelas diketahui oleh bawahan, sementara pengetahuan atasan terhadap kemampuan tiap unit hanya bergantung pada laporan yang dibuat oleh bawahan sehingga dapat muncul tuntutan yang lebih besar dari atasan kepada bawahan mengenai pencapaian target anggaran, yang mungkin menurut bawahan terlalu tinggi, sebaliknya dapat terjadi atasan mungkin mempunyai pengetahuan yang lebih baik daripada bawahan mengenai unit yang menjadi tanggung jawab bawahan sehingga bawahan akan menyatakan target lebih rendah daripada yang mungkin mampu dicapai. Keadaan dimana salah satu pihak mempunyai pengetahuan lebih daripada yang lainnya terhadap sesuatu hal inilah disebut informasi asimetri.

Hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran tidak dapat serta merta diketahui tanpa melibatkan variabel lain. Penekanan anggaran dan asimetri informasi diperlukan untuk lebih mengetahui hubungan tersebut.

Penelitian yang dilakukan oleh Anggareni (2008) mengenai pengaruh partisipasi, penekanan anggaran dan informasi asimetri terhadap senjangan anggaran menyatakan bahwa adanya penekanan pada anggaran dan partisipasi anggaran berpengaruh terhadap senjangan anggaran, sedangkan asimetri informasi tidak berpengaruh.

Christensen (1982) dan Baiman & Lewis (1989) dalam Ramdeen, *et.al* (2006) berasumsi bahwa manajer bawah berusaha melakukan senjangan dalam anggarannya jika asimetri informasi dan penekanan anggarannya tinggi. Akan tetapi, Penno (1984) dan Waller (1988) menerangkan bahwa jika penekanan anggaran tinggi dan informasi asimetri rendah, agen akan memiliki keinginan untuk mengembangkan senjangan, tetapi tidak memberikan jaminan keamanan terhadap anggarannya. Manajer tingkat bawah yang mengharapkan mendapat keuntungan melalui senjangan anggaran, maka mereka harus meningkatkan partisipasinya dalam proses penyusunan anggaran (Lukka, 1988). Jika partisipasi rendah, kesempatan bagi manajer bawah untuk menciptakan senjangan dalam anggarannya sangat kecil dengan mengabaikan penyajian penekanan anggaran dan asimetri informasi.

Christensen (1982) dan Baiman & Lewis (1989) dalam Ramdeen *et.al* (2006) berasumsi bahwa manajer bawah berusaha melakukan senjangan dalam anggarannya jika asimetri informasi dan penekanan anggarannya tinggi. Akan tetapi, Penno (1984) dan Waller (1988) menerangkan bahwa jika penekanan anggaran tinggi dan asimetri informasi rendah, agen akan memiliki keinginan untuk mengembangkan senjangan, tetapi tidak memberikan jaminan keamanan terhadap anggarannya. Manajer tingkat bawah yang mengharapkan mendapat keuntungan melalui senjangan anggaran mereka, maka mereka harus meningkatkan partisipasinya dalam proses penyusunan anggaran (Lukka, 1988). Jika partisipasi rendah, kesempatan bagi manajer bawah untuk menciptakan senjangan dalam anggarannya sangat kecil dengan mengabaikan penyajian penekanan anggaran dan asimetri informasi.

Christensen (1982) serta Baiman dan Lewis (1989) mengasumsikan bahwa manajer pada level bawah akan berusaha melakukan senjangan pada saat berpartisipasi dalam pembuatan anggaran jika informasi asimetri dan penekanan anggarannya tinggi. Lukka (1988) menyatakan bahwa jika manajer tingkat bawah mengharapkan mendapatkan keuntungan melalui senjangan anggaran maka mereka harus meningkatkan partisipasinya dalam proses penyusunan anggaran, jika partisipasi rendah kesempatan mereka untuk menciptakan senjangan anggaran menjadi rendah dan mengabaikan informasi asimetri. Fisher, Frederickson dan Pfeffer (2002) menemukan bahwa senjangan anggaran akan menjadi lebih besar dalam kondisi informasi asimetri. Menurut Utomo (2006), informasi asimetri mendorong bawahan selaku pelaksana anggaran membuat senjangan anggaran. Sehingga dapat dikatakan bahwa informasi asimetri merupakan pemicu (*antecedent*) terjadinya senjangan anggaran. Kondisi ini dapat terjadi dalam pembuatan anggaran yang penyusunannya dilakukan secara *top-down*, dimana saat dilakukannya partisipasi pada pembuatan anggaran, dapat terjadi tidak adanya komunikasi dan saling bertukar pengetahuan mengenai apa yang terjadi dalam unit yang merupakan tanggung jawab bawahan selaku pelaksana anggaran dengan atasan selaku pemegang kuasa anggaran.

Dilain sisi Merchant (1981), Chow et al (1988) serta Nouri dan Parker (1998), menyatakan bahwa apabila bawahan selaku pelaksana anggaran ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka mereka akan mengungkapkan informasi privat yang mereka miliki. Atasan selaku pemegang kuasa anggaran akan menerima informasi yang belum diketahui sebelumnya, yang dapat meningkatkan akurasi pemahaman sehingga akan mengurangi adanya informasi asimetri. Hasil penelitian Anggraeni (2008) yang dilakukan pada PT. Jasa Raharja di DIY, mendapatkan bahwa hubungan partisipasi anggaran dengan penekanan anggaran berpengaruh pada terjadinya senjangan anggaran tetapi informasi asimetri tidak berpengaruh.

Terkait dengan kinerja, Fisher *et al* (2002), menyimpulkan bahwa adanya perbedaan tingkat informasi asimetri diantara karyawan tidak mempengaruhi tingkat kinerja karyawan tersebut.

Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 3: Asimetri Informasi berpengaruh positif terhadap Partisipasi Anggaran

3.2.2 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Senjangan Anggaran

Beberapa peneliti menemukan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi oleh beberapa faktor, diantaranya besarnya peran atau partisipasi bawahan didalam penyusunan anggaran. Hasil penelitian sebelumnya, yang menguji hubungan antara partisipasi bawahan dengan senjangan anggaran menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Penelitian yang dilakukan oleh Onsi (1973), Camman (1976), dan Merchant (1985) menunjukkan bahwa partisipasi dalam anggaran dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Sedangkan Lowe dan Shaw (1968), Young (1985), dan Lukka (1988) menunjukkan hasil yang berlawanan, yaitu partisipasi pada saat pembuatan anggaran dapat menyebabkan terjadinya senjangan anggaran. Sedangkan Collins (1978) dalam penelitiannya membuat kesimpulan bahwa partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mempunyai hubungan yang tidak signifikan.

Dari perspektif teori agensi, beberapa peneliti sebelumnya telah ada yang menguji hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran, diantaranya adalah Baiman (1982), yang 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. Jika bawahan (*agen*) yang terlibat dalam partisipasi anggaran mempunyai informasi khusus tentang kondisi unit tanggung jawabnya, terdapat kemungkinan bagi mereka untuk melaporkan informasi tersebut kepada atasan (*prinsipal*), sehingga pada saat berpartisipasi dalam membuat anggaran, bawahan akan membantu perusahaan dalam membuat anggaran yang lebih akurat, sehingga dapat disimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah negatif. Namun Dunk (1993) berpendapat bahwa partisipasi anggaran akan menghasilkan peluang yang lebih besar kepada bawahan untuk menciptakan senjangan anggaran, yaitu ketika suatu perusahaan memberikan *rewards* kepada karyawan berdasarkan pencapaian anggaran, maka para partisipan dalam pembuatan anggaran akan cenderung membuat adanya senjangan anggaran, agar *rewards* tersebut dapat mereka peroleh.

Sehingga dapat disimpulkan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran adalah positif.

Adanya ketidak-konsistenan dalam hasil penelitian, yaitu adanya manfaat dan permasalahan dalam partisipasi anggaran, menurut Govindarajan (1986) memungkinkan dilakukannya pendekatan kontijensi (*contingency theory*) untuk mengevaluasi ketidak pastian berbagai faktor kondisional yang dapat mempengaruhi efektifitas penyusunan anggaran terhadap timbulnya senjangan anggaran. Kesimpulan Govindarajan (1986) adalah sebagai berikut: 1) semakin tinggi partisipasi anggaran semakin tinggi kontribusi sikap dan kinerja manajerial dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. 2) tingginya partisipasi anggaran menurunkan kecenderungan untuk membuat senjangan anggaran dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi, namun hal ini tidak terjadi dalam kondisi ketidakpastian yang rendah.

Terdapat juga perbedaan antara prespektif kontingensi dengan prespektif universalistik yang menggambarkan bahwa hubungan antar variabel cenderung tetap dalam segala kondisi. Dalam konteks prespektif universalistik, hubungan partisipasi anggaran, sikap dan kinerja manajerial serta senjangan anggaran akan cenderung tetap sepanjang waktu, yang didukung oleh banyak penelitian diantaranya : Fench (1948), Argyris (1952), Beacker dan Green (1962), Bass dan Leavitt (1963), serta Kenis (1979) yang menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan ulang kerja terbukti efektif sepanjang waktu dengan syarat para karyawan memang menginginkan hal tersebut. Menurut Cherrington (1973), Swieringan dan Moncur (1974) serta Steers (1976), partisipasi anggaran memiliki hubungan dengan kepuasan kerja. searfoss dan Moneska (1963) serta Hofstede (1967), menyatakan bahwa partisipasi anggaran memiliki hubungan dengan peningkatan internalisasi tujuan anggaran. Milani (1970) dan Collins (1978) menyatakan partisipasi anggaran positif dan signifikan terhadap pekerjaan dan perusahaan. Onsi (1977) juga mendukung prespektif universalistik ini dengan menyatakan hubungan yang negatif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Yulia Fitri (2004), dalam penelitiannya juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran. Yang berarti variabel partisipasi anggaran

dapat menurunkan senjangan anggaran. Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesa 4: Partisipasi Anggaran berpengaruh negatif terhadap Senjangan Anggaran

3.2.3 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Perusahaan

Argyris (1964) menyatakan partisipasi adalah alat untuk mencapai tujuan dan alat untuk mengintegrasikan kebutuhan individu dan organisasi. Partisipasi dapat diartikan sebagai pembagian pengaruh, pendelegasian prosedur, keterlibatan dalam pengambilan keputusan dan pemberdayaan. Partisipasi yang baik membawa beberapa keuntungan, yaitu: (1) memberi pengaruh yang baik terhadap adanya inisiatif, moralisme dan antusiasme; (2) memberikan suatu hasil yang lebih baik dari sebuah rencana karena adanya kombinasi pengetahuan dari beberapa individu; (3) dapat meningkatkan kerjasama antara departemen; dan (4) para karyawan dapat lebih menyadari situasi di masa yang akan datang yang berkaitan dengan sasaran dan pertimbangan lain.

Brownell (1982) melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer level menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur di San Fransisco, Amerika Serikat, memiliki pendapat yang sama dengan Argyris (1964). Hasil dari penelitian Brownell (1982) adalah ditemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan, dimana informasi akuntansi seperti anggaran digunakan sebagai alat evaluasi dari kinerja manajerial. Penelitian Kenis (1979), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991) serta Indriantoro (1995) juga mendukung pendapat ini.

Milani (1975) menyatakan bahwa penyusunan anggaran secara partisipatif diharapkan dapat meningkatkan kinerja manajemen, dimana pada saat suatu tujuan dirancang dan secara bersama disetujui maka karyawan akan mengimplementasikan tujuan yang ditetapkan tersebut dan memiliki rasa tanggung jawab pribadi untuk mencapainya, karena mereka ikut terlibat dalam penyusunan anggaran. Penelitian Milani (1975) tersebut dilakukan terhadap proses penyusunan anggaran pada sebuah perusahaan besar yang berskala internasional dan tidak ditemukannya hubungan yang signifikan antara partisipasi dalam penyusunan

anggaran dengan kinerja manajemen, yang didukung oleh peneliti lain seperti Sterdy (1960), Bryan dan Locke (1967), serta Chenhall dan Brownell (1988).

Dari sisi prespektif kontingensi ditemukan hubungan yang lemah antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan, hal ini didukung oleh Foran dan DeCoster (1915), carol dan Tosi (1918), Milani (1930), serta French, kay dan meyer (1970), yang menyimpulkan tidak adanya perbedaan dalam pencapaian tujuan antara partisipasi dan non partisipasi anggaran, bahkan Morse dan reamer (1931) serta Stedry (1939) menemukan hubungan yang negatif antara partisipasi anggaran dan kinerja perusahaan. Dunk (1989) yang menggunakan variable partisipasi anggaran dalam hubungan antara penggunaan informasi akuntansi yang diantaranya adalah anggaran, terhadap evaluasi dan kinerja perusahaan, memberikan bukti empiris bahwa partisipasi anggaran berpengaruh secara negative. Dari adanya perbedaan hasil penelitian terdahulu tersebut menunjukkan terdapat adanya ketidak konsistenan pendapat antara satu dengan lainnya.

Govindarajan (1986) menyatakan bahwa pendekatan kontijensi (*contingency approach*) dapat dipergunakan untuk menyelesaikan perbedaan dari berbagai penelitian tersebut. Pendekatan ini memberikan gagasan bahwa sifat hubungan yang ada dalam partisipasi anggaran dengan kinerja mungkin berbeda dari satu situasi dengan situasi lain. Pendekatan kontijensi memungkinkan adanya variabel-variabel lain yang dapat bertindak sebagai faktor *moderating* atau *intervening* yang mempengaruhi hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja manajerial seperti yang dilakukan oleh Brownell (1982), Murray (1990), serta Shield dan Young (1993). Inkonsistensi ini dapat disebabkan faktor kondisional seperti: partisipasi pada saat penetapan target tujuan, penerimaan sasaran perusahaan, tinggi rendahnya kesulitan pekerjaan, keadilan dalam pembagian penganggaran, budaya organisasi, sistem akuntansi manajemen, komitmen terhadap target perusahaan yang dapat digunakan sebagai variabel mediasi maupun variabel moderasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Eker (2007) terhadap manajemen di departemen keuangan dan akuntansi di 500 perusahaan di Turki, menghasilkan kesimpulan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan. Semakin tinggi partisipasi manajer dalam penyusunan anggaran maka semakin tinggi kinerja perusahaan.

Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesa 5. Partisipasi Anggaran berpengaruh positif terhadap Kinerja Perusahaan

3.2.4 Hubungan antara Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan

Onsi (1973) menunjukkan penyebab senjangan anggaran sebagai akibat dari laporan anggaran yang bias karena adanya partisipasi bawahan di dalam penyusunan anggaran. Sering terjadi bawahan berusaha menciptakan senjangan selama proses penyusunan anggaran, dengan cara memasukkan informasi yang bias terhadap kondisi operasional organisasi di masa mendatang. Hopwood (1974) mendefinisikan senjangan anggaran sebagai perbedaan dari jumlah yang diminta terhadap jumlah yang diterima, yang menyebabkan kemudian muncul kontrol yang berlebihan terhadap sumber-sumber organisasi. Proses tawar-menawar yang dilakukan karyawan merupakan isu dari strategi yang dikaitkan dengan kedudukan di masa datang, dimana dalam menetapkan jumlah yang diminta termasuk motivasi personal yang berkaitan dengan status, penghargaan dan kemajuan yang dicapai.

Young (1985) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa terjadinya senjangan anggaran disebabkan karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko. Dengan melakukan senjangan anggaran diharapkan target sasaran perusahaan dapat mudah dicapai dan resiko kegagalan dalam mencapai target sasaran dapat diperkecil, sehingga kinerja perusahaan menjadi terlihat baik. Padahal terdapat kemungkinan bahwa perusahaan seharusnya dapat mencapai kinerja yang lebih baik lagi. Hal ini dilakukan pada kondisi dimana bawahan tidak melaporkan informasi yang dimilikinya kepada atasan untuk memperlancar proses penyusunan anggaran, walaupun atasan memberikan wewenang kepada bawahan dengan harapan agar bawahan melakukan usaha yang terbaik bagi perusahaan.

Dunk (1993) berpendapat bahwa perilaku bawahan melakukan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Hirsch (1994) menyatakan bahwa bagi kebanyakan organisasi, keputusan dibuat berasal dari berbagai level manajemen, dimana atasan adalah orang yang mempunyai otoritas untuk memerintah dan

bawahan berkewajiban untuk mengerjakan setiap pekerjaan yang diperintahkan atasan.

Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan bahwa teori organisasi menjelaskan fenomena yang terjadi bilamana atasan mendelegasikan wewenangnya kepada bawahan untuk melakukan suatu tugas atau otoritas untuk membuat keputusan. Sering terjadi kondisi dimana keinginan atasan tidak sama dengan bawahan sehingga menimbulkan konflik diantara mereka (Luthans, 1998). Hal ini dapat terjadi misalnya, jika melakukan kebijakan pemberian *rewards* perusahaan kepada bawahan didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan dapat memberikan *rewards* berdasarkan pencapaian anggaran, sehingga hubungan antara partisipasi dan senjangan anggaran menjadi positif, semakin tinggi partisipasi anggaran maka keinginan bawahan untuk melakukan senjangan anggaran akan semakin rendah. Hasil penelitian dari Putra (2011) yang melakukan penelitian pada PDAM tirtanadi Provisi Sumatera Utara, menemukan bahwa terdapat pengaruh positif dan signifikan dari partisipasi anggaran terhadap kinerja manajerial melalui senjangan anggaran.

Chen dan Jones (2010), menyimpulkan bahwa dengan melakukan *feedback* kinerja baik terhadap individu maupun bagi perusahaan, akan menurunkan tingkat senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja perusahaan, dibanding jika *feed back* yang diberikan hanya kepada kinerja perusahaan saja. Dan dengan melakukan pemberian informasi mengenai kinerja karyawan yang lain akan menurunkan menurunkan tingkat senjangan anggaran dan meningkatkan kinerja perusahaan melebihi efek yang timbul jika informasi kinerja yang diberikan hanya menyangkut diri karyawan itu sendiri.

Pada dasarnya manajer yang dievaluasi berdasarkan target anggaran akan memiliki kepentingan sendiri, terutama jika *rewards* dan *insentif* dilakukan berdasarkan target anggaran tersebut. Hal ini sesuai dengan yang diungkapkan oleh Daum *et al* (2005) yang menyatakan bahwa seseorang tidak akan pernah akurat dan jujur pada saat menyusun perkiraan anggaran yang menimbulkan terjadinya senjangan anggaran, jika bonus dan evaluasi kinerja adalah hal yang terkait dengan penyusunan anggaran. Dengan kombinasi aturan pada anggaran, yang berada

diantara evaluasi kinerja dan penyusunan anggaran, manajer yang terkait dapat berlaku ekstrim kepada perusahaan. Lebih dari itu hal tersebut dapat menimbulkan potensi menjadi suatu budaya pada perusahaan, dan menjadikan praktek melakukan senjangan anggaran adalah sesuatu yang patut dijalankan oleh karyawan.

Berdasarkan kajian literatur dan hasil penelitian empiris yang dijelaskan diatas, maka penelitian ini mengajukan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesa 6. Senjangan Anggaran berpengaruh negatif terhadap Kinerja perusahaan

3.2.5 Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran dan Kinerja Perusahaan terhadap kepemilikan sertifikasi ISO

Penelitian terdahulu yang telah dilakukan terkait dengan sertifikasi ISO antara lain dilakukan oleh Nutt (1986), yang menyatakan bahwa sistem manajemen mutu seperti ISO 9000 memiliki efek jangka panjang terhadap kinerja perusahaan. Sistem manajemen mutu ini harus digunakan baik dalam praktek hari-hari maupun sebagai katalisator untuk perubahan. Heide (1994) mengemukakan tentang Resource dependent theory (RDT) yang menyatakan bahwa perusahaan terhubung dengan lingkungan mereka dalam rangka mendapatkan sumber daya. Tidak dapat berdiri sendiri ataupun dapat dikatakan ada ketergantungan pada organisasi lain. Perusahaan berusaha untuk mengurangi ketidakpastian dan mengelola ketergantungan ini dengan hati-hati. Perusahaan menggunakan standarisasi untuk melakukan perubahan pada proses internal mereka dalam rangka beradaptasi dengan lingkungan organisasi mereka, dan untuk mengubah lingkungan organisasi mereka.

Peneliti lain adalah Withers *et al.* (1997), yang menunjukkan bahwa ISO 9000 melibatkan kualitas proses yang mengarah pada konsistensi kualitas yang pada akhirnya akan berpengaruh pada daya saing. Artinya ISO mempengaruhi kualitas proses, yang termasuk juga didalamnya pada proses pembuatan anggaran perusahaan dan akhirnya akan berpengaruh pada kepuasan pelanggan dan keunggulan bersaing yang berdampak pada kinerja perusahaan. Sedangkan Kirchenstein dan Blake (1999) menyatakan bahwa pelanggan yang puas muncul diantara hubungan kualitas produk dengan profitabilitas. Hal ini merupakan penyempurnaan logis dari ISO 9000 yang

menekankan pada berbagai persyaratan yang berhubungan dengan kepuasan pelanggan. Dalam hal ini, kualitas produk akan berkaitan dengan proses anggaran, sedangkan profitabilitas akan berkaitan dengan kinerja.

Pada masa berikutnya Naveh dan Marcus (2005), menyatakan instalasi dari ISO 9000 membutuhkan baik integrasi internal dan koordinasi eksternal. Organisasi akan mencapai keuntungan operasi dari suatu standar, ketika mereka menggunakan standar tersebut dalam praktek sehari-hari sebagai katalis untuk perubahan. Standar akan membantu perusahaan dalam mendapatkan *operating advantage*. Hipotesa mereka di uji dengan *means* dari survey data yang diambil dari Compustat database dan dengan *matching 4 samples* dari perusahaan nonsertifikasi ISO 9000. Dimana hasilnya adalah ketika ISO 9000 digunakan dalam praktek sehari-hari dan sebagai katalis bagi perubahan (*catalyst for change*), organisasi mampu mencapai operasi yg lebih baik, tapi tidak secara signifikan mempengaruhi kinerja perusahaan. Dalam hal ini operasi perusahaan akan terkait dengan anggaran.

Redondo, Yolanda Polo, Jesús Cambra-Fierro (2008) melakukan riset yang menganalisis pengaruh moderasi standarisasi terhadap proses produksi dan orientasi relasional dari fungsi penawaran. Temuan riset ini menunjukkan bahwa terdapat efek moderating dalam hubungan antara komunikasi dan kepercayaan, antara kepercayaan dan komitmen, antara kepuasan dan orientasi jangka panjang, antara kepuasan dan komitmen, serta antara komitmen dan orientasi jangka panjang. Dapat disimpulkan bahwa standarisasi proses produksi sebuah perusahaan mempengaruhi intensitas faktor-faktor yang diduga berpengaruh pada hubungan orientasi jangka panjang dan pengaruhnya pada penawaran. Dalam hal ini proses produksi akan terkait dengan anggaran perusahaan sedangkan orientasi jangka panjang akan terkait dengan kinerja.

Singh, Prakash J.(2008), mengemukakan adanya Enam konstruksi kunci dalam praktek manajemen yaitu manajemen kebijakan, perencanaan dan tindakan, fokus pada pelanggan, kemampuan karyawan, pemasok yang dapat diandalkan, sistem komunikasi, dan *steady process*. Tiga output yang diperoleh adalah kualitas output yang konsisten, pelanggan yang puas, dan kinerja bisnis. Hubungan mediasi yang terjadi dengan adanya standarisasi ISO adalah enam konstruksi kunci yang akan terkait dengan anggaran, sedangkan kualitas output

akan mengakibatkan pelanggan puas, yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja perusahaan.

Singh, Prakash J., Damien Powera dan Sum ChieChuon (2011) mengemukakan bahwa standar memainkan peran ganda dalam menangani kedua fungsi internal dan eksternal perusahaan. Fungsi internal akan terkait dengan anggaran sedangkan fungsi eksternal akan terkait dengan kinerja perusahaan.

Dun dan Bradstreet (1996) yang melakukan survey pada seluruh perusahaan bersertifikasi ISO di Amerika, dan menemukan bahwa rata-rata perusahaan memperoleh keuntungan dari implementasi ISO. Yang didukung oleh diantaranya Basil (1994), Smith (1994), Houten (1994), Donna (1995), Avery (1995), Lawrence (1996), Eugenia (1996), Edmunds (1996), Wade (1996), Dov (1998). Namun dari beberapa hasil penelitian yang dilakukan, ditemukan bahwa sistem manajemen kualitas tidak selalu berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan diantaranya Keynes (1994), yang hasil penemuannya pada perusahaan kecil tidak menemukan adanya keuntungan dari sertifikasi ISO dibanding kompetitor nya yang tidak memiliki sertifikasi ISO dan Powell (1995), yang studinya mengenai kualitas internasional menyimpulkan bahwa sertifikasi tidak mempengaruhi kinerja secara signifikan.

Carr *et al.*, (1997) menemukan adanya perbedaan kualitas, strategi bisnis dan laporan kinerja antara perusahaan yang memiliki standar ISO dengan yang tidak. Damall (2003) menemukan bahwa perusahaan bersertifikat ISO 9001/2000 menunjukkan perbaikan terutama dengan pendekatan TQM dibandingkan ISO 9000/1994. Sedangkan penelitian lain yang terkait diantaranya adalah dari Larson (1997) yang mempertanyakan komitmen top manajemen dan kebutuhan terhadap sertifikasi, serta Terziosvski *et al* (1997) dan Curkovic *et al* (1996) yang menolak adanya hubungan antara ISO dengan implementasi dan kinerja.

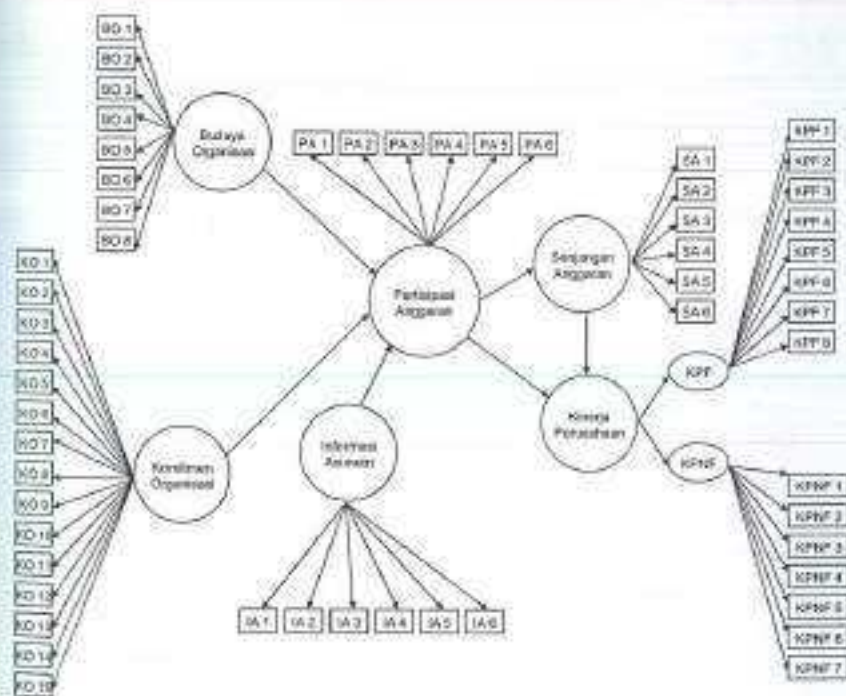
BAB 4 METODE PENELITIAN

Pada bab ini akan dibahas metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini, yang mencakup operasionalisasi variabel, metode pengumpulan data, populasi dan sampel, berikut metode analisis yang akan digunakan.

4.1. Model Penelitian

Model penelitian yang mengandung variabel-variabel laten utama telah diperlihatkan melalui gambar 3. Dalam melakukan penelitian secara empiris, maka model penelitian tersebut akan dilengkapi dengan indikator-indikator ataupun variabel-variabel teramati (*observed variables*) yang merupakan pengukuran dari variabel-variabel utama yang digunakan.

Model penelitian selengkapannya yang merupakan pengembangan dari model penelitian pada gambar 3.1 ditunjukkan pada Gambar 4.1 berikut :



Gambar 4.1. Model Penelitian

Simbol-simbol pada Gambar 4.1. adalah sebagai berikut : simbol lingkaran atau elips merupakan simbol dari variabel laten, simbol kotak atau persegi panjang merupakan simbol dari variabel teramati atau indikator, sedangkan simbol anak

panah merupakan petunjuk adanya hubungan kausal atau pengaruh satu variabel terhadap variabel lain, yang ditunjukkan melalui ujung anak panah.

4.2. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

alam bab ini akan diuraikan berbagai variabel teramati atau indikator yang digunakan untuk mengukur variabel-variabel laten yang ditunjukkan pada Gambar 4.1. Semua variabel penelitian akan diukur dengan menggunakan skala dari nilai 1 "sangat rendah" hingga skala 6 "sangat tinggi" dengan maksud untuk menghindari adanya kecenderungan pemilihan nilai tengah oleh responden. Kalimat yang mendefinisikan nilai skala 1 – 6 akan bervariasi yang disesuaikan dengan pertanyaan yang diajukan. Demikian pula terhadap instrumen yang diadopsi pada penelitian ini, dilakukan adaptasi dengan menggunakan skala 1 hingga 6 walaupun instrumen tersebut menggunakan skala yang berbeda.

4.2.1. Variabel Partisipasi Anggaran

Variabel partisipasi anggaran akan diukur mengacu kepada instrumen yang dikembangkan oleh Millani (1975), yang banyak digunakan oleh peneliti di Indonesia, karena dirasa tepat terhadap kondisi di Indonesia. Diantara peneliti yang menggunakan adalah Handayati (2006) dan Afiani (2010). indikator untuk mengukur variabel partisipasi anggaran, terdiri dari enam indikator, yaitu :

Tabel 4.1. Variabel Partisipasi Anggaran

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Peran responden dalam penyusunan anggaran perusahaan	PA1
2.	Peran atasan dalam penyusunan anggaran	PA2
3.	Interaksi dalam penyusunan anggaran	PA3
4.	Pengaruh responden dalam penyusunan anggaran	PA4
5.	Kontribusi responden terhadap penyusunan anggaran	PA5
6.	Inisiatif atasan terhadap penyusunan anggaran	PA6

Variabel partisipasi anggaran ini terdiri dari 3 dimensi dengan jumlah item 28 yang dapat dijabarkan satu persatu dibawah ini :

4.2.1.1 Variabel Budaya Organisasi

Variabel budaya organisasi merupakan dimensi pada partisipasi anggaran yang akan diukur dengan mengacu kepada instrumen yang dikembangkan oleh Denison (1995). Indikator untuk mengukur variabel budaya organisasi adalah

dengan menggunakan norma-norma perilaku responden dalam organisasi yang terdiri dari 8 indikator seperti yang tampak pada Gambar 4.1 yaitu :

Tabel 4.2 Variabel Budaya Organisasi

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Keterlibatan karyawan	BO1
2.	Kerjasama antar divisi	BO2
3.	Penghayatan misi perusahaan	BO3
4.	Konsistensi manajemen perusahaan	BO4
5.	Masukan dan rekomendasi pelanggan	BO5
6.	Penyesuaian terhadap perubahan	BO6
7.	Pemahaman terhadap tujuan dan arah perusahaan	BO7
8.	Pemahaman terhadap visi perusahaan	BO8

4.2.1.2. Variabel Komitmen Organisasi

Variabel komitmen organisasi merupakan dimensi pada partisipasi anggaran yang akan diukur dengan mengacu kepada instrumen yang dikembangkan oleh Mowday et al., (1979). Peneliti di Indonesia yang menggunakan instrumen ini diantaranya adalah Pramesti et al. (2008). Indikator untuk mengukur variabel komitmen organisasi adalah keyakinan dan dukungan kuat terhadap nilai dan sasaran yang ingin dicapai organisasi.

Tabel 4.3 Variabel Komitmen Organisasi

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Usaha dalam bekerja	KO1
2.	Kebanggaan terhadap perusahaan	KO2
3.	Loyalitas pada perusahaan	KO3
4.	Multitasking dalam bekerja	KO4
5.	Kesamaan nilai yang dianut	KO5
6.	Kebanggaan terhadap perusahaan	KO6
7.	Kemampuan pada tipe pekerjaan yang sama	KO7
8.	Keinginan menjadi terbaik	KO8
9.	Keinginan bekerja ditempat lain	KO9
10.	Pilihan terhadap perusahaan tepat	KO10
11.	Manfaat bertahan pada perusahaan	KO11
12.	Kesesuaian dengan kebijakan perusahaan	KO12
13.	Kepedulian terhadap perusahaan	KO13
14.	Perusahaan merupakan tempat terbaik	KO14
15.	Keputusan bekerja pada perusahaan adalah benar	KO15

4.2.1.3. Variabel Informasi Asimetri

Variabel informasi asimetri merupakan dimensi pada partisipasi anggaran yang akan diukur dengan mengacu kepada instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993). Indikator untuk mengukur variabel informasi asimetri terdiri dari lima indikator dimana instrument tersebut semakin tinggi nilai skalanya menunjukkan terjadinya informasi asimetri, yang dapat dijabarkan sebagai berikut :

Tabel 4.4. Variabel Informasi Asimetri

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Identifikasi pemahaman informasi aktivitas perusahaan	IA1
2.	Identifikasi hubungan input dan output aktivitas perusahaan	IA2
3.	Identifikasi potensi pencapaian kinerja	IA3
4.	Identifikasi pemahaman secara teknis aktivitas perusahaan	IA4
5.	Identifikasi pemahaman dampak faktor eksternal yang mempengaruhi perusahaan	IA5
6.	Identifikasi pemahaman dalam pencapaian prestasi perusahaan	IA6

4.2.2 Variabel Senjangan Anggaran

Operasionalisasi variabel senjangan anggaran mengadopsi 4 instrumen yang dikembangkan oleh Dunk (1993) yang menyatakan bahwa senjangan pada anggaran adalah baik untuk melakukan sesuatu yang tidak dapat secara resmi di setujui. Terdapat 6 indikator yang digunakan, yaitu :

Tabel 4.5. Variabel Senjangan Anggaran

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Standar yang ditetapkan pada anggaran	SA1
2.	Pencapaian anggaran perusahaan	SA2
3.	Adanya keterbatasan anggaran	SA3
4.	Ketergantungan anggaran pada divisi lain	SA4
5.	Target anggaran perusahaan	SA5
6.	Kesulitan pada pencapaian target	SA6

4.2.3. Kinerja Perusahaan

Operasionalisasi variabel kinerja kinerja perusahaan mengadopsi instrumen yang dikembangkan oleh Gani dan Jermias (2005), dimana indikator untuk mengukur kinerja akan dilakukan dengan mengelompokkan kinerja menjadi dua

bagian, yaitu kinerja finansial yang bersifat kuantitatif dan kinerja non finansial yang bersifat kualitatif. Peneliti lain di Indonesia yang sudah menggunakan instrument ini adalah Christina (2010).

Kinerja finansial terdiri dari delapan indikator, yang dapat dijabarkan sebagai berikut :

Tabel 4.6. Kinerja Perusahaan Finansial

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Laba bersih : Investasi	KPF1
2.	Laba bersih : Penjualan	KPF2
3.	Besaran laba operasi	KPF3
4.	Pertumbuhan penjualan	KPF4
5.	Arus kas dari operasi	KPF5
6.	Modal kerja netto : Total asset	KPF6
7.	Perputaran persediaan	KPF7
8.	Total hutang : Total asset	KPF8

Kinerja non finansial terdiri dari tujuh indikator yang dapat dijabarkan sebagai berikut:

Tabel 4.7. Kinerja Perusahaan Non Finansial

NO	ITEM	VARIABEL
1.	Pengendalian biaya	KPNF1
2.	Peningkatan pangsa pasar	KPNF2
3.	Pengembangan pasar	KPNF3
4.	Pengembangan produk baru	KPNF4
5.	Penyerahan produk tepat waktu	KPNF5
6.	Pengembangan SDM	KPNF6
7.	Reputasi perusahaan	KPNF7

4.3. Populasi dan Sampel

Dengan model penelitian seperti yang digambarkan pada 4., akan dilakukan populasi penelitian nya pada perusahaan manufaktur di Indonesia dengan periode tahun 2012. Penelitian dilakukan pada perusahaan manufaktur karena adanya proses produksi yang menghasilkan output berupa barang . Populasi penelitian dilakukan pada 258 responden yang merupakan para manajer akuntansi atau keuangan perusahaan manufaktur dan merupakan personil yang bertanggung jawab dan memiliki partisipasi aktif pada saat dilakukannya penyusunan anggaran dengan posisi satu atau dua level dibawah manajemen puncak.

4.4. Metode Pengumpulan Data

Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan data primer. Data tersebut diperoleh melalui metode survei dengan membuat kuesioner yang akan dikirimkan melalui pos, email, faksimili maupun diberikan langsung serta dilakukan wawancara. Kuesioner pada penelitian ini terdiri dari pertanyaan tertutup dan optional. Pertanyaan tertutup merupakan pertanyaan yang telah disediakan jawabannya dan responden hanya memilih diantara jawaban tersebut. Termasuk didalam pertanyaan tertutup adalah jabatan responden, lama bekerja di perusahaan, manajer departemen apa dan apakah perusahaannya termasuk yang memiliki sertifikasi ISO atau tidak. Sedangkan untuk pertanyaan optional diantaranya berisikan nama responden, nama perusahaan dan jenis industri. Wawancara dilakukan untuk menambahkan atau memperjelas informasi dalam mendiskripsikan tujuan penelitian. Responden akan diberi kesempatan untuk mengeluarkan pendapat agar dapat menjelaskan data yang dianggap penting sesuai dengan desain dan tujuan penelitian. Hasil wawancara diharapkan dapat melengkapi analisis yang dilakukan.

Dalam melakukan pengambilan data ini, dilakukan proses interview dan diskusi terhadap responden, adanya *focus group discussion* dengan mahasiswa strata 2 Sekolah Tinggi Manajemen PPM dan diskusi dengan anggota Quality Club melalui *mailing list*, dimana Quality Club ini merupakan forum diskusi ISO 9000 yang beranggotakan Management Representative (MR) ISO, ISO team, auditor ISO, konsultan ISO, praktisi dan pemerhati mutu yang memiliki anggota 1363 orang. Interaksi dengan para responde dilakukan dengan menggunakan metode Delphi, yang merupakan suatu tehnik komunikasi terstruktur, yang dibangun secara sistematis, merupakan metode forecast interaktif yang membutuhkan ketrampilan (Dalkey dan helmer, 1963). Tehnik ini juga dapat dilakukan untuk pertemuan yang menggunakan tehnik tatap muka, yang dikenal dengan nama mini-Delphi atau Estimate-Talk-Estimate (ETE). Metode Delphi ini banyak digunakan untuk forecasting bisnis (Amstrong dan Graefe, 2007).

4.5. Metode Analisis.

Data yang telah dikumpulkan dalam penelitian ini, selanjutnya akan diolah dengan menggunakan Lisrel 8.8 dengan metode *path analysis* atau dikenal dengan *Structural equation Model* (SEM). Penggunaan metode SEM ini didasarkan pertimbangan bahwa penelitian ini akan melibatkan beberapa variabel sekaligus (*multivariate analysis*) yang hubungan antara variabelnya terjadi secara bersamaan (*simultan*). Analisa dengan menggunakan SEM ini didasarkan beberapa pertimbangan, yaitu adanya hubungan kausal antar variabel yang tergolong kompleks dan tidak dapat diamati secara langsung melainkan melalui indikator ataupun variabel laten serta adanya proses perhitungan yang tidak mengisolasi salah satu hubungan tetapi membiarkan adanya keterkaitan antar berbagai variabel (Wijanto, 2008).

Analisis dengan SEM, akan membuat dilakukannya uji kecocokan (*goodness offit/GOF*) antara data dengan model. Evaluasi terhadap GOF akan dilakukan melalui tiga tingkatan, yaitu uji kecocokan keseluruhan model, uji kecocokan model pengukuran dan uji kecocokan model struktural (Hair *et al*, 1998).

4.5.1 Uji Kecocokan Keseluruhan Model

Menurut Wijayanto (2008), GOF pada SEM tidak dapat dilakukan secara langsung seperti pada teknik *multivariate* lainnya. Hair *et al*, 1995 telah mengembangkan beberapa ukuran GOF yang dapat digunakan secara kombinasi, seperti terlihat pada tabel berikut :

Tabel 4.8. Kecocokan Keseluruhan Model
Uji Statistik Kecocokan Model Menyeluruh (*Overall Model Fit*)

UKURAN GOF		TINGKAT KECOCOKAN
1.	<i>Chi-Square (χ^2)</i>	Mengikuti uji statistik yang berkaitan dengan persyaratan signifikan. Semakin kecil semakin baik.
2.	<i>Root Mean Square Error of Approximation</i>	Rata-rata perbedaan per <i>degree-of freedom</i> yang diharapkan terjadi dalam populasi dan bukan dalam sampel. $RMSEA \leq 0.08$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $RMSEA < 0.05$ <i>close-fit</i> .
3.	<i>Normed Fit Index (NFI)</i>	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $NFI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq NFI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .
4.	<i>Tucker-Lewis Index (TLI), atau Non-Normed Fit Index (NNFI)</i>	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $TLI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq TLI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .

Tabel 4.8. (sambungan)

UKURAN GOF	TINGKAT KECOCOKAN
5. <i>Relative Fit Index</i> (RFI)	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $RFI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq RFI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .
6. <i>Incremental Fit Index</i> (IFI)	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $IFI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq IFI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .
7. <i>Comparative Fit Index</i> (CFI)	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $CFI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq CFI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .
8. <i>Root Mean Square Residual</i> (RMR)	Residual rata-rata antara matrix (korelasi atau kovarian) teramati dan hasil estimasi. $Standardized\ RMR \leq 0.05$ adalah <i>good-fit</i> .
9. <i>Goodness of Fit Index</i> (GFI)	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $GFI \geq 0.90$ <i>good fit</i> , sedangkan $0.80 \leq GFI < 0.90$ adalah <i>marginal fit</i> .
10. <i>Adjusted Goodness of Fit Index</i> (AGFI)	Nilai berkisar antara 0-1, dengan nilai lebih tinggi lebih baik. $AGFI \geq 0.09$ adalah <i>good-fit</i> , sedangkan $0.08 \leq AGFI < 0.09$ adalah <i>marginal fit</i> .

4.5.2 Uji Kecocokan Model pengukuran

Uji kecocokan model pengukuran ini akan dilakukan terhadap setiap konstruksi secara terpisah melalui pengujian validitas dan reliabilitas. Pengujian validitas digunakan untuk menguji ketepatan indikator dalam mengukur variabel laten sedangkan pengujian reliabilitas untuk menguji konsistensi suatu pengukuran.

4.5.2.1. Uji Validitas

Pada dasarnya validitas dapat dibedakan menjadi lima bagian, yaitu *content validity*, *construct validity*, *convergent validity*, *creation validity* dan *discriminant validity*. Menurut Bollen (1989), validitas sebuah variabel teramati adalah muatan faktor (factor loading) dari variabel tersebut terhadap variabel latennya. Standardized Loading Factor (SLF) akan digunakan untuk menentukan apakah variabel indikator cukup valid untuk mengukur variabel lainnya. Validitas yang baik bagi sebuah indikator adalah jika nilai SLF > 0,50.

4.5.2.2. Reabilitas Konstruk

Reabilitas konstruk merupakan pengujian yang dilakukan untuk menentukan konsistensi pengukuran indikator. Teknis pengukuran yang paling banyak digunakan adalah cronbach's Alpha. Menurut Bollen (1989), Cronbach's Alpha memberikan estimasi yang terlalu rendah jika digunakan untuk mengestimasi reabilitas *congeneric measure*. Pada SEM, reabilitas konstruk diuji dengan menggunakan dua ukuran, yaitu : *construct reliability* (CR) dan *Variance Extracted*

(VE). Reabilitas konstruk yang baik dan dapat diterima adalah pada $CR > 0,70$ dan $VE > 0,50$ (Hair et al, 1995). Ukuran CR dan VE diperoleh dengan perhitungan sebagai berikut:

$$CR = \frac{(\sum \text{standard loading})^2}{(\sum \text{standard loading})^2 + \sum e_j}$$

$$VE = \frac{\sum (\text{standard loading})^2}{N}$$

Keterangan :

- Standar *loading* diperoleh dari *standardized loading* bagi setiap indicator dari hasil perhitungan,
- e_j adalah *measurement error* dari setiap indicator yang didapat dari 1 dikurangi reliabilitas indicator.
- N = jumlah variabel teramati

4.5.3 Uji Kecocokan Model Struktural

Analisis model struktural ditujukan untuk melakukan pengujian terhadap signifikansi hubungan antara semua variabel laten utama yang ada dalam model, yang sesuai dengan hipotesis-hipotesis yang telah dikemukakan sebelumnya. Dengan tingkat signifikansi 0,05 maka nilai t sebuah koefisien dari persamaan struktural haruslah $> 1,96$.

4.5.4 Uji Tambahan terhadap Kuesioner

Untuk menguji tingkat kepercayaan terhadap validitas dan reabilitas kuesioner, pada variabel informasi asimetri dan kinerja perusahaan, maka dilakukan pengujian kembali secara random kepada 10 persen responden sebelumnya yang dikategorikan sebagai sampel valid secara acak. Pengujian kembali ini melibatkan 13 orang responden yang telah mengisi kuesioner tersebut sebelumnya dan telah dilakukan pengujian dengan menggunakan SEM. Guna menjelaskan penggunaan skala Likert 1 – 6 pada kuesioner tersebut.

Pada variabel informasi asimetri, pernyataan skala 1, Atasan lebih baik menjadi informasi yang dimiliki atasan sangat lebih baik, sampai ke pernyataan

skala 6 yaitu anda lebih baik, menjadi informasi yang dimiliki atasan sangat kurang baik.

Pada variabel kinerja perusahaan, pernyataan skala 1 perencanaan lebih baik menjadi perencanaan kinerja (anggaran) lebih baik dari realisasi, dan pada pernyataan skala 6. Realisasi lebih baik menjadi perencanaan kinerja (anggaran) lebih buruk dari realisasi.

Hasil yang diperoleh adalah tidak adanya perubahan pengertian dari penggunaan skala Likert yang digunakan. Para responden tersebut menyatakan tetap akan mengisi sesuai dengan jawaban sebelumnya, walaupun sekiranya penjelasan terhadap skala tersebut diubah. Karena penjelasan dari cara pengisian skala tersebut sudah cukup jelas. Hasil dari pengisian ulang terhadap kuesioner tersebut kami lampirkan pada disertasi ini.

BAB 5 PEMBAHASAN

Bab Analisis Data ini akan membahas pengumpulan dan penyiapan data untuk diolah, dianalisis secara deskriptif dan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM). Analisis deskriptif akan mencakup *profile* responden dan rerata dari variabel-variabel penelitian, sedangkan analisis menggunakan SEM akan mencakup analisis model pengukuran, analisis model struktural dan uji hipotesis penelitian. Analisis deskriptif dilakukan menggunakan perangkat lunak SPSS sedangkan untuk SEM dilakukan menggunakan perangkat lunak LISREL versi 8.8.

5.1. Pengumpulan dan Penyiapan Data

5.1.1 Tingkat Pengembalian Kuesioner

Sebelum riset berskala penuh dilakukan, telah dilakukan pre-test pada bulan Mei 2012 di beberapa perusahaan. Hasil pre-test terhadap 20 perusahaan manufaktur menunjukkan hasil yang cukup baik yang diolah dengan menggunakan SEM, dan hasilnya digunakan untuk memperbaiki kuesioner.

Setelah dilakukan pre-test maka segera dilakukan riset dengan skala penuh pada perusahaan manufaktur, yang dilakukan pada bulan Juni 2012.

Sebanyak 258 perusahaan manufaktur bersertifikasi ISO telah dikirim kuesioner dan terdapat 177 perusahaan yang merespon kuesioner tersebut, dimana dari jumlah tersebut 135 perusahaan manufaktur yang memiliki sertifikasi ISO dapat diambil sebagai responden yang valid. Unit analisis dalam penelitian ini adalah perusahaan, sehingga satu perusahaan merupakan satu responden. Sekiranya perusahaan tersebut merupakan grup usaha, maka masing-masing perusahaan akan tetap dihitung sebagai satu perusahaan, yang kemudian diolah menggunakan SEM dengan piranti lunak LISREL 8.8.

Sesuai dengan yang telah disebutkan sebelumnya bahwa unit analisis penelitian ini adalah perusahaan. Oleh karena itu pengumpulan data dilakukan dengan menyebarkan kuesioner yang telah disiapkan sebelumnya ke perusahaan-perusahaan manufaktur yang berada di beberapa lokasi di Indonesia. Jumlah

kuesioner yang disebarkan ke perusahaan-perusahaan, kuesioner yang diterima kembali, dan yang digunakan sebagai sampel (valid) ditunjukkan pada Tabel 5.1.

Tabel 5.1. Jumlah Kuesioner yang disebarkan, diterima kembali dan digunakan

Kota	Distribusi Kuesioner		
	Disebarkan	Diterima	Digunakan (valid)
DKI Jakarta	123	77	51
Jawa	93	71	70
Sumatera	14	10	3
Sulawesi	15	10	4
Kalimantan	13	9	7
Total	258	177	135

Dari Tabel 5.1, dapat dilihat bahwa kuesioner yang telah disebarkan sebanyak 258 kuesioner. Total Kuesioner yang diterima kembali adalah 177, atau respon rate sebesar yaitu 69 %. Setelah dilakukan pemeriksaan, maka diperoleh kuesioner yang valid adalah 135. Dengan demikian sampel penelitian ini adalah 135 responden atau dengan respon rate sebesar 52.3%. Setiap responden mewakili satu perusahaan.

Dalam melakukan pengambilan data ini, dilakukan proses interview dan diskusi terhadap responden, adanya *focus group discussion* dengan mahasiswa strata 2 Sekolah Tinggi Manajemen PPM dan diskusi dengan anggota Quality Club melalui *mailing list*, dimana Quality Club ini merupakan forum diskusi ISO 9000 yang beranggotakan Management Representative (MR) ISO, ISO team, auditor ISO, konsultan ISO, praktisi dan pemerhati mutu yang memiliki anggota 1363 orang.

5. 2. Analisis Deskriptif

Analisis deskriptif dilakukan dengan menggunakan data 135 responden. Analisis deskriptif ini akan menyajikan profil responden dan rerata dari jawaban responden menurut variabel utama penelitian dan dimensi-dimensinya.

Dari 135 responden, dapat ditunjukkan secara ringkas profil responden tersebut pada Tabel 5.2. berikut :

Tabel 5.2. Profil Responden

	Jumlah Responden	Persentase Sampel (%)
Jenis Kelamin :		
1. Laki-laki	92	68,1
2. Perempuan	43	31,9
Pendidikan :		
1. S1	93	68,8
2. S2	41	30,3
3. S3	1	0,74
Posisi :		
1. Satu level dibawah top manajemen	72	53,3
2. Dua level dibawah top manajemen	63	46,7
Lama Bekerja :		
1. 3 – 5 tahun	31	22,9
2. 5 – 10 tahun	32	23,7
3. 10 – 15 tahun	40	29,6
4. Di atas 15 tahun	32	23,8
Lama Kepemilikan ISO		
1. Dibawah 1 tahun	17	12,6
2. Antara 1-2 tahun	24	17,8
3. Antara 3-5 tahun	29	21,5
4. Diatas 5 tahun	65	48,1

sedangkan Tabel 5.3. menyajikan rerata jawaban responden sesuai dengan variabel-variabel penelitian.

Tabel 5.3. Rerata dan Standar Deviasi Variabel Penelitian

VARIABEL	RERATA	STD. DEVIASI
BO (Budaya Organisasi)	3,866	1,177
KO (Komitmen Organisasi)	4,119	1,393
IA (Informasi Asimetri)	3,701	1,267
PA (Partisipasi Anggaran)	3,980	1,268
SA (Senjangan Anggaran)	3,699	1,397
KP (Kinerja Perusahaan)	3,658	1,395
KPF (Kinerja Finansial)	3,716	1,498
KNF (Kinerja Non Finansia)	3,591	1,491

5.3. Analisis Menggunakan SEM

Seperti yang disebutkan sebelumnya sampel data yang akan dianalisis adalah 135 responden/kasus yang merupakan jawaban terhadap kuesioner yang dikategorikan valid. Sampel data ini akan dianalisis menggunakan SEM dengan perangkat lunak LISREL versi 8.8, yang mencakup analisis model pengukuran,

penyederhanaan variabel laten dengan menghitung *Latent Variable Score (LVS)*, analisis model struktural, dan pembahasan hasil uji hipotesis.

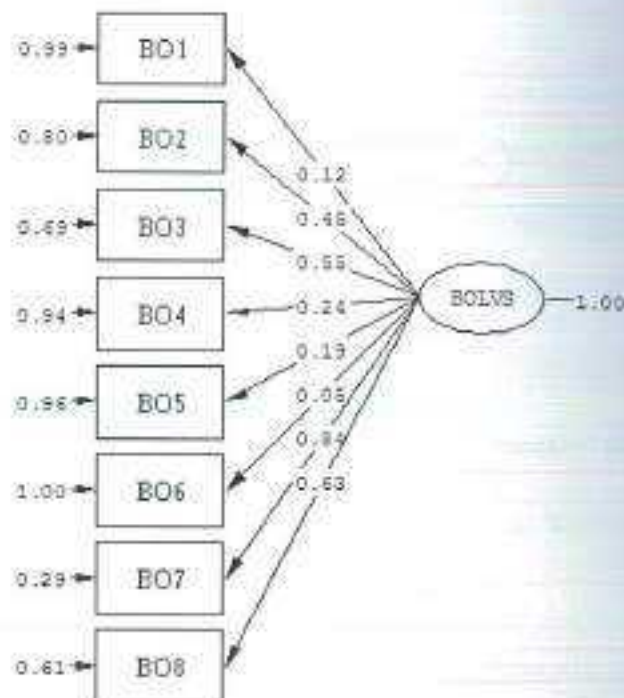
5.3.1. Analisis Model Pengukuran Variabel Penelitian

Analisis model pengukuran variabel laten penelitian akan mencakup: a) uji kecocokan keseluruhan model (*overall model fit*) yang digunakan untuk melihat seberapa cocok (*fit*) data terhadap model. Derajat kecocokan data dan model ini dapat diketahui melalui *Goodness Of Fit Index (GOFI)* yang ada di *output LISREL*. b) uji validitas dan reliabilitas model pengukuran. Uji validitas ditujukan untuk melihat apakah sebuah variabel teramati (indikator) merupakan pengukur atau refleksi dari variabel laten terkait. Uji validitas ini dilakukan dengan melihat nilai *Standardized Loading Factor (SLF)* indikator tersebut terhadap variabel latennya. Uji reliabilitas ditujukan untuk melihat konsistensi model pengukuran dari variabel laten penelitian. Uji reliabilitas model pengukuran variabel penelitian dilakukan dengan menghitung *Construct Reliability (CR)* dan *Variance Extracted (VE)* seperti yang diuraikan pada bab 4.

Analisis model pengukuran dilakukan terhadap variabel-variabel laten penelitian yaitu variabel laten Budaya Organisasi (BO), Komitmen Organisasi (KO), Informasi Asimetri (IA), Partisipasi Anggaran (PA), Senjangan Anggaran (SA) dan Kinerja Perusahaan (KP) dengan dimensi-dimensinya Kinerja Finansial (KPF), dan Kinerja Non Finansial (KNF). Analisis model pengukuran akan meliputi langkah-langkah sebagai berikut: a) analisis model pengukuran variabel laten, dan b) perhitungan *Latent Variable Score (LVS)*

5.3.1.1. Variabel Budaya Organisasi (BO)

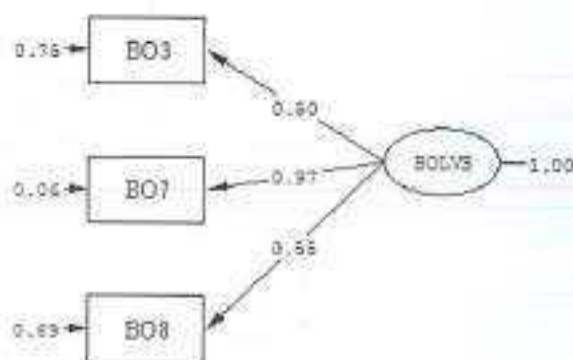
Variabel BO merupakan *First Order Confirmatory Factor Analysis (1stCFA)* yang diukur oleh 8 variabel teramati atau indikator BO1 sampai BO8. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel BO ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.1.



Chi-Square=32.56, df=20, P-value=0.03772, RMSEA=0.068

Gambar 5.1. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel BO (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.1, dapat dilihat bahwa ada 5 variabel teramati yaitu BO1, BO2, BO4, BO5, dan BO6 mempunyai *Standardized Loading Factor*(SLF) $< 0,50$, yang berarti kelima variabel teramati tersebut tidak valid. Setelah kelima variabel yang tidak valid dikeluarkan dari model dan dilakukan beberapa kali estimasi, maka diperoleh hasil estimasi akhir terhadap model pengukuran variabel BO seperti pada diagram lintasan gambar 5.2.



Chi-Square=0.22, df=1, P-value=0.63592, RMSEA=0.000

Gambar 5.2. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel BO (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.2. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel BO seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.4. Selain dari GOFI pada tabel 5.4 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel BO.

Tabel 5.4. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel BO

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
BO			0.73	0.50	Reliabilitas baik
BO3	0.50	0.75			Validitas baik
BO7	0.97	0.06			Validitas baik
BO8	0.55	0.69			Validitas baik
GOFI: p-value ($\geq 0.05^{**}$) = 0.64; RMSEA ($\leq 0.08^{**}$) = 0.0; NFI ($\geq 0.90^{**}$) = 1.00 Standardized RMR ($\leq 0.05^{**}$) = 0.013; GFI ($\geq 0.90^{**}$) = 1.00					

*SLF = *Standardized Loading Factor*

*CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

** Kriteria untuk Kecocokan yang Baik

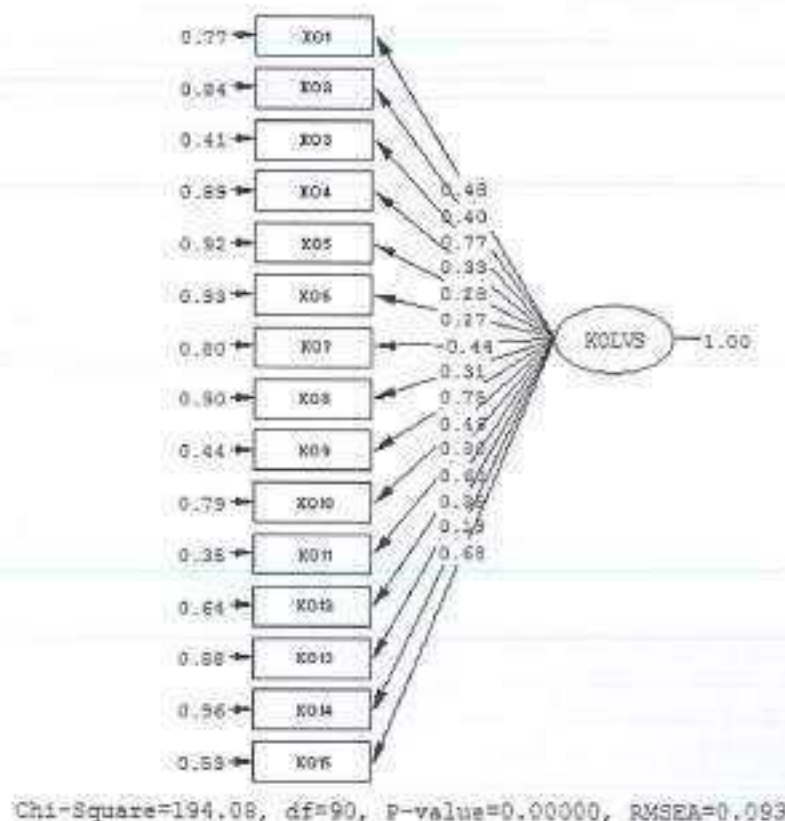
Dari Tabel 5.4 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel BO adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel BO dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.2.

Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel BO juga dapat dilihat pada Tabel 5.4.

Dari Tabel 5.4 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable BO adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Sedangkan reliabilitas model pengukuran variabel BO adalah baik, karena mempunyai $CR = 0,73 \geq 0.70$ dan $VE = 0,50 \geq 0.50$.

5.3.1.2. Variabel Komitmen Organisasi (KO)

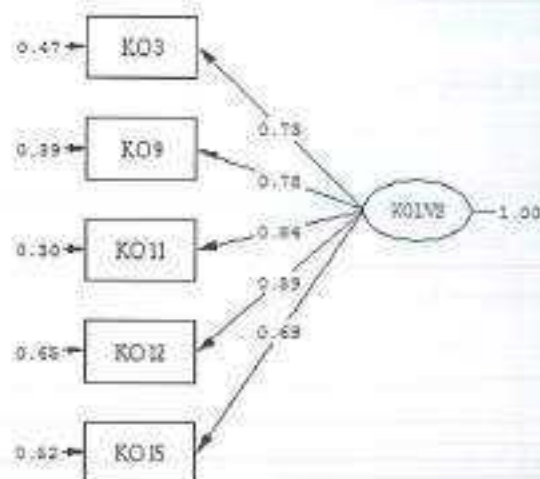
Variabel KO merupakan *First Order Confirmatory Factor Analysis* (1stCFA) yang diukur oleh 15 variabel teramati atau indikator KO1 sampai KO15. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel KO ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.3.



Gambar 5.3. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel KO (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.3. dapat dilihat bahwa ada 10 variabel teramati yaitu KO1, KO2, KO4 sampai KO8, KO10, KO13, dan KO14 mempunyai *Standardized Loading Factor* (SLF) $< 0,50$, yang berarti kesepuluh variabel teramati tersebut

tidak valid. Setelah kesepuluh variabel yang tidak valid dikeluarkan dari model dan dilakukan beberapa kali estimasi, maka diperoleh hasil estimasi akhir terhadap model pengukuran variabel KO seperti pada diagram lintasan gambar 5.4.



Chi-Square=6.95, df=5, P-value=0.22430, RMSEA=0.054

Gambar 5.4. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel KO (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.4. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel KO seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.5. Selain dari GOFI pada tabel 5.5 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel KO.

Tabel 5.5. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel KO

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
KO			0.85	0.53	Reliabilitas baik
KO3	0.73	0.47			Validitas baik
KO9	0.78	0.39			Validitas baik
KO11	0.84	0.30			Validitas baik
KO12	0.59	0.65			Validitas baik
KO15	0.69	0.52			Validitas baik
GOFI: p-value ($\geq 0.05^{**}$)= 0.22; RMSEA ($\leq 0.08^{**}$) = 0.054 ; NFI($\geq 0.90^{**}$) = 0.98 Standardized RMR ($\leq 0.05^{**}$)= 0.036; GFI($\geq 0.90^{**}$) = 0.97					

*SLF = Standardized Loading Factor

*CR = Construct Reliability; *VE = Variance Extracted

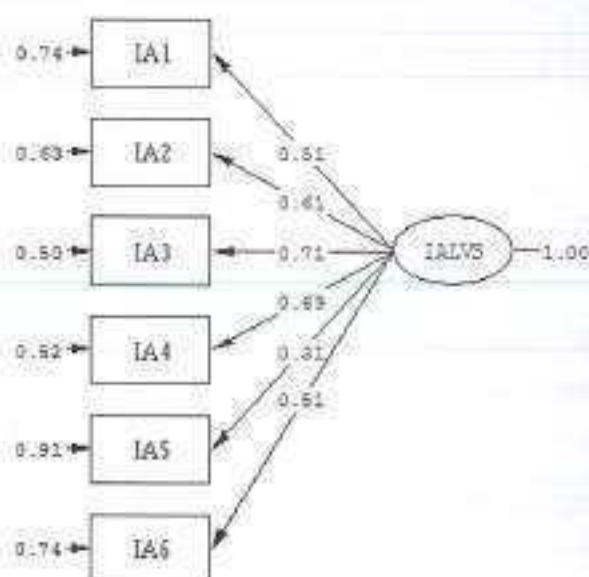
** Kriteria untuk Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.5 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel KO adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel KO dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.4. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel KO juga dapat dilihat pada Tabel 5.5.

Dari Tabel 5.5 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable KO yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Sedangkan reliabilitas model pengukuran variabel KO adalah baik, karena mempunyai $CR = 0.85 \geq 0.70$ dan $VE = 0.53 \geq 0.50$.

5.3.1.3 Variabel Informasi Asimetri (IA)

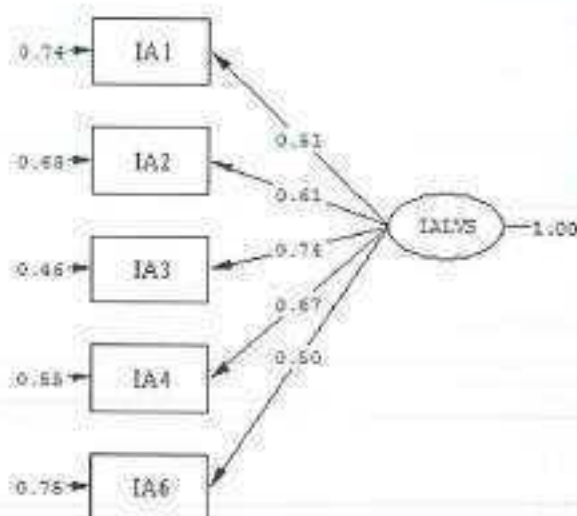
Variabel IA merupakan *First Order Confirmatory Factor Analysis* (1stCFA) yang diukur oleh 6 variabel teramati atau indikator IA1 sampai IA6. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel IA ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.5.



Chi-Square=10.48, df=9, P-value=0.31283, RMSEA=0.035

Gambar 5.5. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel IA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.3. dapat dilihat bahwa ada 1 variabel teramati yaitu IA5 mempunyai *Standardized Loading Factor*(SLF) $< 0,50$, yang berarti variabel teramati tersebut tidak valid. Setelah variabel yang tidak valid dikeluarkan dari model dan dilakukan beberapa kali estimasi, maka diperoleh hasil estimasi akhir terhadap model pengukuran variabel IA seperti pada diagram lintasan gambar 5.6.



Chi-Square=5.96, df=5, P-value=0.30963, RMSEA=0.038

Gambar 5.6. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel IA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.6. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel IA seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.6. Selain dari GOFI pada tabel 5.6 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel IA.

Tabel 5.6. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel IA

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
IA			0.75	0.38	Reliabilitas cukup baik
IA1	0,51	0,74			Validitas baik
IA2	0,61	0,63			Validitas baik
IA3	0,74	0,46			Validitas baik
IA4	0,67	0,55			Validitas baik
IA6	0,50	0,75			Validitas baik
GOFI: p-value ($\geq 0,05^{**}$) = 0,31; RMSEA ($\leq 0,08^{**}$) = 0,038; NFI ($\geq 0,90^{**}$) = 0,97 Standardized RMR ($\leq 0,05^{**}$) = 0,037; GFI ($\geq 0,90^{**}$) = 0,98					

*SLF = *Standardized Loading Factor*

*CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

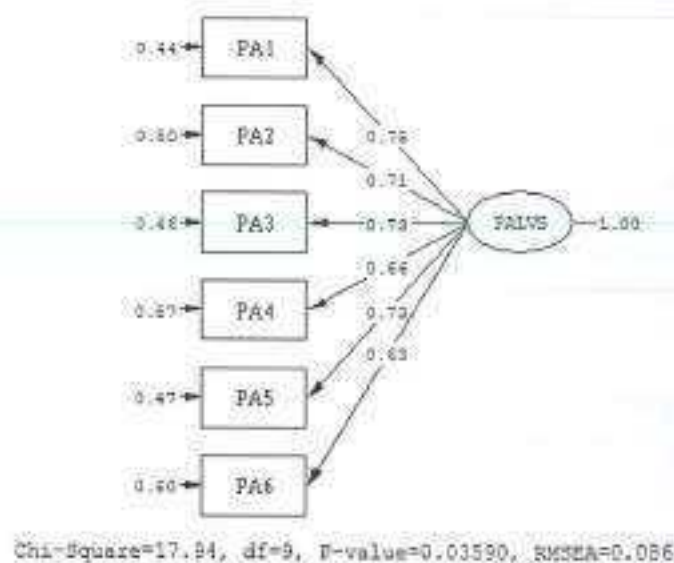
**Kriteria untuk Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.6 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel IA adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel IA dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.6. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel IA juga dapat dilihat pada Tabel 5.6.

Dari Tabel 5.6 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable IA yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Meskipun mempunyai $VE = 0,38 < 0.50$, tetapi karena mempunyai $CR = 0,85 \geq 0.70$, maka dapat dikatakan bahwa reliabilitas model pengukuran variabel IA adalah cukup baik.

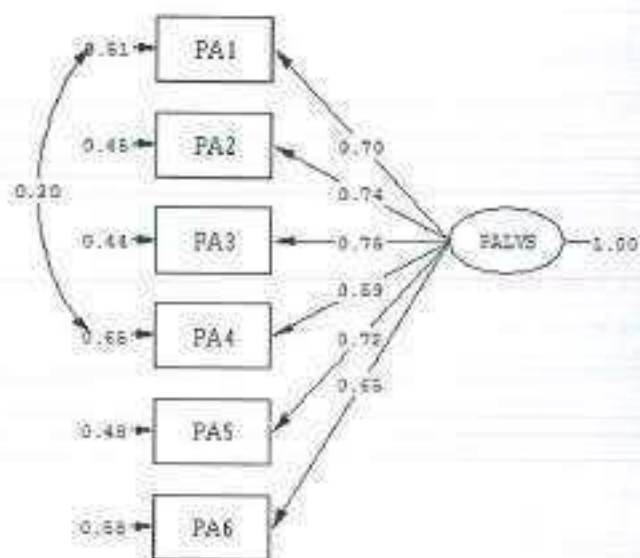
5.3.1.4. Variabel Partisipasi Anggaran (PA)

Variabel PA merupakan *First Order Confirmatory Factor Analysis* (1stCFA) yang diukur oleh 6 variabel teramati atau indikator PA1 sampai PA6. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel PA ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.7.



Gambar 5.7. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel PA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.7. dapat dilihat bahwa ada semua variabel teramati yaitu PA1 sampai PA6 mempunyai *Standardized Loading Factor*(SLF) $> 0,50$, yang berarti semua variabel teramati tersebut adalah valid. Dari Gambar 5.7 dapat juga dilihat bahwa $RMSEA = 0,086 > 0,08$ yang berarti kecocokan data dengan model belum baik. Perbaikan terhadap kecocokan data dengan model dilakukan melalui penambahan *error covariance* di antara variabel teramati dan setelah dilakukan estimasi ulang, maka. diperoleh hasil estimasi akhir terhadap model pengukuran variabel PA seperti pada diagram lintasan gambar 5.8.



Chi-Square=9.30, df=8, P-value=0.31782, RMSEA=0.035

Gambar 5.8. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel PA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.8. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel PA seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.7. Selain dari GOFI pada tabel 5.7 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel PA.

Tabel 5.7. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel PA

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
PA			0.85	0.48	Reliabilitas cukup baik
PA1	0.70	0.51			Validitas baik
PA2	0.74	0.45			Validitas baik
PA3	0.75	0.44			Validitas baik
PA4	0.59	0.63			Validitas baik
PA5	0.72	0.48			Validitas baik
PA6	0.65	0.58			Validitas baik
GOFI: p-value ($\geq 0.05^{**}$) = 0.32; RMSEA ($\leq 0.08^{**}$) = 0.035; NFI ($\geq 0.90^{**}$) = 0.98 Standardized RMR ($\leq 0.05^{**}$) = 0.036; GFI ($\geq 0.90^{**}$) = 0.97					

*SLF = *Standardized Loading Factor*

* CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

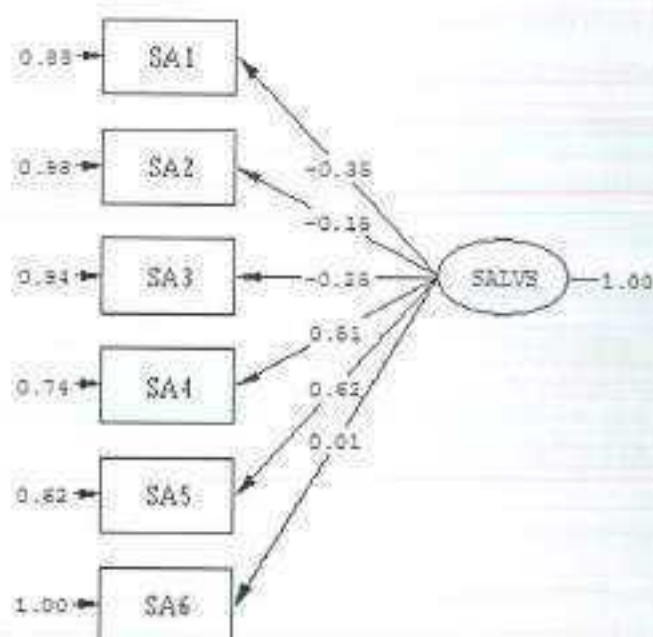
** Kriteria untuk Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.7 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel PA adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel PA dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.8. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel PA juga dapat dilihat pada Tabel 5.7.

Dari Tabel 5.7 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable PA yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Meskipun mempunyai $VE = 0.48 < 0.50$, tetapi karena mempunyai $CR = 0.85 \geq 0.70$, maka dapat dikatakan bahwa reliabilitas model pengukuran variabel PA adalah cukup baik.

5.3.1.5. Variabel Senjangan Anggaran (SA)

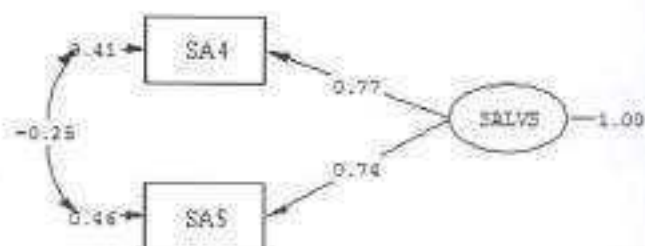
Variabel SA merupakan *First Order Confirmatory Factor Analysis* (1stCFA) yang diukur oleh 6 variabel teramati atau indikator SA1 sampai SA6. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel SA ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.9.



Chi-Square=8.92, df=10, P-value=0.53938, RMSEA=0.000

Gambar 5.9. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel SA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.7. dapat dilihat bahwa ada 4 variabel teramati yaitu SA1, SA2, SA3 dan SA6 mempunyai nilai absolut *Standardized Loading Factor* (SLF) $< 0,50$, yang berarti keempat variabel teramati tersebut adalah tidak valid. Setelah keempat variabel yang tidak valid dikeluarkan dari model dan dilakukan beberapa kali estimasi, maka diperoleh hasil estimasi akhir terhadap model pengukuran variabel SA seperti pada diagram lintasan gambar 5.10.



Chi-Square=0.00, df=0, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

Gambar 5.10. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel SA (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.10. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel SA seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.8. Selain dari GOFI pada tabel 5.8 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel SA.

Tabel 5.8. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel SA

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
SA			0.72	0.57	Reliabilitas baik
SA4	0.77	0.41			Validitas baik
SA5	0.74	0.46			Validitas baik
GOFI: p-value ($\geq 0.05^{**}$) = 1.00; RMSEA ($\leq 0.08^{**}$) = 0.0; df = 0 The Model is Saturated, the Fit is Perfect!					

*SLF = *Standardized Loading Factor*

*CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

** Kriteria untuk Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.8 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model sempurna. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel SA adalah sangat baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel SA dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.8. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel SA juga dapat dilihat pada Tabel 5.7.

Dari Tabel 5.8 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable SA yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Demikian reliabilitas model SA adalah baik karena mempunyai $CR = 0.72 \geq 0.70$ dan $VE = 0.57 \geq 0.50$.

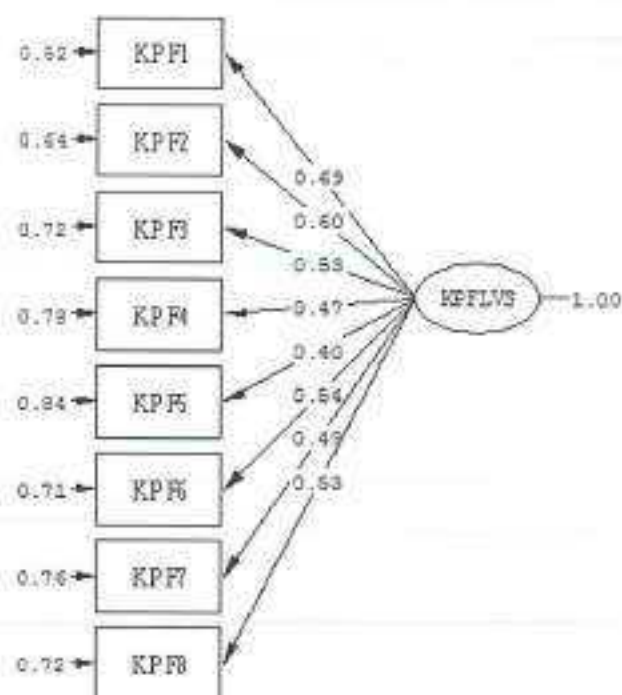
5.3.1.6. Variabel Kinerja Perusahaan (KP)

Variabel Laten IKP merupakan *Second Order Confirmatory Factor Analysis* (2ndCFA) dengan 2 variabel laten sebagai dimensi atau *second order* yaitu: variabel laten *Kinerja Perusahaan - Finansial* (KPF) dan *Kinerja Perusahaan - Non Finansial* (KNF). Selanjutnya model pengukuran dari setiap variabel laten yang merupakan dimensi akan diuji validitas dan reliabilitasnya.

a. Variabel Kinerja Perusahaan -Finansial (KP-F)

Variabel KFP yang merupakan dimensi dari variabel Kinerja Perusahaan adalah *First Order Confirmatory Factor Analysis* (1stCFA) yang diukur oleh 8

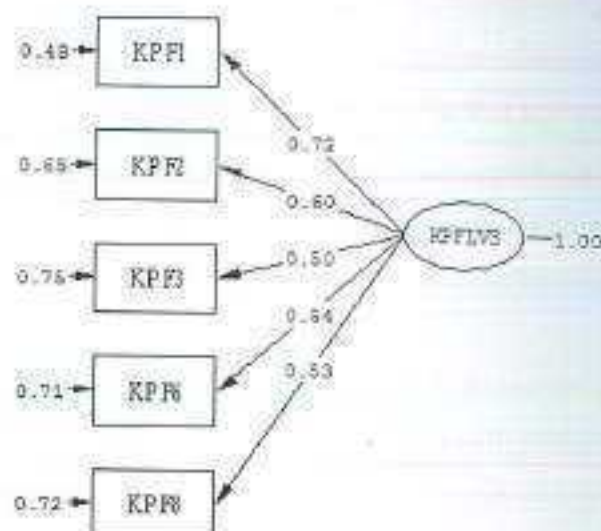
variabel teramati atau indikator KP-F01 sampai KP-F05. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel KP-F ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.11.



Chi-Square=13.35, df=20, P-value=0.86174, RMSEA=0.000

Gambar 5.11. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel KP-F (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.11, dapat dilihat bahwa variabel teramati KPF4, KPF5 dan KPF7 mempunyai *Standardized Loading Factor*(SLF) $< 0,50$, yang berarti ketiga variabel teramati tersebut tidak valid. Setelah variabel teramati yang tidak valid tersebut dikeluarkan dari model dan dilakukan estimasi ulang, maka diperoleh hasil estimasi akhir seperti yang ditunjukkan pada hasil estimasi diagram lintasan gambar 5.12 berikut ini:



Chi-Square=4.32, df=5, P-value=0.50490, RMSEA=0.000

Gambar 5.12. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel KP-F (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.12. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel KP-F seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.9. Selain dari GOFI pada tabel 5.9 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel KP-F.

Tabel 5.9. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel KPF

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
KPF			0.72	0.34	Reliabilitas cukup baik
KPF1	0.72	0.48			Validitas baik
KPF2	0.60	0.65			Validitas baik
KPF3	0.50	0.75			Validitas baik
KPF6	0.54	0.71			Validitas baik
KPF8	0.53	0.72			Validitas baik
GOFI : p-value ($\geq 0.05^{**}$) = 0.50; RMSEA ($\leq 0.08^{**}$) = 0.0; NFI ($\geq 0.90^{**}$) = 0.97 Standardized RMR ($\leq 0.05^{**}$) = 0.041; GFI ($\geq 0.90^{**}$) = 0.98					

*SLF = Standardized Loading Factor

*CR = Construct Reliability; *VE = Variance Extracted

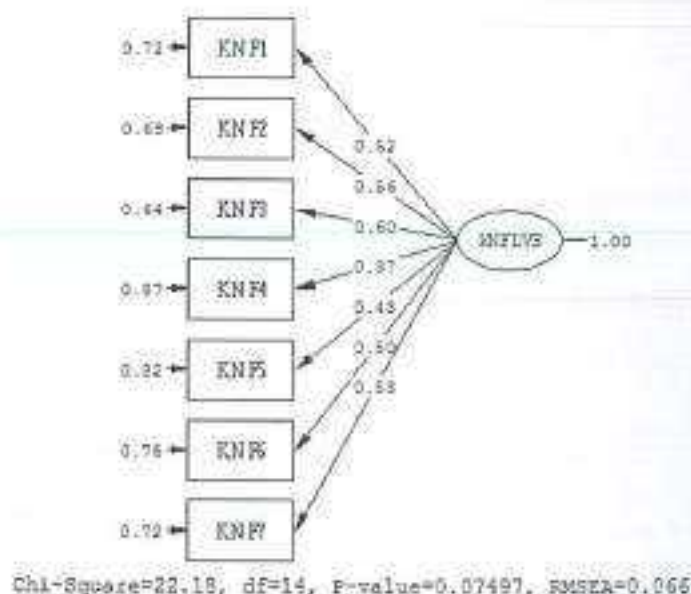
** Kriteria Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.9 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang BAIK. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel KP-F adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel KP-F dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.12. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel KP-F dapat dilihat pada Tabel 5.9.

Dari Tabel 5.9 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable KPF yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Sedangkan reliabilitas model pengukuran variabel KP-F adalah cukup baik, karena mempunyai $CR = 0,72 \geq 0.70$ dan $VE = 0,34 < 0.50$.

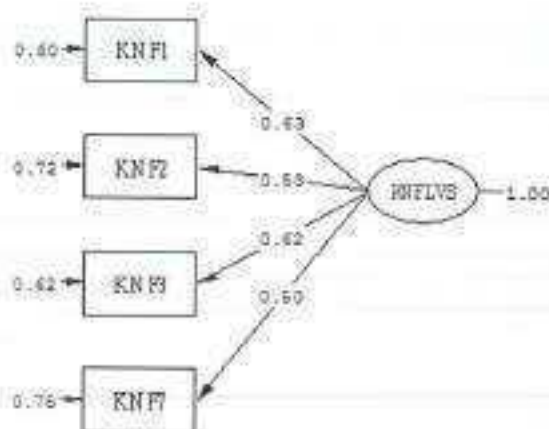
b. Variabel Kinerja Perusahaan- Non Finansial (KNF)

Variabel KNF yang merupakan dimensi dari variabel Kinerja Perusahaan adalah *First Order Confirmatory Factor Analysis (1stCFA)* yang diukur oleh 8 variabel teramati atau indikator KNF01 sampai KNF05. Estimasi awal terhadap model pengukuran variabel KNF ditunjukkan melalui diagram lintasan pada Gambar 5.13.



Gambar 5.13. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran Variabel KNF (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.13. dapat dilihat bahwa variabel teramati KNF4 dan KNF5 mempunyai *Standardized Loading Factor* (SLF) $< 0,50$, yang berarti kedua variabel teramati tersebut tidak valid. Setelah variabel teramati yang tidak valid tersebut dikeluarkan dari model dan dilakukan beberapa kali estimasi ulang (variabel KNF6 juga dikeluarkan dari model karena SLF-nya turun menjadi $< 0,50$), maka diperoleh hasil estimasi akhir seperti yang ditunjukkan pada diagram lintasan gambar 5.14.



Chi-Square=1.66, df=2, P-value=0.43241, RMSEA=0.000

Gambar 5.14. Hasil Estimasi Akhir Model Pengukuran Variabel KNF (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.14. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) dari Model Pengukuran Variabel KNF seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.10. Selain dari GOFI pada tabel 5.10 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran variabel KNF.

Tabel 5.10. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran Variabel KNF

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
KNF			0.66	0.33	Reliabilitas kurang baik
KNF1	0.63	0.60			Validitas baik
KNF2	0.53	0.72			Validitas baik
KNF3	0.62	0.62			Validitas baik
KNF7	0.50	0.76			Validitas baik
GOFI: : p-value ($\geq 0,05^{**}$)= 0.43; RMSEA ($\leq 0,08^{**}$) = 0,0 ; NFI($\geq 0,90^{**}$) = 0,98 Standardized RMR ($\leq 0,05^{**}$)= 0,022; GFI($\geq 0,90^{**}$) = 0.99					

*SLF = *Standardized Loading Factor*

*CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

** Kriteria Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.10 GOFI di atas terlihat dari nilai GOFI menunjukkan kecocokan keseluruhan model yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa kecocokan model dengan data dari model pengukuran variabel KNF adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran variabel KNF dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.14. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran variabel KNF dapat dilihat pada Tabel 5.10.

Dari Tabel 5.10 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari variable KNF yang ada pada tabel tersebut adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Sedangkan reliabilitas model pengukuran variabel KNF adalah kurang baik, karena mempunyai $CR = 0,66 < 0.70$ dan $VE = 0,33 < 0.50$.

5.3.1.7. Perhitungan Latent Variable Score (LVS)

Pada bagian sebelumnya telah dilakukan analisis model pengukuran dan telah dihasilkan model pengukuran dengan variabel-variabel teramati atau indikator-indikator yang valid, Meskipun ada beberapa model pengukuran yang reliabilitasnya kurang atau cukup baik, sebagian besar dari model pengukuran mempunyai reliabilitas yang baik. Setelah diperoleh model pengukuran yang memadai, maka dilakukan perhitungan skor variabel laten (LVS) dari model pengukuran di atas dan diperoleh variabel-variabel BOLVS, KOLVS, IALVS, PALVS, SALVS, KPFLVS dan KNFLVS.

Variabel-variabel yang mengandung LVS dari berturut-berturut variabel laten BO, KO, IA, PA, SA, KPF dan KNF akan digunakan untuk penyederhanaan model penelitian.

5.3.2. Analisis Model Struktural dari Model Penelitian

Analisis model struktural akan mencakup penyederhanaan model penelitian dengan menggunakan *latent variable scores* (LVS), melakukan estimasi terhadap model pengukuran dan struktural dari model penelitian, dan menyimpulkan hasil estimasi dalam kaitannya dengan hipotesis-hipotesis penelitian.

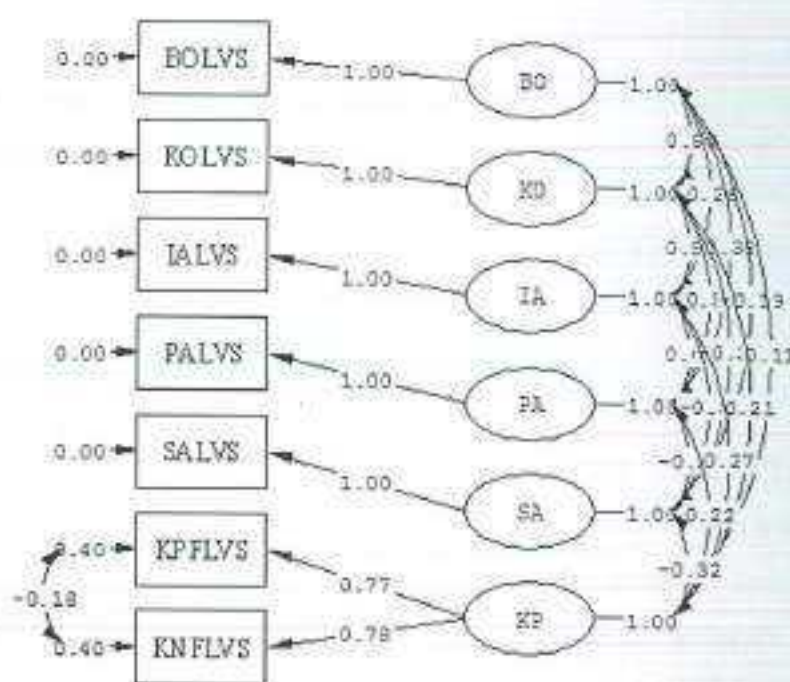
5.3.2.1. Penyederhanaan Model Penelitian

Penyederhanaan model dilakukan dengan pertimbangan keterbatasan ukuran sampel dan kemudahan untuk memperoleh kecocokan model dan data ketika estimasi dilakukan. "*Rule of thumb*" ukuran sampel untuk pengolahan data menggunakan SEM adalah minimal 5 responden atau kasus untuk 1 pertanyaan dalam kuesioner jika akan digunakan estimasi *Maximum Likelihood* (ML) atau 10 responden untuk 1 pertanyaan dalam kuesioner jika akan digunakan estimasi *Weighted Least Square* (WLS) atau *Arbitrary Distribution Function* (ADF) (Wijanto, 2008). Kuesioner dalam penelitian ini berisi 57 pertanyaan, yang berarti memerlukan minimal 57×5 responden = 285 responden untuk estimasi ML atau 57×10 responden = 570 responden. Mengingat ukuran sampel penelitian ini hanya 138 responden, maka akan dilakukan penyederhanaan model.

Penyederhanaan model ini dimulai dengan menghitung *Latent Variable Scores* (LVS) dari dimensi-dimensi variabel utama penelitian yaitu BOLVS, KOLVS, IALVS, PALVS, SALVS, KPFLVS dan KNFLVS, yang telah dilakukan pada bagian 5.3.1.7. Setelah diperoleh nilai LVS, kemudian dilakukan transformasi sebagai berikut: 1) Untuk model pengukuran yang merupakan *2nd order* CFA ditransformasikan menjadi *1st Order* CFA dengan indikator adalah dimensi-dimensi variabel terkait. Dalam model penelitian ini adalah variabel KP yang semula adalah *2nd Order* CFA menjadi *1st Order* CFA dengan indikator KPFLVS dan KNFLVS. 2) Untuk model pengukuran yang merupakan *1st order* CFA ditransformasikan menjadi *1st Order* CFA dengan *single indicator*. Dalam model penelitian ini adalah variabel B, KO, IA, PA, dan SA yang semula merupakan *1st Order* CFA dengan beberapa indikator ditransformasikan menjadi *1st order* CFA dengan *single indicator*, berturut-turut yaitu BOLVS, KOLVS, IALVS, PALVS, dan SALVS.

5.3.2.2. Model Pengukuran dari Model Penelitian.

Setelah dimensi-dimensi variabel utama dihitung LVS-nya kemudian dibentuk model pengukuran dari model penelitian yang disederhanakan, langkah selanjutnya adalah melakukan estimasi model menggunakan data penelitian yang tersedia. Estimasi terhadap model pengukuran yang telah disederhanakan ditunjukkan pada Gambar 5.15.



Chi-Square=0.00, df=5, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

Gambar 5.15. Hasil Estimasi Awal Model Pengukuran dari Model Penelitian (Solusi Standar)

Dari Gambar 5.15 dapat dilihat bahwa semua variabel teramati model pengukuran dari model penelitian mempunyai *Standardized Loading Factor* (SLF) $> 0,50$, yang berarti semua variabel teramati tersebut valid. Dari Gambar 5.15. dan *printed output* LISREL 8.8 diperoleh nilai *Goodness Of Fit Index* (GOFI) Model Pengukuran dari Model Penelitian seperti yang ditunjukkan pada Tabel 5.11. Selain dari GOFI pada tabel 5.11 tersebut juga disajikan nilai validitas dan hasil perhitungan reliabilitas dari model pengukuran dari model penelitian.

Tabel 5.11. GOFI, Validitas dan Reliabilitas Model Pengukuran dari Model Penelitian

Variable	*SLF $\geq 0,5$	Error	*CR $\geq 0,7$	*VE $\geq 0,5$	Kesimpulan
BO			1,00	1,00	Reliabilitas baik
BOLVS	1,00	0,00			Validitas baik
KO			1,00	1,00	Reliabilitas baik
KOLVS	1,00	0,00			Validitas baik
IA			1,00	1,00	Reliabilitas baik
IALVS	1,00	0,00			Validitas baik
PA			1,00	1,00	Reliabilitas baik

Tabel 5.11. (sambungan)

Variable	*SLF ≥ 0.5	Error	*CR ≥ 0.7	*VE ≥ 0.5	Kesimpulan
PALVS	1,00	0,00			Validitas baik
SA			1,00	1,00	Reliabilitas baik
SALVS	1,00	0,00			Validitas baik
KP			0,75	0,60	Reliabilitas baik
KPFLVS	0,77	0,40			Validitas baik
KNFLVS	0,78	0,40			Validitas baik
GOF: p-value ($\geq 0,05^{**}$) = 1,00; RMSEA ($\leq 0,08^{**}$) = 0,0 ; NFI ($\geq 0,90^{**}$) = 1,00 Standardized RMR ($\leq 0,05^{**}$) = 0,012; GFI ($\geq 0,90^{**}$) = 1,00					

*SLF = *Standardized Loading Factor** CR = *Construct Reliability*; *VE = *Variance Extracted*

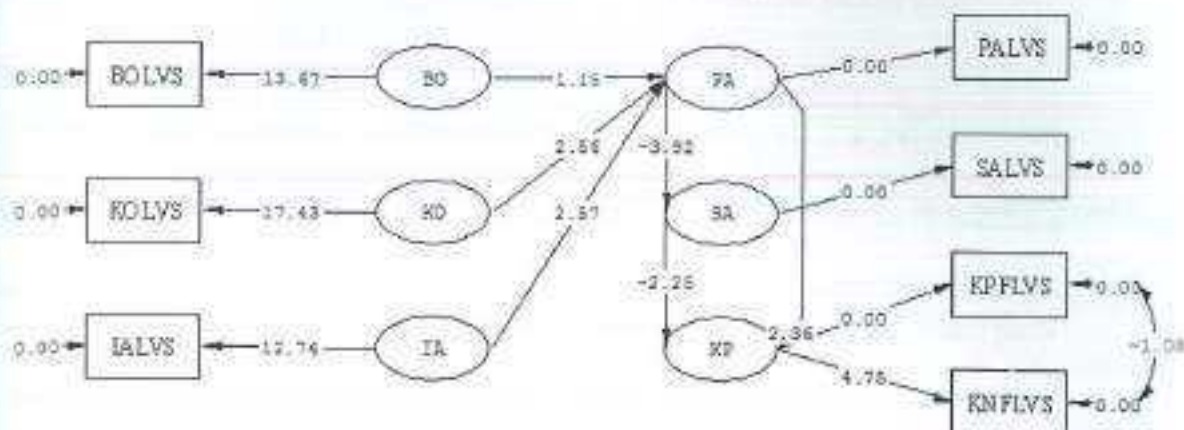
** Kriteria Kecocokan yang Baik

Dari Tabel 5.11 GOFI di atas terlihat bahwa semua nilai GOFI mempunyai kecocokan yang baik. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model pengukuran dari model penelitian secara keseluruhan memiliki kecocokan yang baik atau kecocokan model dengan data dari model pengukuran dari model penelitian adalah baik. Untuk melakukan uji validitas dan reliabilitas dari model pengukuran dari model penelitian dapat digunakan nilai SLF dan *error variances* yang ditunjukkan pada Gambar 5.15. Hasil perhitungan validitas dan reliabilitas model pengukuran dari model penelitian juga dapat dilihat pada Tabel 5.11.

Dari Tabel 5.11 di atas terlihat bahwa seluruh variable teramati dari model penelitian adalah valid, karena memiliki nilai $SLF \geq 0.50$. Sedangkan reliabilitas model pengukuran dari model penelitian adalah baik, karena mempunyai $CR \geq 0.70$ dan $VE \geq 0.50$. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa model pengukuran dari model penelitian tersebut memiliki validitas dan reliabilitas yang baik.

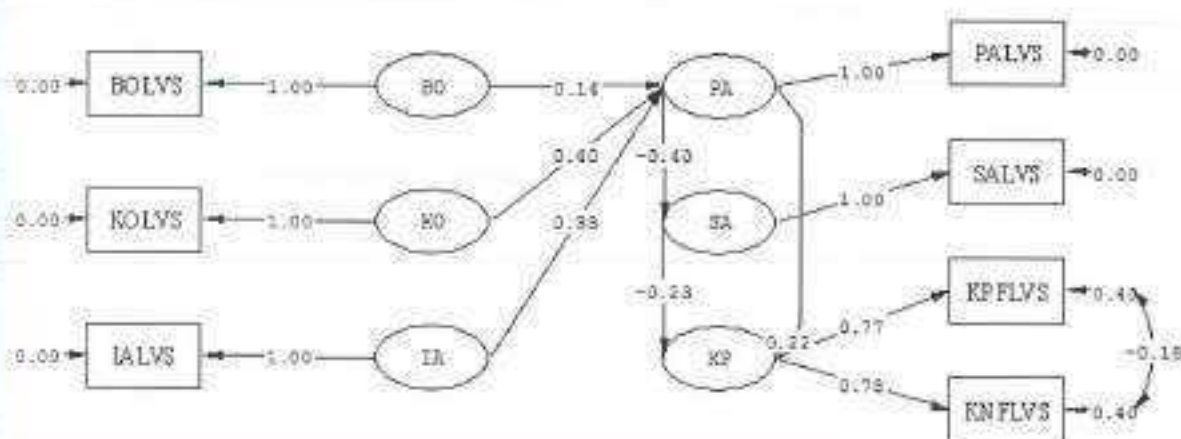
5.3.2.3. Model Struktural dari Model Penelitian dan Uji Hipotesis

Setelah model pengukuran dari model penelitian yang valid dan reliabel diperoleh, langkah berikutnya adalah melakukan analisis model struktural dari model penelitian untuk memeriksa signifikansi koefisien lintasan (*path coefficient*) di antara variabel-variabel utama penelitian. Sebuah koefisien lintasan di antara 2 variabel utama penelitian dikatakan signifikan, jika angka absolut nilai $t \geq 1.96$. Hasil estimasi dari model struktural model penelitian ditunjukkan melalui diagram lintasan gambar 5.16 untuk nilai-t dan gambar 5.16 untuk solusi standar.



Chi-Square=0.00, df=11, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

Gambar 5.16. Diagram Lintasan Model Struktural Penelitian (nilai-t)



Chi-Square=0.00, df=11, P-value=1.00000, RMSEA=0.000

Gambar 5.17. Diagram Lintasan Model Struktural Penelitian (Solusi Standar)

Nilai GOFI (*Goodness Of Fit Index*) untuk model struktural dari model penelitian dapat dilihat pada Tabel 13. Dari tabel 5.13 tersebut terlihat bahwa meskipun nilai SRMR menunjukkan kecocokan cukup yang baik, namun sebagian besar GOFI menunjukkan kecocokan yang baik, dengan demikian secara keseluruhan model struktural memiliki kecocokan yang baik.

Tabel 5.12. Goodness Of Fit Index (GOFI) Model Struktural Model Penelitian

GOFI	Nilai Hasil Hitung	Nilai Standar Untuk Kecocokan Baik	Kesimpulan
p-value	1,00	$p\text{-value} \geq 0,05$	Kecocokan baik
RMSEA	0,0	$RMSEA \leq 0,08$	Kecocokan baik
NFI	1,00	$NFI \geq 0,90$	Kecocokan baik
Standardized RMR	0,086	$SRMR \leq 0,05$	Kecocokan cukup baik
GFI	0,98	$GFI \geq 0,90$	Kecocokan baik

Adapun iktisar hasil analisis model struktural penelitian ditunjukkan pada tabel 5.13 di bawah ini.

Tabel 5.13. Hasil Uji Signifikansi Model Struktural Penelitian

Lintasan Antar Variabel Laten	Nilai t-hitung*	Koefisien	Kesimpulan
BO $\rightarrow$ PA	1,16	0,14	Tidak Signifikan
KO $\rightarrow$ PA	2,56	0,40	Signifikan Positif
IA $\rightarrow$ PA	2,57	0,33	Signifikan Positif
PA $\rightarrow$ SA	-3,92	-0,40	Signifikan Negatif
PA $\rightarrow$ KP	2,36	0,22	Signifikan Positif
SA $\rightarrow$ KP	-2,26	-0,23	Signifikan Negatif

*Nilai t-Hitung < 1,96 $\rightarrow$ Tidak Signifikan

5.3.3 Uji Hipotesis Penelitian

Dengan menggunakan hasil uji signifikansi lintasan antar 2 variabel pada Tabel 5.13 dan hipotesis-hipotesis penelitian yang diuraikan pada Bab 3, maka dapat dilakukan uji hipotesis penelitian, Hasil uji hipotesis penelitian ditunjukkan pada tabel 5.14 di bawah ini.

Tabel 5.14. Hasil Uji Hipotesis Penelitian

Hipotesis Penelitian	Hasil Uji Signifikansi	Kesimpulan
H1: BO $\rightarrow$ (+) PA	Tidak Signifikan	H1 tidak diterima, data tidak mendukung model penelitian
H2: KO $\rightarrow$ (+) PA	Signifikan Positif	H2 diterima, data mendukung model penelitian
H3: IA $\rightarrow$ (+) PA	Signifikan Positif	H3 diterima, data mendukung model penelitian
H4: PA $\rightarrow$ (-) SA	Signifikan Negatif	H4 diterima, data mendukung model penelitian
H5: PA $\rightarrow$ (+) KP	Signifikan Positif	H5 diterima, data mendukung model penelitian
H6: SA $\rightarrow$ (-) KP	Signifikan Negatif	H5 diterima, data mendukung model penelitian

Dari hasil pengujian terhadap hipotesis penelitian, dapat dilihat bahwa dari keseluruhan hipotesis hanya yang menyangkut variabel budaya organisasi (hipotesa 1) yang tidak signifikan, sedangkan variabel lainnya ada yang hasilnya signifikan positif yaitu hipotesa 2 (variabel komitmen organisasi dan variabel partisipasi anggaran), hipotesa 3 (variabel informasi asimetri dan variabel partisipasi anggaran) serta hipotesa 5 (variabel partisipasi anggaran dan variabel kinerja perusahaan) sedangkan hipotesa lainnya signifikan negatif yaitu hipotesa 4 (variabel partisipasi anggaran dan variabel senjangan anggaran) serta hipotesa 6 (variabel senjangan anggaran dan variabel kinerja perusahaan).

Tidak signifikannya pengaruh budaya organisasi terhadap partisipasi anggaran sesuai dengan penelitian dari Tsui (2001) yang melakukan penelitian pada manajer-manajer di China yang menemukan bahwa berdasarkan latar belakang budaya, para manajer di China bereaksi negatif terhadap partisipasi anggaran. Indriantoro (1998) juga menyimpulkan bahwa partisipasi yang tinggi dalam penyusunan anggaran akan mempunyai pengaruh negatif terhadap kinerja manajerial pada budaya organisasi yang berorientasi pada pekerjaan. Lau dan Tan (1998) juga menemukan bahwa budaya nasional yang membandingkan antara *power distance* yang tinggi dan *individualism* yang rendah pada Negara Singapore dengan Negara Australia yang memiliki *power distance* yang rendah dan *individualism* yang tinggi, ternyata tidak memiliki efek interaksi antara *budget emphasis*, partisipasi anggaran dan *task difficulty* yang mempengaruhi kinerja perusahaan.

Terhadap hasil penelitian faktor budaya organisasi yang tidak signifikan ini, kami telah mengadakan pembahasan baik kepada beberapa praktisi konsultan ISO di Indonesia. Kami juga melakukan diskusi pada kelompok praktisi yang tergabung dalam Quality Club yang seperti telah kami informasikan sebelumnya merupakan forum diskusi ISO 9000 yang anggotanya merupakan Management Representative (MR) ISO, ISO team, auditor ISO, konsultan ISO, praktisi dan pemerhati mutu.

Dapat diambil kesimpulan bahwa masih terdapat kelemahan pada budaya Indonesia, karena walaupun dengan sistem yang bagus, pengaruh atasan masih sangat dominan. Seringkali jika terjadi perubahan atasan, maka terjadi penyesuaian terhadap kondisi di perusahaan sesuai dengan pola pikir dan keinginan atasan

tersebut. Dan masih lemahnya implementasi pada pemilikan sertifikasi ISO yang dilakukan untuk mengembangkan budaya organisasi yang kondusif terhadap peningkatan kualitas yang disebut budaya kualitas, yang merupakan pola nilai-nilai, keyakinan dan harapan yang tertanam dan berkembang dikalangan anggota organisasi mengenai pekerjaannya, untuk menghasilkan produk dan jasa yang berkualitas.

Pengembangan budaya kualitas ini memiliki keterkaitan dengan upaya merubah perilaku dan sikap mental manusia. Menurut Dale (2003), hal ini merupakan salah satu tugas manajemen yang paling sulit, karena memerlukan kekuatan besar dan ketrampilan persuasive dan memotivasi, dan adanya kesungguhan dalam memfasilitasi dan mengelola perubahan budaya menuju kearah budaya kualitas. Untuk pengembangan budaya kualitas ini menurut Jabhoun dan Sedrani (2005), maka variable-variabel dalam implementasi ISO 9001 yang berpengaruh secara signifikan seperti komitmen organisasi harus dilakukan secara simultan, sehingga akan membentuk dan merubah orientasi budaya organisasi menjadi budaya kualitas. Dengan melihat responden penelitian ini, yang kepemilikan sertifikasi ISO nya 12,6 % masih dibawah 1 tahun, 17,8% antara 1- 2 tahun, 21,5% antara 3-5 tahun dan hanya 48,1% diatas 5 tahun dapat diambil kesimpulan bahwa memang transformasi menjadi budaya kualitas ini masih harus terus dilakukan secara simultan secara terus menerus agar tercapai lebih baik dari sebelumnya.

Mengacu pada teori Schein (1985) yang telah dibahas sebelumnya, menurut Kujala and Ullrank (2004) apabila perusahaan baru sampai kepada tahap mencapai wujud nyata yang meliputi kegiatan dan kejadian sebagai hasil pemikiran (*artefact*) yang merupakan level pertama, maka hal itu baru merupakan *cosmetic quality* saja. Untuk dapat mencapai internalisasi kualitas, maka perusahaan mengacu pada asumsi dasar (*underlying assumption*) tentang perlunya hidup dan perkembangan kehidupan budaya kualitas. Hal ini dapat dilakukan oleh manajemen dengan membangun kesadaran dan menciptakan lingkungan yang kondusif.

Dalam diskusi dengan para praktisi pemilik sertifikasi ISO ini, terdapat informasi yang berhubungan dengan tidak signifikannya budaya organisasi, yaitu adanya perusahaan yang tidak melibatkan departemen keuangan dan atau akuntansi

dalam penerapan ISO 9001 ini dan diperburuk dengan adanya toleransi dari auditor yang digunakan perusahaan tersebut. Dengan tidak dilibatkannya departemen keuangan dan atau akuntansi dapat menyebabkan rendahnya budaya organisasi maupun budaya kualitas pada departemen tersebut. Padahal menurut Bapak Zulkifli Nasution (konsultan ISO dan founder dari Quality Club), Standar ISO 9000 mewajibkan perusahaan mengidentifikasi proses-proses atau aktivitas yang ada dalam perusahaan (bukan identifikasi departemen). Proses yang diidentifikasi haruslah yang berkaitan dengan kualitas kerja (mutu produk). Sehingga kalau ke dua departemen tersebut tidak dilibatkan, maka akan ada mata rantai proses yang terputus. Misalnya proses pembelian bergantung pada proses pembayaran (keuangan), proses penanganan order (marketing) bergantung pada proses penagihan pembayaran kepada pelanggan (keuangan). Proses produksi akan berjalan dengan baik jika sesuai dengan anggaran yang ada. Sehingga adalah penting pada penyusunan anggaran tahapan prosedurnya. Misalnya jika tidak dijabarkan proses pembayaran supplier dan proses penagihan ke pelanggan, dapat menimbulkan masalah dalam operasional perusahaan. Sehingga seharusnya departemen keuangan dan atau akuntansi harus terlibat dalam system mutu perusahaan. Sesuai dengan Standar ISO 9001:2008, klausul 1.2 Aplikasi, menyatakan bahwa jika ada proses yang dikecualikan, maka harus dipastikan bahwa proses yang dikecualikan itu tidak berpengaruh terhadap kemampuan organisasi menyediakan produk yang memenuhi persyaratan pelanggan.

Hasil uji hipotesis penelitian terhadap variabel komitmen organisasi, menyimpulkan hasil uji yang signifikan positif, dimana data mendukung model penelitian. Implementasi sertifikasi ISO pada perusahaan, sesuai dengan klausulnya, memang merupakan suatu kegiatan bersama seluruh manajemen yang membutuhkan komitmen dari semua pihak terutama dari manajemen level atas, dan bukan hanya suatu proyek atau suatu sistem yang dapat dibebankan hanya pada seseorang, tim kecil ataupun hanya berbentuk tim *ad hoc* saja.

Manager yang berpartisipasi dalam penyusunan anggaran perusahaan akan memiliki pemikiran bahwa dirinya memiliki andil dalam perusahaan. Sesuai dengan penelitian Luthans (1998) menyatakan komitmen karyawan akan membuat organisasi lebih produktif dan *profitable* yang berarti memberikan dampak positif

bagi kinerja perusahaan, hal ini dapat disebabkan karena bagi individu dengan komitmen organisasi tinggi menjadikan individu tersebut peduli dengan nasib perusahaan dan berusaha menjadikan perusahaan ke arah yang lebih baik karena pencapaian tujuan perusahaan merupakan suatu hal yang penting. Ksesimpulan hipotesa ini juga sesuai dengan Penelitian Eker (2007) terhadap manajemen di departemen keuangan dan akuntansi dari 500 perusahaan di Turki, dimana kesimpulan yang diperoleh adalah terdapat hubungan yang positif dan signifikan antara komitmen organisasi dengan partisipasi anggaran.

Sedangkan untuk variabel informasi asimetri yang mendapatkan hasil uji hipotesis signifikan positif, dimana data mendukung model penelitian, sesuai dengan penelitian dari Merchant (1981), Chow et al (1988) serta Nouri dan Parker (1998), menyatakan bahwa apabila bawahan selaku pelaksana anggaran ikut berpartisipasi dalam penyusunan anggaran maka mereka akan mengungkapkan informasi privat yang mereka miliki. Atasan selaku pemegang kuasa anggaran akan menerima informasi yang belum diketahui sebelumnya, yang dapat meningkatkan akurasi pemahaman sehingga akan mengurangi adanya informasi asimetri. Menurut Grizzle and Pettijohn (2002) yang melakukan penelitian kinerja berdasarkan program anggaran di Florida (USA), pada jangka pendek tindakan yang dapat dilakukan untuk meningkatkan kesuksesan perusahaan adalah: 1) dengan mempersiapkan komunikasi yang jelas, dimana arahan kinerja dari para *stakeholders* jelas dan berlaku secara konsisten dari semua pihak. 2) adanya hubungan yang erat antara anggaran dengan akuntansi rutin, dan 3) adanya informasi kinerja yang dapat diandalkan, dimana kinerja ini diukur berdasarkan data yang valid dan akurat.

Pada perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO, karena informasi mengenai system manajemen mutu ini terbuka, dan di ketahui oleh semua level, karena menyangkut operasional perusahaan secara keseluruhan, dimana informasi dimiliki oleh atasan dan bawahan maka memiliki efek mengurangi adanya informasi asimetri yang mungkin terjadi, sehingga pada saat berpartisipasi dalam pembuatan anggaran, semua pihak yang terkait memiliki pengetahuan yang cukup, sehingga dapat disimpulkan berpengaruh secara positif kepada partisipasi anggaran.

Untuk hasil uji variabel partisipasi anggaran terhadap variabel senjangan anggaran menunjukkan hasil yang signifikan negatif sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mendukung model penelitian ini, sesuai dengan penelitian dari Chen dan Jones (2004), bahwa jika suatu tugas dilakukan secara bersama-sama seperti pada saat penyusunan anggaran akan menurunkan adanya senjangan anggaran dibandingkan melakukan suatu tugas secara sendiri-sendiri. Hal tersebut juga didukung oleh penelitian Onsi (1977) yang menyatakan hubungan yang negatif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan senjangan anggaran. Yulia Fitri (2004), dalam penelitiannya juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh negatif dan signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran. Yang berarti variabel partisipasi anggaran dapat menurunkan senjangan anggaran.

Sebaliknya untuk hasil uji signifikansi antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan menunjukkan hasil yang signifikan positif, sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa hubungan kedua variabel ini mendukung model penelitian. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian dari Brownell (1982) yang melakukan studi lapangan terhadap 48 manajer level menengah yang bekerja pada perusahaan manufaktur di San Fransisco, Amerika Serikat, dimana ditemukan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara partisipasi anggaran dengan kinerja perusahaan, dimana informasi akuntansi seperti anggaran digunakan sebagai alat evaluasi dari kinerja manajerial, yang didukung juga oleh penelitian dari Argyris (1964), Penelitian Kenis (1979), Brownell dan McInnes (1986), Frucot dan Shearon (1991) serta Indriantoro (1995).

Hasil uji signifikansi terakhir yang dilakukan terhadap variabel senjangan anggaran dengan kinerja perusahaan juga menunjukkan hasil yang signifikan negatif, yang berarti mendukung model penelitian ini. Beberapa penelitian yang mendukung yaitu penelitian Young (1985) yang menyimpulkan bahwa terjadinya senjangan anggaran disebabkan karena bawahan tidak ingin menghadapi resiko. Dengan melakukan senjangan anggaran diharapkan target sasaran perusahaan dapat mudah dicapai dan resiko kegagalan dalam mencapai target sasaran dapat diperkecil, sehingga kinerja perusahaan menjadi terlihat baik. Walaupun terdapat kemungkinan bahwa perusahaan seharusnya dapat mencapai kinerja yang lebih

baik lagi. Hal ini dilakukan pada kondisi dimana bawahan tidak melaporkan informasi yang dimilikinya kepada atasan untuk memperlancar proses penyusunan anggaran, walaupun atasan memberikan wewenang kepada bawahan dengan harapan agar bawahan melakukan usaha yang terbaik bagi perusahaan.

Penelitian Daum *et al* (2005) juga mendukung hasil penelitian dengan menyatakan bahwa seseorang tidak akan pernah akurat dan jujur pada saat menyusun perkiraan anggaran yang menimbulkan terjadinya senjangan anggaran, pada kondisi dimana bonus dan evaluasi kinerja adalah hal yang terkait dengan penyusunan anggaran. Dengan kombinasi aturan pada anggaran, yang berada diantara evaluasi kinerja dan penyusunan anggaran, manajer yang terkait dapat berperilaku ekstrim kepada perusahaan dan dapat menimbulkan potensi menjadi suatu budaya pada perusahaan, dimana menjadikan praktek melakukan senjangan anggaran adalah sesuatu yang patut dijalankan oleh karyawan.

Menurut Horngren (2012), pada dasarnya senjangan anggaran mempersiapkan manajer untuk menghadapi kondisi yang tidak terduga. Namun senjangan anggaran juga dapat menyesatkan manajemen level atas terhadap kebenaran keuntungan potensial yang dapat dicapai perusahaan. Penyesatan ini pada perusahaan dapat terjadi pada ketidakefisienan rencana sumber daya dan pengalokasiannya, serta buruknya koordinasi pada aktivitas antar departemen yang berbeda.

Terkait dengan para responden yang merupakan para manajer akuntansi dan keuangan pada perusahaan manufaktur, adanya sertifikasi ISO 9001 dapat menyebabkan peningkatan proses kualitas produk, meningkatkan produktivitas, reputasi, dan adanya peningkatan harga jual. Setelah mengimplementasikan ISO beberapa waktu, maka diharapkan biaya produksi dan jaminan produk dapat ditekan, sehingga akan berdampak pada peningkatan profitabilitas perusahaan yang akan meningkatkan bukan saja kinerja operasional tetapi juga kinerja keuangan perusahaan. Dengan adanya sertifikasi ISO, budaya perusahaan tercipta, komitmen terhadap organisasi meningkat dan kemungkinan adanya informasi asimetri menjadi lebih kecil.

Beberapa penelitian sudah dilakukan terkait dengan sertifikasi ISO ini, diantaranya dilakukan oleh Hendricks dan Singhal (1996) yang dalam penelitiannya

menemukan bukti bahwa investor bereaksi positif terhadap pengumuman *quality award*. Penelitian Sun (2000) menemukan bukti bahwa Standar ISO 9000 dan TQM (Total Quality Management) berpengaruh pada kinerja perusahaan baik dalam aspek internal (produktivitas) maupun aspek eksternal (*marketing*). Carr *et al.* (2000) menyimpulkan bahwa perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO lebih mementingkan praktek manajemen kualitas dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO. Penelitian dari Heras *et al.* (2002) yang menyoroti mengenai kinerja keuangan perusahaan ditemukan bahwa kinerja keuangan perusahaan yang bersertifikat ISO ternyata lebih tinggi dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO. Sedangkan pada penelitian Levine dan Toffel (2008), disimpulkan bahwa adanya kepemilikan sertifikasi ISO mampu menurunkan kelemahan organisasi, dimana penjualan dan lapangan pekerjaan akan terus berkembang, yang akan diikuti oleh total biaya gaji dan pendapatan tahunan karyawan menjadi bertambah besar, dan rata-rata biaya kerugian menjadi lebih rendah pada saat mengadopsi ISO 9001.

Penelitian ini merupakan suatu gambaran bagaimana suatu standar dapat mempengaruhi hubungan suatu proses internal dengan *output*nya. Dimana, pada penelitian ini senjangan anggaran adalah input yang merupakan hasil dari proses internal pembuatan anggaran sementara kinerja perusahaan yang merupakan *output* dari manajemen. Hal ini digambarkan sebagai berikut: pada saat dilakukan partisipasi pada pembuatan anggaran dengan melibatkan variabel budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri, maka senjangan anggaran dihasilkan melalui suatu proses perencanaan anggaran secara internal. Adanya standar (dalam hal ini ISO 9000) akan "memaksa" perusahaan untuk senantiasa mengevaluasi proses dalam manajemen mereka. Salah satu masalah dalam proses manajemen perusahaan adalah senjangan anggaran, dengan adanya standar, senjangan dapat diturunkan karena standar "memaksa" perusahaan untuk bertindak dan terencana secara efektif dan efisien, sedangkan kinerja perusahaan mencerminkan *output* dari suatu perencanaan perusahaan, semakin rendah tingkat senjangan anggaran, maka kinerja perusahaan akan semakin baik.

BAB 6 KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN PENELITIAN DAN SARAN

6.1. Kesimpulan

Penelitian ini dimaksudkan untuk menemukan dan menguji adanya pengaruh dari variable-variabel determinan partisipasi anggaran, yang mencakup variable budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri pada senjangan anggaran dan kinerja perusahaan. Sampel responden yang digunakan adalah manajer keuangan dan akuntansi dari 135 perusahaan manufaktur yang memiliki sertifikasi ISO 9001:2008 dimana para manajer ini merupakan personil perusahaan yang memiliki keterlibatan penuh dalam proses pembuatan anggaran perusahaan.

Hasil uji model penelitian menunjukkan bahwa dari ketiga variabel tersebut hanya variabel komitmen organisasi dan informasi asimetri yang memiliki pengaruh positif secara signifikan terhadap variabel partisipasi anggaran. Sehingga dapat disimpulkan variabel komitmen organisasi dan variabel informasi asimetri mendukung model penelitian ini. Komitmen yang tinggi dari para pembuat anggaran kepada perusahaan, dan adanya informasi yang akurat akan meningkatkan reabilitas dari partisipasi anggaran. Sedangkan hasil uji dari variabel budaya organisasi tidak sesuai dengan hipotesa yang diajukan dalam penelitian ini. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variable budaya organisasi tidak mendukung model penelitian ini. Budaya organisasi perusahaan yang telah mengadopsi sistem manajemen mutu tidak memiliki pengaruh proses pembuatan anggaran. Bahwa kebanyakan responden yang belum terlalu lama memiliki sertifikasi ISO ini, belum sampai mentransformasi budaya perusahaannya menjadi budaya kualitas. Dibutuhkan waktu dan keinginan yang kuat untuk dapat mengadopsi dan merubah budaya perusahaan menjadi budaya kualitas. Untuk hasil uji variabel partisipasi anggaran terhadap variabel senjangan anggaran menunjukkan hasil yang signifikan negatif sehingga dapat diambil kesimpulan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran mendukung model penelitian ini. Partisipasi anggaran yang berpengaruh negatif dan signifikan terhadap timbulnya senjangan anggaran dapat diartikan bahwa variabel partisipasi anggaran dapat menurunkan senjangan anggaran. Sedangkan Hasil penelitian pengaruh positif dan signifikan

partisipasi anggaran terhadap kinerja perusahaan menunjukkan bahwa variable partisipasi anggaran dapat meningkatkan kinerja perusahaan.

Penelitian ini memiliki kontribusi dengan menunjukkan bukti empiris bahwa pembuatan anggaran suatu perusahaan dipengaruhi secara signifikan oleh partisipasi personil yang terlibat dengan faktor komitmen terhadap organisasi dan informasi asimetri. Banyak perusahaan yang menggunakan anggaran bukan hanya untuk tujuan perencanaan, namun juga untuk evaluasi kinerja yang mendorong dilakukannya senjangan anggaran, namun hal ini dapat diminimalisir dengan dilakukannya partisipasi anggaran dengan sistim informasi yang akurat antara atasan dan bawahan.

Pada saat suatu perusahaan menyusun anggaran dengan korelasi terhadap kepemilikan serifikasi ISO, maka diharapkan bukan saja berfikir untuk efisiensi, karena hal tersebut dapat menyebabkan suatu perusahaan hanya berorientasi pada sertifikasi, dan implementasi yang dilaksanakan akan terfokus pada masalah dokumentasi. Dimana hal ini akan menyebabkan manajemen level atas hanya akan memperoleh laporan realisasi operasional yang hanya bersifat informasi, bukan suatu aktivitas sistem manajemen kualitas yang berorientasi pada profit, yang pada dasarnya dapat dilakukan antara lain melalui kegiatan penurunan ratio barang reject (rusak), menurunkan tingkat complain dari pembeli dan meningkatkan produksi dan penjualan. Sehingga disarankan pada saat penyusunan anggaran, perusahaan-perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO ini diarahkan pada kegiatan *profit oriented*.

Penemuan dalam penelitian ini dapat dikembangkan dengan menggunakan beberapa indikator yang memperhitungkan beberapa faktor, misalnya: dengan memperhatikan lingkungan bisnis dan kinerja perusahaan dibanding kompetitor, walaupun evaluasi kerja dengan cara ini akan membutuhkan waktu lama dan penilaian yang hati-hati namun akan membuat gambaran yang terkait dengan partisipasi anggaran ini dapat lebih luas dan lebih baik lagi.

6.2. Implikasi Penelitian

6.2.1 Bagi Pengembangan Ilmu pengetahuan

Penelitian ini memberikan beberapa implikasi bagi pengembangan ilmu pengetahuan, sebagai berikut :

1. Penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki peran penting pada saat pembuatan anggaran perusahaan, yaitu untuk mengurangi adanya senjangan anggaran yang akan berdampak pada membaiknya kinerja manajemen pada perusahaan. Implikasi hasil penelitian ini bagi ilmu akuntansi manajemen adalah (i) perlunya pengembangan proses belajar mengajar pada mata ajaran anggaran dengan memperkaya materi yang terkait dengan budaya organisasi, komitmen terhadap organisasi, adanya informasi asimetri dan adanya kemungkinan dilakukannya senjangan anggaran yang sering terjadi pada suatu perusahaan. (ii) Perlunya dikembangkan penelitian mengenai kesesuaian partisipasi anggaran dan kinerja perusahaan yang dapat memberikan masukan bermanfaat kepada para praktisi sesuai dengan kondisi perusahaan dan perkembangan dunia usaha saat ini di Indonesia.
2. Penelitian ini menggunakan kuesioner yang sudah dikembangkan sesuai dengan kondisi di Indonesia dan mengakomodasi informasi mengenai proses anggaran yang melibatkan manajer keuangan dan akuntansi dari mulai proses pembuatan sampai dengan pencapaian kinerja perusahaan. Kuesioner ini diharapkan dapat bermanfaat bagi pengembangan riset akuntansi manajemen berbasis survey yang mengakomodasi proses yang terjadi di dalam suatu perusahaan sehingga para akademisi dapat memberikan masukan yang tepat bagi para pelaku bisnis dalam pengambilan keputusan.

6.2.2 Bagi Para Pelaku Bisnis

Secara praktek, penelitian ini memberikan beberapa implikasi sebagai berikut :

1. Pentingnya partisipasi manajemen pada saat pembuatan anggaran, karena proses anggaran dilakukan secara kolektif oleh seluruh divisi pada suatu perusahaan yang akan membawa pengaruh terhadap kemungkinan adanya senjangan anggaran pada saat pembuatan anggaran perusahaan tersebut, dan pada akhirnya akan memiliki dampak terhadap kinerja perusahaan secara keseluruhan.
2. Perlu dilakukan upaya peningkatan komitmen karyawan terhadap perusahaan, yang didukung oleh budaya organisasi pada perusahaan dan perlunya dilakukan upaya mengurangi informasi asimetri antara atasan dan

bawahan, sehingga diharapkan senjangan yang terjadi pada anggaran perusahaan dapat lebih diminimalisir.

6.3. Keterbatasan Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan, diantaranya adalah :

1. Perusahaan yang menjadi sampel dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang memiliki sertifikasi ISO pada tahun 2012. Oleh karena itu, hasil penelitian ini tidak dapat digeneralisir pada seluruh perusahaan yang memiliki sertifikasi ISO, dan/atau perusahaan yang tidak memiliki sertifikasi ISO. Hasil penelitian ini juga tidak dapat digeneralisir pada perusahaan di luar industry manufaktur yang memiliki karakteristik berbeda seperti perusahaan yang bergerak dibidang keuangan dan jasa.
2. Penelitian ini hanya menggunakan periode penelitian selama satu tahun yaitu tahun 2012 dengan pertimbangan kemampuan para manajer mengingat proses anggaran yang terjadi dalam perusahaan selama proses berjalan. Dengan demikian hasil penelitian yang diperoleh hanya menjelaskan partisipasi anggaran dalam pencapaian kinerja perusahaan manufaktur yang memiliki sertifikasi ISO 9001 yang melibatkan variabel budaya organisasi, komitmen organisasi dan informasi asimetri dalam tahun 2012 saja.
3. Penelitian ini menggunakan data primer dengan resiko subyektifitas responden terhadap atasan dan variable-variabel lain yang diteliti. Penelitian ini sudah berupaya meminimalisir faktor bias persepsi responden dengan mengembangkan kuesioner dalam bahasa Indonesia baku, akan tetapi faktor subyektivitas responden masih mungkin terjadi. Di luar kekurangan tersebut, penggunaan kuesioner dalam penelitian ini memiliki kelebihan dalam mengakomodasi informasi mengenai apa yang sesungguhnya terjadi dalam perusahaan.
4. Penelitian ini hanya menggunakan ukuran kinerja internal perusahaan dan tidak menggunakan ukuran kinerja yang terkait dengan pihak eksternal. Pengukuran kinerja berdasarkan persepsi pihak internal saja dapat dianggap kurang mencerminkan keberhasilan perusahaan di mata para *stakeholders*.

5. Penelitian ini tidak melibatkan variabel perubahan lingkungan dan struktur organisasi sebagai variabel eksogen dari variable-variabel yang digunakan dalam penelitian. Budaya organisasi, komitmen kepada organisasi dan informasi yang asimetri tidak dapat dilepaskan dari pengaruh lingkungan dan struktur kepemilikan. Penelitian ini tidak menggunakan variabel-variabel tersebut karena fokus penelitian adalah pada saat manajemen berpartisipasi pada pembuatan anggaran, dengan variabel kinerja sebagai variabel terikat.
6. Penelitian ini tidak melibatkan variabel kontrol lain untuk kinerja finansial seperti manajemen laba, karena fokus penelitian hanya pada proses pencapaian kinerja, melalui partisipasi anggaran.

6.4. Saran untuk penelitian selanjutnya

Saran untuk penelitian selanjutnya sebagai berikut :

1. Menggunakan sampel yang mencakup industri manufaktur yang ada di Bursa Efek Indonesia dengan jenis yang lebih homogen. Diharapkan dengan menggunakan sampel yang lebih banyak dan mencakup industri sejenis maka penelitian selanjutnya dapat menggunakan nilai rata-rata dalam industri manufaktur sebagai observasi.
2. Melakukan studi longitudinal selama periode tertentu untuk memperkuat hasil penelitian dan mendapatkan suatu model yang lebih baik. Jangka waktu penelitian dapat diperpanjang sampai dengan 5 tahun.
3. Penelitian lanjutan dapat menggunakan data primer dan data sekunder untuk kinerja finansial organisasi agar penelitian ini lebih baik. Pada penelitian ini karena sampel tidak semuanya merupakan perusahaan terbuka maka data keuangannya tidak seluruhnya tersedia bagi publik.
4. Penelitian lanjutan dapat memasukkan variabel perubahan lingkungan dan struktur kepemilikan yang dapat mempengaruhi pada saat proses pembuatan anggaran perusahaan.