



SENJANGAN ANGGARAN : STUDI ATAS PENGENDALIAN ANGGARAN, IKLIM KERJA ETIS DAN PERSEPSI KEADILAN PROSEDURAL

Galih Fajar Muttaqin

Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Sultan Ageng Tirtayasa
galih_fajar_muttaqin@yahoo.co.id

Abstract

Data was collected by distributing questionnaires using purposive sampling technique to the respondents. Respondents are middle and lower level managers in Banten which of course involved in the budgeting process, with a total of 41 respondents at public organization. Data were analyzed using SEM with the help of SmartPLS version 2.0. Results from this study revealed that the variable Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate has a positive and significant impact on the Procedural Justice perception. Variable Ethical Work Climate and Procedural Justice Perception Climate has a negative and significant impact on the Propensity to Create Budgetary Slack, while the variable Budgetary Control Effectiveness no significant effect on the Propensity to Create Budgetary Slack.

Keywords : Budgetary Slack, Budget Control, Working Climate, Procedural Justice

Abstrak

Data dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner menggunakan teknik purposive sampling kepada responden. Responden adalah manajer tingkat menengah dan bawah di Banten yang tentu saja terlibat dalam proses penganggaran, dengan total 41 responden di organisasi publik. Data dianalisis menggunakan SEM dengan bantuan SmartPLS versi 2.0.

Hasil dari penelitian ini mengungkapkan bahwa variabel Budget Control Effectiveness dan Ethical Work Climate memiliki pengaruh positif dan signifikan terhadap persepsi Keadilan Prosedural. Iklim Kerja Etis Variabel dan Persepsi Keadilan Peradilan Iklim memiliki pengaruh negatif dan signifikan terhadap Propensity to Create Budgetary Slack, sedangkan variabel Budget Control Effectiveness tidak berpengaruh signifikan terhadap Propensity to Create Budgetary Slack.

Katakunci : Senjangan Anggaran, Pengendalian Anggaran, Iklim Kerja, Keadilan Prosedural

PENDAHULUAN

Senjangan anggaran adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan bawahan dengan estimasi terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2005). Anggaran merupakan elemen sistem pengendalian manajemen yang berfungsi sebagai alat perencanaan dan pengendalian agar manajer dapat melaksanakan kegiatan organisasi secara lebih efektif dan efisien (Schief dan Lewin, 1970; Welsch, Hilton dan Gordon, 1996 dalam Kartika, 2010). Sebagai alat perencanaan, anggaran merupakan rencana kegiatan yang terdiri dari sejumlah target yang akan dicapai oleh para manajer dalam melaksanakan serangkaian kegiatan tertentu pada masa yang akan datang. Sedangkan anggaran sebagai alat pengendalian karena dapat dipakai sebagai tolak ukur kinerja pada masing-masing pusat pertanggung jawaban. Penyusunan anggaran melibatkan berbagai pihak, baik manajer tingkat atas, menengah maupun bawah yang secara umum memainkan peranan aktif dalam mempersiapkan dan mengevaluasi berbagai alternatif dari tujuan anggaran (Nugroho, 2011).

Anggaran menjadi sangat penting dan relevan pada suatu organisasi karena anggaran berdampak terhadap kinerja para anggota organisasi dalam menjalankan fungsinya dan manajer akan mengawasi kinerja pegawai melalui anggaran (Mardiasmo, 2009). Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap perilaku manusia (Siegel, 1989 dalam Kartika, 2010), terutama bagi orang yang langsung terlibat dalam penyusunan anggaran. Orang-orang merasakan tekanan dari

anggaran yang ketat dan kegelisahan atas laporan kinerja yang buruk sehingga anggaran sering kali dipandang sebagai penghalang kemajuan karier mereka. Oleh karena itu, masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah/menengah dalam penyusunan anggaran adalah penciptaan senjangan anggaran.

Senjangan anggaran biasanya dilakukan dengan meniggikan biaya atau menurunkan pendapatan dari yang seharusnya, supaya anggaran lebih mudah dicapai (Merchant, 1981 dalam Kartika, 2010). Seperti yang diungkapkan Dunk (1993) bahwa kesenjangan anggaran dilakukan dengan menentukan penerimaan yang lebih rendah dan menganggarkan biaya yang lebih tinggi dari kapasitas produktif yang sesungguhnya. Manajer melakukan hal ini agar target anggaran dapat dicapai sehingga kinerja manajer terlihat baik. Tindakan bawahan memberikan laporan yang bias dapat terjadi jika dalam menilai kinerja atau pemberian *reward*, atasan mengukurnya berdasarkan pencapaian sasaran anggaran. Dengan tercapainya sasaran anggaran, bawahan berharap dapat mempertinggi prospek kompensasi yang akan diperolehnya. Namun bagi organisasi, laporan anggaran yang bias akan mengurangi keefektifan anggaran di dalam perencanaan dan pengawasan organisasi (Waller dalam Darlis, 2002).

Untuk menghasilkan sebuah anggaran yang efektif dan mengurangi terjadinya senjangan anggaran, manajer harus mempertimbangkan berbagai faktor, seperti faktor pengendalian, etika dan keadilan dalam organisasinya. Untuk menjamin agar strategi dalam mencapai tujuan organisasi dapat berjalan secara ekonomis, efisien dan efektif, maka diperlukan suatu sistem pengendalian yang efektif (Nugroho, 2011). Dalam literatur akuntansi manajemen, pengendalian yang efektif sangat penting untuk mencapai tujuan organisasi. Beberapa peneliti sepakat bahwa senjangan anggaran adalah hasil dari kurangnya pengendalian (Govindarajan, 1986; Nouri, 1994 dalam Nugroho 2011).

Stede (2000) memperlihatkan bahwa semakin ketatnya pengendalian akan mengurangi senjangan anggaran. Schwepker (2001) mencoba meneliti hubungan antara senjangan anggaran dengan iklim kerja etis dalam suatu organisasi. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan bahwa karyawan yang secara positif melihat adanya iklim kerja etis akan menyebabkan interaksi yang positif antara kepuasan kerja dan komitmen organisasi sehingga secara tidak langsung akan mengurangi kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran. Selain efektivitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis, hasil penelitian Maiga dan Jacobs (2007) juga menunjukkan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi secara negatif oleh keadilan prosedur. Ketika seorang karyawan merasa bahwa ada keadilan prosedur dalam organisasinya maka kepercayaan dan komitmen anggarannya akan meningkat. Meningkatnya kepercayaan dan komitmen anggaran akan mempengaruhi secara negatif kecenderungan karyawan untuk menciptakan senjangan anggaran.

TINJAUAN LITERATUR

Hansen dan Mowen (2004) anggaran adalah suatu rencana kuantitatif dalam bentuk moneter maupun nonmoneter yang digunakan untuk menerjemahkan tujuan dan strategi perusahaan dalam satuan operasional. Mardiasmo (2009) mendefinisikan anggaran sebagai pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu

yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan penganggaran adalah proses atau metode untuk mempersiapkan suatu anggaran. Selain itu, Anthony dan Govindarajan (2005) mendefinisikan bahwa anggaran merupakan alat penting untuk perencanaan untuk pengendalian jangka pendek yang efektif dalam organisasi.

Manajer perlu menyusun anggaran dengan baik karena anggaran merupakan perencanaan keuangan yang menggambarkan seluruh aktivitas operasional organisasi (Siegel dan Marconi, 1989 dalam Asriningati, 2006). Kesalahan memprediksi akan mengacaukan rencana yang telah disusun dan berdampak terhadap penilaian kinerjanya. Anggaran atau *budget* merupakan perencanaan keuangan perusahaan yang sekaligus dipakai sebagai dasar sistem pengendalian (pengawasan) keuangan perusahaan untuk periode yang akan datang, mengidentifikasi tujuan dan tindakan-tindakan yang diperlukan untuk mencapai tujuan tersebut.

Agar diperoleh hasil penilaian kinerja yang lebih baik, harus dipertimbangkan dua hal pokok, yaitu jumlah anggaran yang harus diperbandingkan dan pengaruh anggaran terhadap perilaku manusia (Riswandari, 2004). Menurut Simamora (2002) dalam Riswandari (2004) anggaran sering digunakan sebagai dasar untuk menentukan kinerja manajemen, sehingga pemberian bonus, kenaikan gaji dan promosi dipengaruhi oleh kemampuan para manajer untuk mencapai tujuan yang dianggarkan. Hansen dan Mowen (2004) menyatakan bahwa senjangan anggaran muncul ketika seorang manajer memperkirakan pendapatan rendah atau meningkatkan biaya sehingga akan meningkatkan kemungkinan manajer untuk mencapai anggaran dan tentunya akan menurunkan resiko yang akan dihadapi manajer. Sedangkan Anthony dan Govindarajan (2005) mendefinisikan senjangan perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi. Tujuannya agar target dapat lebih mudah dicapai oleh bawahan. Karena itu dapat disimpulkan bahwa senjangan anggaran yaitu suatu tindakan bagian dalam menyusun anggaran cenderung menurunkan tingkat penjualan dari biaya yang seharusnya dicapai, sehingga anggaran yang dihasilkan lebih mudah dicapai. Dunk (1993) dalam Riswandari (2004) berpendapat bahwa perilaku bawahan melakukan senjangan anggaran dipengaruhi oleh kebijakan atasan yang menilai kinerja bawahan berdasarkan pencapaian sasaran anggaran.

Selisih yang menguntungkan dapat diperoleh dengan menciptakan senjangan anggaran, antara lain dengan merendahkan penghasilan maupun dengan meninggikan biaya pada saat penyusunan anggaran. Jika bawahan meyakini penghargaan (*reward*) yang diberikan tergantung pada pencapaian anggaran, bawahan akan mencoba untuk membangun senjangan anggaran dalam anggarannya melalui proses partisipasi. Sebaliknya apabila bawahan meyakini bahwa hukuman yang diberikan oleh atasan ditentukan oleh kegagalan dalam mencapai target yang telah ditentukan dalam anggaran, maka bawahan akan terdorong untuk menciptakan senjangan anggaran (Lowe dan Shaw 1968 ; Schiff dan Lewi 1968,1970 ; Waller 1988 dalam Riswandari 2004). Anggaran juga merupakan alat yang penting bagi manajer perusahaan untuk meramal masa depan bisnis, ada dua alasan kenapa ada ketidakakuratan dalam penganggaran, salah satunya dikarenakan *error* dan yang lainnya dikarenakan sebuah kesengajaan (Young dalam Ramdeen, 2006).

Pengendalian anggaran (*budgetary control*) adalah metode pengendalian didalam organisasi melalui pembentukan standar dan target mengenai pendapatan dan pengeluaran, dan pemantauan secara terus menerus terhadap kinerja dengan membandingkan anggaran dan kenyataannya (Adeline, 2012). Mardiasmo (2009) mengatakan bahwa efektivitas adalah ukuran berhasil tidaknya suatu organisasi mencapai tujuannya. Jadi, efektivitas pengendalian anggaran adalah berhasil atau tidaknya tujuan dari pengendalian terhadap anggaran tersebut dilaksanakan. Efektivitas pengendalian terhadap anggaran akan meminimalisir penyimpangan

dan kebocoran anggaran. Pengendalian terhadap anggaran adalah proses untuk memastikan bahwa anggaran sampai hal yang spesifik dilaksanakan secara tepat dan efisien (Baswir, 2000:118).

Ozer dan Yilmaz (2011) mengungkapkan bahwa pengendalian anggaran dikatakan efektif ketika kondisi dalam proses penyusunan dan penggunaan anggaran diawasi dengan ketat. Anthony dan Govindarajan (1998) menyarankan bahwa kontrol anggaran yang ketat memerlukan keterlibatan yang kuat dari manajemen puncak dalam mengamati aktivitas karyawannya dari hari ke hari, misalnya dengan melakukan diskusi tatap muka. Kontrol atau pengendalian menjadi interaktif ketika manajer puncak secara aktif menggunakan perencanaan dan sistem pengendalian untuk memonitor dan ikut andil dalam kegiatan yang sedang berlangsung sesuai dengan keputusan yang telah diambil (Simon, 1995 dalam Stede, 2001). Halioui dan Leclere (2008) menyatakan bahwa perlu meningkatkan rasionalitas manajemen organisasi untuk sistem pengendalian anggaran yang efektif dengan mengurangi kebebasan manajer agar tujuan anggaran tercapai.

PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Hipotesis 1 : Efektivitas Pengendalian Anggaran Berpengaruh Positif Terhadap Persepsi Keadilan Prosedural.

Sebagai *system social*, organisasi mempunyai konsepsi etika. Konsepsi tersebut ada yang tertulis (*formal*) dan ada yang tidak tertulis (*informal*) (Wirawan, 2007). Iklim kerja etis adalah suatu keadaan dimana operasionalisasi organisasi dipengaruhi oleh norma dan etika (Schwepker dan Ingram, 1997 dalam Adrianto, 2013). Operasionalisasi organisasi menggunakan nilai-nilai moral dan etika yang berlaku dalam masyarakat. Iklim Etis (*ethical climate*) merupakan suatu pandangan atau persepsi yang berlaku dalam tipe organisasi, baik organisasi profesional seperti akuntan maupun organisasi nonprofesional. Prosedur yang digunakan dalam organisasi tersebut juga memiliki standar etika dalam mengatur perilakunya (Saranela, 2011). Victor dan Cullen (1988) dalam Respati (2011) mendefinisikan iklim etis sebagai kebijakan-kebijakan dan prosedur-prosedur organisasi yang khusus yang berisi nilai-nilai etis. Menurut Agoes (2009) *ethical climate* adalah pemahaman tidak terucap dari semua karyawan (pelaku bisnis) tentang perilaku yang dapat dan tidak dapat diterima.

Iklim etis berisi petunjuk yang memandu perilaku karyawan dan mencerminkan karakter organisasi yang etis (Cullen et al, 2003). Dengan adanya suatu iklim etis, maka akan mengurangi resiko dari tindakan tidak etis karyawan. Dengan demikian karyawan akan lebih mudah dalam menerapkan iklim etis yang ada dalam perusahaan karena mereka dapat dengan jelas mengetahui batasan-batasan tentang apa dan bagaimana seharusnya mereka bersikap dalam menjalankan pekerjaan mereka agar tidak melanggar etika serta iklim etis perusahaan. Victor dan Cullen (1988) dalam Saranela (2011) mengusulkan dua tipologi konsep dari tipe iklim, yaitu *ethical criteria* (kriteria etis) dan *the locus analysis* (lokus analisis). Dimensi *ethical criteria* (kriteria etis) dibagi menjadi 3, yaitu *egoism* (egois), *benevolence* (kebajikan) dan *principle* (prinsip). Dimensi *locus analysis*, dibagi menjadi 3, yaitu *individual*, *local* dan *cosmopolitan*.

Kedua dimensi yang digunakan Victor dan Cullen (1988) dalam Sulasmi dan Widhianto (2009), *criteria ethics* dan *locus analysis*, jika digabungkan akan menghasilkan jenis teoritis dari sembilan *ethical climate* yang berbeda. Kesembilan *ethical climate* tersebut adalah *individual*, *local*, *efficiency*, *friendship*, *team play*, *social responsibility*, *personal morality*, *rules and procedure* dan *the law/professional code*. Dari sembilan jenis dimensi teoritis pada *ethical*

climate tersebut, Victor dan Cullen (1988) dalam Adrianto (2013) kemudian mengidentifikasi lima bentuk *ethical climate* yang ada dalam suatu organisasi. Bentuk *ethical climate* yang ada dalam organisasi tersebut adalah yaitu : *Profesional, Caring, Rules, Instrumental, Independence*. Keadilan prosedural berhubungan dengan persepsi bawahan mengenai seluruh proses yang diterapkan oleh atasan mereka untuk mengevaluasi kinerja mereka, sebagai sarana untuk mengkomunikasikan *feedback* kinerja dan untuk menentukan *reward* bagi mereka seperti promosi atau kenaikan gaji (McFarlin dan Sweeny, 1992 dalam Wasisto dan Sholihin, 2004). Anggapan adil atau tidak adil mengenai proses dan prosedur yang diterapkan menunjukkan tinggi dan rendahnya keadilan prosedural menurut para bawahan (Hastuti, 2010). Lind dan Tyler (1988) dalam Q.H (2013) mengemukakan bahwa keadilan prosedural berkaitan dengan apakah karyawan percaya atau menganggap prosedur dan hasil telah adil, bukan apakah prosedur dan hasil telah adil dalam pengertian yang lebih obyektif.

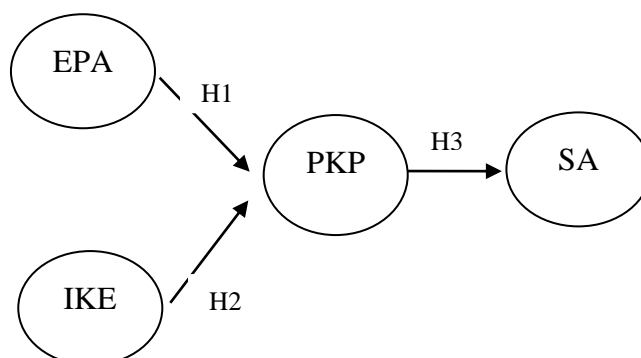
Hipotesis 2 : Iklim Kerja Etis Berpengaruh Positif Terhadap Persepsi Keadilan Prosedural.

Persepsi karyawan mengenai keadilan tidak hanya terletak pada hasil akhirnya saja. Keyakinan bahwa keseluruhan proses yang digunakan untuk menentukan hasil akhir tersebut juga mempengaruhi persepsi karyawan. Istilah keadilan prosedural di sini mengacu pada keadilan dan keterbukaan dalam menentukan proses akhir, ini berarti fokus dari keadilan prosedural tidak pada keputusan mengenai kompensasi atau keputusan administrasi lainnya, melainkan fokus pada keadilan dari cara dimana pengambilan keputusan dilakukan. Dengan kata lain fokus dari keadilan prosedural bukan pada “apa” melainkan pada “bagaimana” suatu keputusan itu dibuat (Shuler dan Susan, 1997:82 dalam Ardianto, 2009). Keadilan prosedural juga merupakan keadilan yang dirasakan terhadap penentuan langkah-langkah dalam distribusi anggaran (Mc Farlin dan Sweeny, 1992 dalam Maria dan Nahartyo, 2011).

Hooker (2002) dalam Riswandari (2004) mengatakan bahwa keadilan prosedural merupakan keadilan yang mempersoalkan tentang metode, mekanisme proses yang digunakan untuk menentukan *outcome*. Thibaut dan Walker (1975) dalam Maria dan Nahartyo (2011) mengemukakan bahwa proses pengambilan keputusan dapat sangat berpengaruh terhadap penerimaan mengenai hasil suatu keputusan. Oleh karena itu, ada kalanya seseorang tidak setuju dengan hasil suatu keputusan tetapi dapat menerima keputusan tersebut karena proses pengambilan keputusan yang dilakukan dengan adil. Penelitian yang dilakukan oleh Leventhal (1980) dalam Adrianto (2013), mengungkapkan 6 aturan pokok yang ada dalam keadilan prosedural. Bila 6 aturan pokok tersebut terpenuhi maka suatu prosedur dikategorikan adil. Aturan pokok yang dimaksud adalah : Konsistensi, Meminimalisasi Bias, Akurat, Representatif, Etis, Upaya Perbaikan

Hipotesis 3 : Persepsi Keadilan Prosedural berpengaruh Negatif Terhadap Kecenderungan Menciptakan Senjangan Anggaran.

Gambar 1
Model Penelitian



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber : Data diolah Peneliti (2015)

KET :

EPA : Efektivitas Pengendalian
Anggaran

IKE : Iklim Kerja Etis

PKP : Persepsi Keadilan Prosedural

SA : Kecenderungan Menciptakan
Senjangan Anggaran

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

1. Analisis Data

Pengujian Hipotesis melalui *Outer Model*

Populasi dalam penelitian ini adalah organisasi publik yang ada di wilayah propinsi Banten diantaranya organisasi kepemudaan dan organisasi swadaya masyarakat. Sampel dari penelitian ini 41 organisasi kepemudaan dan swadaya masyarakat.

Dalam menilai *outer model* dalam PLS terdapat tiga kriteria, salah satunya yaitu melihat *Convergent Validity* sedangkan untuk dua kriteria yang lain yaitu *Discriminant Validity* dalam bentuk *squareroot of average variance extracted* (AVE) dan *Composite Reliability* telah dibahas sebelumnya pada saat pengujian kualitas data. Untuk *Convergent Validity* dari model pengukuran dengan reflektif indikator dinilai berdasarkan korelasi antara item *score / component score* yang diestimasi dengan *software* PLS. Menurut Chin (dalam Ghazali, 2006), untuk penelitian menerapkan skala pengukuran nilai loading 0,6 yang dianggap cukup memadai.

Variabel efektivitas pengendalian anggaran dijelaskan oleh 5 indikator pertanyaan yang terdiri dari EPA1 sampai dengan EPA5. Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan *score* konstruksinya. Indikator dianggap reliabel jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7 (Ghozali, 2006).

Tabel 1
Nilai *outer loadings*
Variabel Efektivitas Pengendalian Anggaran

	<i>Original sample Estimate</i>	<i>Mean of sub Samples</i>	<i>Standard Deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
EPA1	0.905	0.903	0.026	34,708
EPA2	0.918	0.917	0.019	48,878
EPA3	0.882	0.881	0.030	29,129
EPA4	0.920	0.916	0.024	38,235
EPA5	0.883	0.882	0.028	31,882

Sumber: Data primer diolah dengan Smart PLS (2016)

Hasil pengolahan dengan menggunakan Smart PLS dapat dilihat pada tabel 1 dimana nilai *outer loadings* dari indikator variabel efektivitas pengendalian anggaran tidak terdapat nilai yang kurang dari 0,6 dan menunjukkan nilai *outer model* atau korelasi dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *convergent validity*. Seperti yang ditunjukkan pada tabel 1 dimana nilai t-statistik dari EPA1, EPA2, EPA3, EPA4, EPA5, lebih besar atau sudah berada diatas nilai 1,96. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel efektivitas pengendalian anggaran telah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *discriminant validity*.

Variabel iklim kerja etis dijelaskan oleh 5 indikator pertanyaan yang terdiri dari IKE1 sampai dengan IKE5. Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan *score* konstruknya. Indikator dianggap reliabel jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7, namun dalam tahap pengembangan korelasi 0,6 masih dapat diterima (Ghozali, 2006).

Hasil pengolahan dengan menggunakan Smart PLS dapat dilihat pada tabel 2 dimana nilai *outer loadings* dari indikator variabel IKE tidak terdapat nilai yang kurang dari 0,6 dan menunjukkan nilai *outer model* atau korelasi dengan variabel secara keseluruhan memenuhi *convergent validity*. Seperti yang ditunjukkan pada tabel 2 dimana nilai t-statistik dari IKE1, IKE2, IKE3, IKE4, IKE5, lebih besar atau sudah berada diatas nilai 1,96. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel iklim kerja etis telah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *discriminant validity*.

Tabel 2
Nilai *outer loadings*
Variabel Iklim Kerja Etis

	<i>Original sample estimate</i>	<i>Mean of sub samples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
IKE1	0.914	0.913	0.021	44,404
IKE2	0.898	0.900	0.025	35,497
IKE3	0.864	0.866	0.037	23,574
IKE4	0.895	0.898	0.031	28,677
IKE5	0.905	0.904	0.026	35,265

Sumber: Data primer diolah dengan Smart PLS (2016)

Variabel persepsi keadilan prosedural dijelaskan oleh 6 indikator pertanyaan yang terdiri dari PKP1 sampai dengan PKP6. Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan *score* konstruknya. Indikator dianggap reliabel jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7, namun dalam tahap pengembangan korelasi 0,6 masih dapat diterima (Ghozali, 2006).

Tabel 3
Nilai *outer loadings*
Variabel Persepsi Keadilan Prosedural

	<i>Original sample estimate</i>	<i>Mean of sub samples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
PKP1	0.899	0.894	0.028	32,289

<i>Sumber: Data dengan Smart PLS</i>	PKP2	0,846	0,846	0,035	24,104	<i>primer diolah (2016)</i>
	PKP3	0,871	0,867	0,034	25,826	
	PKP4	0,868	0,865	0,026	32,766	
	PKP5	0,657	0,639	0,100	6,557	
	PKP6	0,901	0,895	0,031	28,644	

Hasil pengolahan dengan menggunakan Smart PLS dapat dilihat pada tabel 3 dimana nilai *outer loadings* dari indikator variabel PKP tidak terdapat nilai yang kurang dari 0,6 dan menemukan nilai *outer model* atau korelasi dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *convergent validity*. Seperti yang ditunjukkan pada tabel 3 dimana nilai t-statistik dari PKP1 sampai dengan PKP6 lebih besar atau sudah berada diatas nilai 1,96. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel persepsi keadilan prosedural telah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *discriminant validity*.

Variabel kecenderungan menciptakan senjangan anggaran dijelaskan oleh 3 indikator pertanyaan yang terdiri dari KMSA1 sampai dengan KMSA3. Uji terhadap *outer loading* bertujuan untuk melihat korelasi antara *score item* atau indikator dengan *score* konstruksya. Indikator dianggap reliabel jika memiliki nilai korelasi diatas 0,7, namun dalam tahap pengembangan korelasi 0,6 masih dapat diterima (Ghozali, 2006).

Hasil pengolahan dengan menggunakan Smart PLS dapat dilihat pada tabel 4 dimana nilai *outer loadings* dari indikator variabel KMSA tidak terdapat nilai yang kurang dari 0,6 dan menunjukkan nilai *outer model* atau korelasi dengan variabel secara keseluruhan sudah memenuhi *convergent validity*.

Seperti yang ditunjukkan pada tabel 4 dimana nilai t-statistik dari KMSA lebih besar atau sudah berada diatas nilai 1,96. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel kecenderungan menciptakan senjangan anggaran telah memenuhi syarat dari kecukupan model atau *discriminant validity*.

Tabel 4
Nilai *outer loadings*
Variabel Kecenderungan Menciptakan Senjangan Anggaran

	<i>Original sample estimate</i>	<i>mean of sub samples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
EPA > PKP	0,413	0,403	0,076	5,403
IKE > PKP	0,466	0,462	0,068	6,856
PKP > SA	-0,305	-0,322	0,124	2,452

Sumber: Data primer diolah dengan Smart PLS (2016)

Pengujian Hipotesis melalui *Inner Model*

Pengujian *inner model* atau model struktural dilakukan untuk melihat hubungan antara konstruk, nilai signifikan dan *R-square* dari model penelitian. Model struktural dievaluasi dengan menggunakan R-square untuk konstruk dependen, Stone-Geisser *Q-square* test untuk *predictive relevance* dan uji t serta signifikan dari koefisien parameter jalur struktural. Signifikan parameter yang diestimasi memberikan informasi yang sangat berguna mengenai hubungan antara variabel-variabel penelitian. Batas untuk menolak dan menerima hipotesis yang diajukan yaitu $\pm 1,96$, dimana apabila nilai t-statistik lebih besar dari t tabel (1,96) maka hipotesis diterima, sebaliknya jika nilai t-statistik lebih kecil dari t tabel (1,96) maka hipotesis ditolak. Tabel 5 memberikan output estimasi untuk pengujian modul struktural.

Tabel 5
Result for inner weights

	<i>Original sample estimate</i>	<i>Mean of sub samples</i>	<i>Standard deviation</i>	<i>T-Statistic</i>
SA1	0,932	0,929	0,027	35,005
SA2	0,954	0,954	0,018	54,175
SA3	0,935	0,931	0,029	32,154

Sumber: Data primer diolah dengan Smart PLS (2016)

Hipotesis satu (H1) menyatakan bahwa Efektivitas Pengendalian Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Persepsi Keadilan Prosedural. Berdasarkan data yang telah diolah dan disajikan dalam tabel 5 hasil perhitungan terhadap koefisien parameter ditujukan dengan nilai *original sample estimate* sebesar sebesar 0,413 dan nilai t-statistik sebesar 5,403 yang mana lebih besar dari nilai t-tabel (1,96). Dengan demikian, hasil penelitian **hipotesis satu (H1) diterima**. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Ozer dan Yilmaz (2011) yang menyatakan bahwa efektivitas pengendalian anggaran berpengaruh positif signifikan terhadap persepsi keadilan prosedural. Penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Niehoff dan Moorman (1993) bahwa pengendalian atau pengawasan mempengaruhi secara positif persepsi keadilan oleh karyawan.

Hipotesis dua (H2) menyatakan bahwa Iklim Kerja Etis berpengaruh positif dan signifikan terhadap Persepsi Keadilan Prosedural. Berdasarkan data yang telah diolah dan disajikan dalam tabel 5 hasil perhitungan terhadap koefisien parameter ditujukan dengan nilai *original sample estimate* sebesar 0,466 dan nilai t-statistik sebesar 6,856 yang mana lebih besar dari nilai t-tabel (1,96). Dengan demikian, hasil penelitian **hipotesis dua (H2) diterima**. Hasil penelitian ini sesuai dengan penelitian Ozer dan Yilmaz (2011) yang menyatakan bahwa iklim kerja etis berhubungan positif dan signifikan dengan persepsi keadilan prosedural. Penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Trevino dan Weaver (2001) yang menunjukkan bahwa keadilan dan etika berinteraksi satu sama lain.

Hipotesis tiga (H3) menyatakan bahwa Persepsi Keadilan Prosedural berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Kecenderungan Menciptakan Senjangan Anggaran. Berdasarkan data yang telah diolah dan disajikan dalam tabel 5 hasil perhitungan terhadap koefisien parameter ditujukan dengan nilai *original sample estimate* sebesar -0,305 dan nilai t-statistik sebesar 2,452 yang mana lebih besar dari nilai t-tabel (1,96). Dengan demikian, hasil penelitian **hipotesis tiga (H3) diterima**. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian Maiga dan Jacobs (2007), Ozer dan Yilmaz (2011) dan Pitasari et al (2014) yang menunjukkan bahwa senjangan anggaran dipengaruhi secara negatif oleh keadilan prosedural, semakin tinggi tingkat keadilan prosedural tersebut, maka resiko terjadinya senjangan anggaran akan semakin rendah. Penelitian ini juga mendukung hasil penelitian Law dan Lim (2002) dan Wasisto dan Sholihin (2004) yang mengukur persepsi keadilan prosedural dengan seberapa adil prosedural yang digunakan organisasi untuk mengevaluasi kinerja. Hal ini mengindikasikan bahwa seberapa jauh sebuah organisasi menekankan pentingnya keadilan prosedural, maka hal tersebut akan mendorong bawahan untuk selalu mengevaluasi penyimpangan yang terjadi pada anggaran yang menjadi tanggung jawabnya.

Dalam menilai model dengan PLS dimulai dengan melihat *R-square* untuk setiap variabel laten dependen yang ditujukan pada tabel :

Tabel 6
R-square

	<i>R-square</i>
PKP	0.865
SA	0.722

Sumber: Data primer diolah dengan Smart PLS (2016)

Tabel 6 menunjukkan nilai *R-square* konstruk persepsi keadilan prosedural 0.865 dan kecenderungan menciptakan senjangan anggaran 0.722. Semakin tinggi *R-square*, maka semakin besar variabel independen tersebut dapat menjelaskan variabel dependen sehingga semakin baik persamaan struktural. Hasil ini menunjukkan bahwa 86,5% variabel persepsi keadilan prosedural dapat dipengaruhi oleh efektivitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis, dan 72,2% variabel kecenderungan menciptakan senjangan anggaran dapat dipengaruhi oleh efektivitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis.

SIMPULAN

Berdasarkan hasil penelitian serta pembahasan sebelumnya dapat ditarik beberapa simpulan sebagai berikut: Efektivitas Pengendalian Anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap Persepsi Keadilan Prosedural. Hal ini dapat menunjukkan bahwa semakin efektif pengendalian anggaran. Iklim Kerja Etis berpengaruh positif dan signifikan terhadap Persepsi Keadilan Prosedural. Hal ini berarti semakin etis iklim kerja yang diciptakan Persepsi Keadilan Prosedural berpengaruh negatif dan signifikan terhadap Kecenderungan Menciptakan Senjangan Anggaran.

DAFTAR PUSTAKA

- Ardianto, Andika. 2009. *Perceived Organizational Support* Sebagai Pemediasi Pengaruh Keadilan Prosedural, Penghargaan, Dan Dukungan Supervisor Terhadap Komitmen Afektif. Universitas Sebelas Maret.
- Asriningati. 2006. "Pengaruh Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran dengan Kesenjangan Anggaran". *Simposium Nasional Akuntansi X*. Makasar.
- Brownell, P. (1985), "Budgetary Systems and the Control of Functionally Differentiated Organizational Activities", *Journal of Accounting Research* (Autumn), pp. 502-512.
- Brownell, P. and McInnes, M. (1986), "Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance", *The Accounting Review*, pp. 587-600.
- Chenhall, R. H. and Brownell, P. (1988), "The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and Performance: Role Ambiguity as an Intervening Variable", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 13 (3), pp. 225-233.
- Cullen, J.B., Parboteeah, K.P. and Victor, B. 2003. *The Effects of Ethical Climates on Organizational Commitment : A Two-Study Analysis*. *Journal of Business Ethics*, Vol. 46 No. 2, Pp. 127-41.

- Dunk, A. and Nouri, H. (1998), "Antecedents of Budgetary Slack: A Literature Review and Synthesis", *Journal of Accounting Literature* Vol. 17, pp. 72-96.
- Dunk, Alan S. 1993. *The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack*. *The Accounting Review*, 68 (2), pp: 400.
- Falikhhatun. 2007. Interaksi Informasi Asimetri, Budaya Organisasi dan Group Cohesiveness dalam Hubungan Antara Partisipasi Penganggaran dan Budgetary Slack. Symposium Nasional Akuntansi X.
- Ghozali, Imam. 2008. Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos 16.0, Badan Penerbit UNDIP, Semarang.
- Halioui K, and Leclere D. 2008. Budgetary Slack and Effectiveness of the Control: A configurational approach. *Eur. Med. Econ. Financ. Rev.*, 3(2): 96-120.
- Hartono, J. M. 2009. Konsep dan Aplikasi PLS (Partial Least Square) Untuk Penelitian Empiris. Edisi I, BPFE, Yogyakarta.
- Hastuti, Sri dan Wahyuningsari, Hanita. 2010 Partisipasi Penganggaran dan Keadilan Prosedural untuk Meningkatkan Kinerja (Studi PT. Karana Line Surabaya). *Jurnal Riset Ekonomi dan Bisnis* Vol. 10 No.1.
- Kren (1992), "Budgetary Participation and Managerial Performance: The Impact of Information and Environmental Volatility", *The Accounting Review*, pp. 511-526.
- Kren, L. (1993), "Control system effects on budget slack", *Advances in Management Accounting*, Vol. 2, pp. 109-118.
- Lal, M., A. S. Dunk and G. D. Smith. (1996), "The Propensity of Managers to Create Budgetary Slack: A Cross-national Re-examination Using Random Sampling", *The International Journal of Accounting*, pp. 483-496.
- Lau, C. M. and Buckland, C. (2000), "Budget Emphasis, Participation, Task Difficulty and Performance: The Effect of Diversity within Culture", *Accounting and Business Research* Vol. 31 (1), pp. 37-55.
- Lindquist, T. M. (1995), "Fairness as an Antecedent to Participative Budgeting: Examining the Effects of Distributive Justice, Procedural Justice and Referent Cognitions on Satisfaction and Performance", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 7, pp. 122-147.
- Magner, N. R. and Welker, R. B. (1994), "The Effects of Differential Perceptions of Formal Budgetary Procedures on Affective Employee Responses", *British Accounting Review*, Vol. 26, pp. 27-41.
- Magner, N., Welker, R. B. and Campbell, T. L. (1996), "Testing a Model of Cognitive Budgetary Participation Processes in a Latent Variable Structural Equations Framework", *Accounting and Business Research*, Vol. 27 (1), pp. 41-50
- Maiga, Adam S dan Jacobs, Fred A. 2007. *Budget Participation's Influence on Budget Slack: The Role of Fairness Perceptions, Trust and Goal Commitment*. *Journal of Applied Management Accounting Research* Vol. 5 · Number. 1 · 2007
- Maria, Delli dan Nahartyo, Ertambang. 2011. *Influence of fairness Perception and trust on Budgetary slack: study experiment on Participatory budgeting context*. Tesis. Yogyakarta: Universitas Gajah Mada.
- Merchant, K. A. (1985), "Budgeting and the Propensity to Create Budgetary Slack", *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, pp. 201-210.
- Milani, K. (1975), "The Relationship of Participation in Budget-setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study", *The Accounting Review*, Vol. 50 (2), pp. 274-284.
- Nugroho, Setyo. 2011. Pengaruh Ketidakpastian Tugas, Efektivitas Pengendalian Anggaran dan *Job Relevant Information* Terhadap Kecenderungan Menciptakan *Budgetary Slack* Pada Organisasi Sektor Publik. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB*. Universitas Brawijaya.

- Oktorina, Megawati dan Soenarno, Yanuar Nanok. 2013. *Effect of Budget Participation, Budget Emphasis, and Fairness Perception on the Budgetary Slack with Managerial Trustworthy Behavior as Moderating Variable at Manufacturing Company in Jakarta*. The 2nd IBSM, International Conference on Business and Mangement.
- Ozer, Gokhan dan Yilmaz, Emine. 2011. *Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack*. *Business and Economics Research Journal Volume 2 Number 4* 2011 pp. 1-18
- Perez, L. and Robson, K. (1999), "Ritual Legitimization, Decoupling and the Budgetary Process: Managing Organizational Hypocrisies in a Multinational Company", *Management Accounting Research* Vol. 10, pp. 383-407.
- Pitasari, Kadek Krisna Aris, Sulindawati, etc. 2014. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Keadilan Prosedural terhadap Sejanggan Anggaran (*Budgetary Slack*) pada SKPD berupa Dinas di Pemerintah Kabupaten Klungkung. e-Journal Universitas Pendidikan Ganesha Volume 2 No.1 -Tahun 2014.
- Ramdeen, Collin, etc. 2007. *An Examination of Impact of Budgetary Participation, Budget Emphasis, and Information Asymmetry on Budgetary Slack in the Hotel Industry*.
- Shields, M. and Young, S.M. (1993), "Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Information Asymmetry", *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 5, pp. 265-280.
- Stede, Wim A. V., 2000, The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-term Orientation, *Accounting Organization, and Society*, 25.
- Triadhi, Nyoman Andika. 2014. Pengaruh Preferensi Risiko, Etika dan Partisipasi Penyusunan Anggaran pada Senjangan Anggaran Pendapatan di Pemerintah Provinsi Bali. E-Jurnal Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana 3.6 (2014) :345-355.
- Wentzel, K. (2002), "The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, pp. 247-271

