

ANALISIS PENGGUNAAN INFORMASI AKUNTANSI PADA INDUSTRI MENENGAH DI KABUPATEN JEPARA

Aida Nahar¹, Anna Widiastuti²

¹Program Studi Akuntansi, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Nahdlatul Ulama Jepara
E-mail: aidanahar@yahoo.co.id

²Program Studi Manajemen, Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Nahdlatul Ulama Jepara
E-mail: annaxcol@ymail.com

ABSTRAK

Informasi akuntansi merupakan alat untuk pengambilan keputusan, terutama pelaku bisnis. Banyak kelemahan dalam praktik akuntansi pada perusahaan kecil yang disebabkan, antara lain pendidikan dan overload standar akuntansi yang dijadikan pedoman dalam penyusunan pelaporan keuangan. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh pengetahuan akuntansi, skala usaha, pengalaman usaha dan jenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi dengan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating. Populasi penelitian adalah usaha menengah di Kabupaten Jepara dengan pengambilan sampel simple random sampling. Jumlah sampel yang diperoleh sebanyak 90 perusahaan. Metode analisis yang digunakan structural equation modeling yang diolah dengan bantuan software SmartPLS 2.0. Hasil analisis menunjukkan bahwa, variabel independen yang berpengaruh signifikan adalah pengetahuan, pengalaman dan jenis usaha. Ketidakpastian Lingkungan secara signifikan memperlemah pengaruh skala usaha dan memperkuat perbedaan antar jenis usaha dalam menggunakan informasi akuntansi

Kata Kunci: Pengetahuan Akuntansi, Informasi Akuntansi, Ketidakpastian Lingkungan

1. PENDAHULUAN

Sejarah perkembangan pemikiran akuntansi dibagi tiga periode: tahun 4000 SM-1300 M; tahun 1300-1850 M, dan tahun 1850 M sampai sekarang. Masing-masing periode memberi kontribusi yang berarti bagi ilmu akuntansi. Pada periode pertama, akuntansi hanyalah bentuk *record-keeping* berupa pencatatan transaksi. Periode kedua, lahirnya *double-entry bookkeeping*. Pada periode terakhir, banyak sekali perkembangan pemikiran akuntansi yang bukan lagi sekedar masalah debit kiri-kredit kanan, tetapi sudah masuk ke dalam kehidupan masyarakat. Perkembangan teknologi yang luar biasa juga berdampak pada perubahan ilmu akuntansi modern [1].

Pengguna akuntansi juga bervariasi, dari sekedar memahami akuntansi sebagai alat hitung menghitung, sumber informasi dalam pengambilan keputusan, sampai pemikiran penerapan akuntansi sejalan dengan ajaran agama. Bila dihubungkan dengan usaha kecil dan menengah (UKM), pemahaman terhadap akuntansi masih berada pada tataran sebagai alat hitung-menghitung dan sumber informasi untuk pengambilan keputusan [1].

Informasi akuntansi merupakan alat yang digunakan untuk pengambilan keputusan [2], terutama oleh pelaku bisnis. Informasi akuntansi diharapkan didefinisikan sebagai sistem informasi yang bisa mengukur dan mengkomunikasikan informasi keuangan tentang kegiatan ekonomi. Informasi akuntansi yang dihasilkan dari suatu laporan keuangan berguna dalam rangka menyusun berbagai proyeksi, misalnya proyeksi kebutuhan uang kas. Penyusunan proyeksi secara tidak langsung akan mengurangi ketidakpastian.

Informasi akuntansi sangat bermanfaat untuk mengetahui bagaimana perkembangan usaha, bagaimana struktur modal, berapa keuntungan yang diperoleh perusahaan pada suatu periode tertentu. [3] mengungkapkan bahwa informasi akuntansi yang banyak disiapkan dan digunakan perusahaan kecil dan menengah adalah informasi yang diharuskan menurut undang-undang atau peraturan (*statutory*). Dari uraian tersebut industri menengah banyak mengalami kesulitan dalam memahami informasi akuntansi dengan baik. Padahal dengan semakin ketatnya persaingan bisnis dalam era globalisasi ekonomi, hanya perusahaan yang memiliki keunggulan kompetitif yang akan mampu memenangkan persaingan. Keunggulan tersebut diantaranya adalah kemampuan dalam mengelola berbagai informasi, sumber daya manusia, alokasi dana, penerapan teknologi, sistem pemasaran dan pelayanan.

Banyaknya peranan dan manfaat informasi akuntansi dalam menciptakan informasi keuangan guna menunjang kelangsungan hidup (*going concern*) industri menengah, maka penelitian bertujuan untuk mengetahui pengaruh pengetahuan akuntansi, skala usaha, pengalaman usaha dan jenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi pada industri menengah yang dimoderasi oleh ketidakpastian lingkungan. Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel pemoderasi, diduga mempunyai potensi memperkuat atau memperlemah pengaruh pengetahuan akuntansi, skala usaha, pengalaman usaha dan jenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.

Penelitian dilakukan pada Industri Menengah Kabupaten Jepara. Dipilihnya lokasi ini karena Kabupaten Jepara mempunyai potensi besar dalam perkembangan industri, yang dianggap cocok dalam penelitian ini. Perkembangan Industri Kecil dan Menengah (IKM) di Kabupaten Jepara disajikan pada tabel 1.

Tabel 1: Perkembangan IKM di Kabupaten Jepara Tahun 2004-2008

No	Klasifikasi	2004	2005	2006	2007	2008
1	Jumlah Perusahaan (Unit)	6.886	7.164	7.769	8.526	8.526
2	Jumlah Tenaga Kerja (Orang)	79.640	81.733	87.803	92.319	92.319

Sumber: Dinas koperasi, umkm, dan pengelolaan pasar Kab. Jepara, 2009

Berdasarkan latar belakang yang telah dikemukakan di atas, maka rumusan masalah dalam penelitian adalah:

1. Apakah pengetahuan akuntansi, skala usaha, pengalaman usaha dan jenis usaha berpengaruh terhadap penggunaan informasi akuntansi?
2. Apakah ketidakpastian lingkungan memoderasi pengaruh pengetahuan akuntansi, skala usaha, pengalaman usaha dan jenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi?

2. METODE PENELITIAN

2.1. Lokasi Penelitian dan Unit Analisis

Penelitian ini dilakukan pada Usaha Menengah di kawasan industri Kabupaten Jepara. Alasan pemilihan lokasi tersebut dikarenakan daerah tersebut merupakan sentra industri yang banyak jumlahnya dan cukup berpotensi, sehingga penelitian di wilayah ini diharapkan dapat mewakili gambaran usaha menengah. Unit yang dianalisis dalam penelitian ini adalah individu dari pimpinan atau pemilik usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.

2.2. Identifikasi Variabel dan Definisi Operasional

Variabel penelitian terdiri dari variabel bebas (X), variabel terikat (Y) dan variable moderasi (Z), yaitu (Y) penggunaan informasi akuntansi, (X1) pengetahuan akuntansi, (X2) skala usaha, (X3) pengalaman usaha, (X4) jenis usaha, (Z) ketidakpastian lingkungan. Definisi operasional variabel penelitian sebagai berikut:

1. Penggunaan Informasi Akuntansi (Y): informasi yang diwajibkan menurut undang-undang, informasi anggaran dan informasi tambahan.
 - a. Informasi statutory: indikatornya menggunakan delapan item pertanyaan tentang bagaimana tingkat penggunaan informasi akuntansi statutory yang meliputi buku kas masuk dan keluar, buku persediaan, buku piutang, buku hutang, buku inventaris, buku pembelian dan buku penjualan.
 - b. Informasi Anggaran: indikatornya menggunakan empat item pertanyaan tentang bagaimana tingkat penggunaan informasi akuntansi anggaran yaitu anggaran arus kas, anggaran penjualan, anggaran biaya produksi, dan anggaran biaya operasi.
 - c. Informasi Tambahan: indikatornya menggunakan empat item pertanyaan tentang bagaimana tingkat penggunaan informasi akuntansi tambahan yang meliputi laporan persediaan, laporan gaji karyawan, laporan jumlah produksi dan laporan biaya produksi.
2. Pengetahuan Akuntansi (X1): pengetahuan dari pimpinan atau pemilik usaha tentang akuntansi. Indikatornya:
 - a. Pengetahuan deklaratif: merupakan pengetahuan tentang fakta-fakta dan berdasarkan konsep, contoh: kas adalah bagian dari *current assets*; pengetahuan ini memudahkan dalam analisis rasio, biasanya tergantung dari instruksi yang ada. Pengukuran dengan empat pertanyaan dengan skala liker lima tingkat.
 - b. Pengetahuan prosedural merupakan pengetahuan yang konsisten dengan aturan-aturan atau standar akuntansi yang berlaku, biasanya tergantung pada pengalaman. Pengukuran dengan empat pertanyaan dengan skala liker lima tingkat.

3. Skala Usaha (X2): besarnya jumlah tenaga kerja di usaha tersebut didasarkan pada jumlah karyawan yang dipekerjakan di perusahaan dengan skala pengukuran rasio.
4. Pengalaman Usaha(X3): pengalaman usaha diukur dengan lamanya pimpinan atau manajer dalam memimpin atau mengelola perusahaan tersebut dengan skala pengukuran rasio.
5. Jenis usaha (X4): Pengukuran jenis usaha bersifat kategorikal sesuai dengan jenis usaha perusahaan yang diteliti. Penggolongan perusahaan sesuai dengan data yang diperoleh dari BPS Kabupaten Jepara dan diukur dengan skala nominal.
6. Ketidakpastian Lingkungan (Z): kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan. Indikator yang digunakan adalah 12 item pertanyaan yang dikembangkan oleh Duncan (1972) dengan skala likert lima tingkat.

2.3. Populasi dan Sampel Penelitian

Populasi penelitian adalah pimpinan/manajer atau pemilik usaha di kawasan industri kecil dan menengah Kabupaten Jepara. Teknik sampling secara *Simple Random Sampling*, dengan menggunakan tingkat kesalahan 5%, dari daftar pengambilan sampel yang dianggap representatif menurut Isaac dan Michael dalam [11]. Pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah seluruh usaha menengah di Kabupaten Jepara yang mempunyai tenaga kerja antara 20 sampai dengan 99 tenaga kerja.

2.4. Pengumpulan, Jenis dan Sumber Data

Pengumpulan data dilakukan dengan kuesioner dan wawancara. Penyebaran kuesioner secara langsung ke responden untuk memperoleh data tanggapan secara cepat. Wawancara dilakukan semi terstruktur dengan responden untuk memperoleh informasi yang relevan, seperti Kasubdin Perindustrian Kabupaten Jepara, Kasubdin UKM Kabupaten Jepara, dan pimpinan atau pemilik industri menengah Kabupaten Jepara.

2.5. Metode Analisis Data

Pada penelitian ini tidak menggunakan regresi karena model penelitian dengan variabel moderating (yang diperlakukan sebagai interaksi atau perkalian dengan variabel independen) akan menyebabkan timbulnya multikolinieritas. Akibatnya adalah tidak terpenuhinya salah satu asumsi dalam model regresi. Oleh karena itu, metode analisis penelitian ini menggunakan *structural equation modeling* dengan software SmartPLS 2.0

Sebelum interpretasi hasil atau uji hipotesis, Instrumen penelitian yang disebar diuji validitas dan reliabilitasnya. Suatu variabel dikatakan valid apabila memiliki *loading factor* sebesar lebih dari atau sama dengan 0,40. Uji validitas item-item pertanyaan yang mewakili: pengetahuan akuntansi, penggunaan akuntansi dan ketidakpastian lingkungan. Pengujian realibilitas digunakan *Cronbach Alpha*. *Cronbach Alpha* lebih dari 0,6 dikatakan suatu instrumen yang reliabel. Model penelitian sebagai berikut:

$$Y = b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_3 + b_4X_4 + b_5Z + b_6X_1*Z + b_7X_2*Z + b_8X_3*Z + b_9X_4*Z + e \quad (1)$$

Keterangan:

- Z = ketidakpastian lingkungan
- b₁,...,b₉ = koefisien regresi
- X₁ = pengetahuan akuntansi
- X₂ = skala usaha
- X₃ = pengalaman usaha
- X₄ = jenis usaha
- Y = penggunaan informasi akuntansi
- e = faktor kesalahan (*error*)

Uji t digunakan sebagai alat untuk uji hipotesis kedua kelompok tersebut dengan tingkat tingkat $\alpha = 5\%$. Berdasarkan jumlah sampel (n) yang diperoleh sebesar 90, variabel dalam penelitian (k) sebanyak 9 dan $\alpha=5\%$, dan pengujian dua arah, maka dapat diketahui t tabel sebesar 1,99. Kriteria pengambilan keputusan adalah:

- a. Apabila t hitung < 1,99 maka Ho diterima artinya tidak ada pengaruh
- b. Apabila t hitung > 1,99 maka Ho ditolak artinya ada pengaruh

3. HASIL ANALISIS DATA

3.1. Karakteristik Responden

Karakteristik responden yang diuraikan meliputi jenis kelamin, umur dan pendidikan terakhir. Karakteristik responden berdasarkan jenis kelamin, ditemukan bahwa responden laki-laki sebanyak 81 orang sedangkan perempuan 7 orang. Ada dua orang yang tidak mengisi identitas jenis kelamin. Makna dari temuan ini adalah industri menengah yang diteliti sebagian besar dipimpin atau dikelola oleh laki-laki. Penjelasan praktisnya adalah pada usaha manufaktur laki-laki biasanya lebih sigap dalam bergerak dan mengambil keputusan (mungkin saja keputusan tersebut berdasar informasi akuntansi), selain itu perempuan yang mengelola usaha yang menjadi sampel biasanya adalah anak dari pemilik usaha yang lama. Jadi jumlahnya jauh lebih sedikit.

Berdasarkan umur, rata-rata usia responden adalah 44,3 tahun dengan standar deviasi 7,8 tahun dan sebagian besar responden berumur 30 - 45 tahun (35 orang / 38%) dan 45 - 60 tahun (5 orang / 58%). Arti dari temuan ini, usia tersebut adalah usia matang/mapan yang bisa dikatakan mereka telah mengelola usaha menengah ini cukup lama. Berdasarkan tingkat pendidikan, ternyata lebih dari separo responden berpendidikan SLTP (26%) dan SD (27%). Hal ini mengindikasikan bahwa responden kurang memiliki pengetahuan akuntansi yang memadai karena mereka tidak pernah mengenyam pendidikan formal dalam akuntansi.

3.2. Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel yang diuji validitas dan reliabilitas adalah variabel pengetahuan akuntansi (8 indikator), ketidakpastian lingkungan (15 indikator) dan penggunaan informasi akuntansi (12 indikator). Hasil uji validitas menunjukkan bahwa semua indikator bersifat valid karena memiliki *factor loading* lebih dari 0,4. Sedangkan uji reliabilitas dengan Cronbach alpha menunjukkan bahwa semua variabel bersifat reliabel karena memiliki alpha lebih dari 0,6. pengetahuan akuntansi (0,950), ketidakpastian lingkungan (0,829) dan penggunaan informasi akuntansi (0,931).

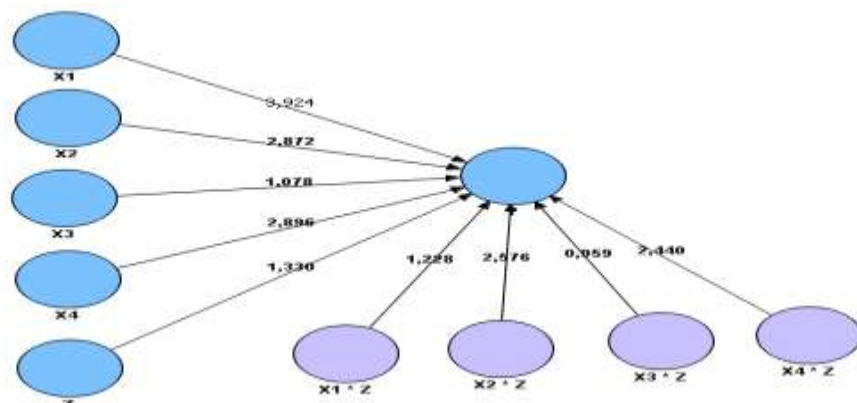
3.3. Model Penelitian dan Uji Hipotesis

Pengolahan data penelitian dengan SmartPLS 2.0, *algorithm setting* dengan *path weighting scheme* dan setting *bootstrapping* dengan *no sign change*. Output hasil analisis data disajikan pada tabel 2 dan gambar 2.

Tabel 2. Analisis Data Model Penelitian

Hipotesis	Variabel	Original Sample	Standard Error	t Statistics	t tabel
H1a	X1 -> Y	0,3705	0,0944	3,9238	1,99
H1b	X2 -> Y	2,1780	0,7584	2,8719	
H1c	X3 -> Y	-0,6929	0,6428	1,0778	
H1d	X4 -> Y	-4,2333	1,4617	2,8961	
	Z -> Y	-0,3320	0,2497	1,3300	
H2a	X1 * Z -> Y	0,0670	0,0545	1,2284	
H2b	X2 * Z -> Y	-2,0110	0,7807	2,5759	
H2c	X3 * Z -> Y	0,6106	0,6369	0,9587	
H2d	X4 * Z -> Y	3,8847	1,5919	2,4403	

Sumber: hasil pengolahan dengan SmartPLS 2.0



Gambar 2. Model Penelitian

Berdasarkan tabel 2, dapat disusun model persamaan penelitian berikut ini:

$$Y = 0,3705(X1) + 2,1780(X2) - 0,6929(X3) - 4,2333(X4) - 0,3320(Z) + 0,0670(X1*Z) - 2,0110 (X2*Z) + 0,6106(X3*Z) + 3,8847(X4*Z) \quad (2)$$

Hasil uji hipotesis sebagai berikut:

1. H1a terdukung, ditunjukkan dari t hitung (3,9238) > 1,99 artinya pengetahuan akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi. Temuan ini menunjukkan bahwa manajer atau pimpinan yang memiliki pengetahuan akuntansi tinggi akan memanfaatkan informasi akuntansi dengan tinggi pula. Implikasinya adalah untuk dapat mendorong pemilik usaha atau manajer dalam menggunakan informasi akuntansi, kebijakan yang dapat dijalankan adalah memberikan pelatihan atau mendorong mereka untuk memiliki pengetahuan akuntansi memadai.
2. H1b terdukung, ditunjukkan dari t hitung (2,9719) > 1,99 artinya skala usaha berpengaruh positif dan signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi. Temuan ini menunjukkan bahwa semakin banyak jumlah tenaga kerja suatu perusahaan maka semakin tinggi penggunaan informasi akuntansi. Jumlah karyawan dapat menunjukkan berapa kapasitas perusahaan dalam mengoperasikan usahanya, semakin besar jumlah karyawan semakin besar tingkat kompleksitas perusahaan, sehingga informasi akuntansi sangat dibutuhkan. Hasil penelitian ini sejalan dengan [2]. Hal ini dapat diterima karena pada usaha dengan skala yang semakin besar maka data yang tersedia untuk diolah menjadi informasi juga semakin kompleks. Sehingga manajer memerlukan pencatatan yang rapi dan sistematis atau dengan kata lain membutuhkan sistem akuntansi yang memadai. Implikasinya adalah pada skala usaha tertentu, pencatatan secara manual masih memungkinkan namun dengan semakin meningkatnya skala usaha, perusahaan harus mempertimbangkan penggunaan sistem akuntansi terkomputerisasi.
3. H1c tidak terdukung, ditunjukkan dari t hitung (1,0778) < 1,99 artinya pengalaman usaha tidak berpengaruh signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi. Pengalaman usaha tidak menentukan tingkat penggunaan informasi akuntansi. Pada manajer yang memiliki pengalaman usaha lama tidak memiliki perbedaan banyak dengan manajer yang pengalaman usahanya masih sedikit. Dilihat dari koefisien yang negatif, hal ini menunjukkan mereka yang pengalamannya lebih banyak cenderung menggunakan informasi akuntansi lebih sedikit.
4. H1d terdukung, ditunjukkan dari t hitung (2,8961) > 1,99 artinya jenis usaha satu dengan lainnya memiliki perbedaan signifikan dalam penggunaan informasi akuntansi. Hal ini menunjukkan bahwa dalam penelitian ini ditemukan usaha menengah di kabupaten jepara terdiri dari jenis usaha Furniture kayu mencapai 73% (66 perusahaan), Kerajinan kayu 1,1% (1 perusahaan), dan usaha tenun ikat hanya 26% (23 perusahaan). Dari jenis usaha yang ada ternyata informasi akuntansi lebih banyak digunakan di jenis usaha furniture kayu.
5. H2a tidak terdukung, ditunjukkan dari t hitung (1,2284) < 1,99 artinya ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat atau memperlemah pengaruh pengetahuan akuntansi terhadap penggunaan informasi akuntansi.
6. H2b terdukung, ditunjukkan dari t hitung (2,5759) > 1,99 artinya ketidakpastian lingkungan secara signifikan memperlemah pengaruh skala usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi. Diinterpretasi memperlemah karena memiliki tanda negatif pada koefisiennya.
7. H2c tidak terdukung, ditunjukkan dari t hitung (0,9587) < 1,99 artinya ketidakpastian lingkungan tidak memperkuat atau memperlemah pengaruh pengalaman usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.
8. H2d terdukung hal ini ditunjukkan dari t hitung (2,4403) > 1,99 artinya ketidakpastian lingkungan secara signifikan memperkuat perbedaan antar jenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.

4. PENUTUP

4.1. Kesimpulan

1. Pengetahuan akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi.
2. Skala usaha berpengaruh positif dan signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi.
3. Pengalaman usaha tidak berpengaruh signifikan terhadap penggunaan informasi akuntansi.
4. Jenis usaha satu dengan lainnya memiliki perbedaan signifikan dalam penggunaan informasi akuntansi.
5. Ketidakpastian lingkungan tidak secara signifikan memperkuat pengaruh pengetahuan akuntansi terhadap penggunaan informasi akuntansi.
6. Ketidakpastian lingkungan secara signifikan memperlemah pengaruh skala usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.

7. Ketidakpastian lingkungan tidak secara signifikan memperkuat pengaruh pengalaman usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.
8. Ketidakpastian lingkungan secara signifikan memperkuat perbedaan antarjenis usaha terhadap penggunaan informasi akuntansi.

4.2. Keterbatasan dan Agenda Penelitian Selanjutnya

Keterbatasan utama penelitian ini bersumber dari tingkat pendidikan responden yang relatif rendah sehingga dkuatirkan menimbulkan bias. Bias ini muncul karena pada tingkat pendidikan rendah pengetahuan akuntansi yang diperoleh biasanya juga rendah. Hal ini terjadi karena pengetahuan akuntansi biasanya diperoleh dari pendidikan formal. Kelemahan lainnya adalah 90% lebih jenis industri yang diteliti adalah industri mebel, padahal penggolongan industri cukup banyak. Penelitian selanjutnya diharapkan dapat dilakukan pada usaha atau industri yang berbeda.

DAFTAR PUSTAKA

- [1] Basuki, "Sosialisasi Profesi Akuntan dalam Pemberdayaan Usaha Kecil dan Menengah: Suatu Pendekatan Teoritis dan Empiris," *Majalah Ekonomi*, vol. 10, no. 3, 2000.
- [2] S. Holmes, and D. Nicholls, "An Analysis of The Use of Accounting Information by Australian Small Business," *Journal of Small Business Management*, vol. 26, no. 20, pp. 57-68., 1988.
- [3] S. Holmes, "Modeling The Accounting Information Requirements of Small Business," *Accounting and Business Research*, vol. 19, no. 4, pp. 60-76., 1989.
- [4] A. R. Belkaoui, *Accounting Theory Fourth Edition*, New York: Business Press, Thomson Learning, 2000.
- [5] R. A. Peterson, G. Kozmetsky, and N. M. Ridgway, "Perceived Business Failures: A Research Note," *American Journal of Small Business*, vol. 7, no. 1, pp. 33-40, 1983.
- [6] B. C. Spilker, "The Effects of Time Pressure and Knowledge on Key Word Selection Behavior in Tax Research," *The Accounting Review*, vol. 70, no. 1, pp. 49-70, 1995.
- [7] S. E. Bonner, and P. L. Walker, "The Effects of Instruction and experience on The Acquisition of Auditing Knowledge," *The Accounting Review*, vol. 69, no. 1, pp. 157-178, 1994.
- [8] H. Wichman, "Accounting and Marketing Key Small Business Problem," *American Journal of Small Business*, vol. 7, no. 4, pp. 19-26, 1983.
- [9] Ernawati, *Pengaruh Strategi Bisnis dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Informasi Broad Scope Sistem Akuntansi Manajemen dan Kinerja manajerial*, Solo: Skripsi Universitas Negeri Sebelas Maret., 2004.
- [10] I. B. Yuwono, *Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dengan Senjangan Anggaran*, 1999.
- [11] Sugiono, *Metode Penelitian Bisnis*, Bandung: Penerbit Alfabeta., 2005.