

**KEADILAN PROSEDURAL DAN IKLIM KERJA ETIS  
SEBAGAI PEMODERASI PENGARUH PARTISIPASI  
PENGANGGARAN PADA SENJANGAN ANGGARAN  
(Studi Empiris Pada Pemerintah Kabupaten Tabanan)**

<sup>1</sup>I Putu Pande Ariawan  
<sup>2</sup>Made Gede Wirakusuma  
<sup>3</sup>Ni Made Dwi Ratnadi

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Magister Akuntansi, Universitas Udayana, Bali, Indonesia

<sup>2</sup>Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Udayana, Bali, Indonesia

email: aria\_1107@yahoo.com

**ABSTRAK**

Reset ini menguji apakah keadilan prosedural dan iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Penelitian ini dilakukan di 41 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) se-Kabupaten Tabanan. Sampel ditentukan dengan metode *purposive sampling* dengan kriteria. Data di kumpulkan dengan metode survey. Respondennya adalah 123 pejabat Pemerintah Kabupaten Tabanan yang ikut serta dalam penyusunan anggaran. Data dianalisis dengan Regresi Moderasian. Temuan penelitian menghasilkan bahwa terdapat pengaruh positif partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Interaksi antara partisipasi penganggaran dan keadilan prosedural akan menurunkan senjangan anggaran, sedangkan interaksi antara partisipasi penganggaran dan iklim kerja etis meningkatkan senjangan anggaran.

**Kata kunci** : keadilan prosedural, iklim kerja etis, partisipasi penganggaran, senjangan anggaran, Kabupaten Tabanan

**ABSTRACT**

The research to examine that procedural justice and ethical work climate as a moderation variabels for the effect of budgetary participation on budgetary slack. This research was conducted at 41 SKPD in Tabanan regency. The sample was taken by purposive sampling with criteria. Data collected by survey method. The respondents were 123 government officers in Tabanan regency who were involved in budgetary planning. The empirical analysis is conducted using Moderated Regression Analysis. The results of this research that the budgetary participation give positive effect on budgetary slack. The interaction between budgetary participation and procedural justice decrease the budgetary slack, meanwhile the interaction between budgetary participation and ethical work climate increase the budgetary slack.

**Keywords** : procedural justice, ethical work climate, budgetary participation, budgetary slack, Tabanan regency.

## PENDAHULUAN

Anggaran merupakan perencanaan yang terdiri dari beberapa kegiatan dan satuan moneter yang digunakan untuk merealisasikan kegiatan tersebut. Anggaran tidak sekedar perencanaan keuangan dalam bentuk belanja dan pendapatan yang ingin dicapai oleh organisasi penanggungjawab, tetapi digunakan juga untuk mengevaluasi prestasi pimpinan organisasi, mengendalikan, mengkomunikasikan, mengkoordinasikan dan sebagai alat motivasi (Kennis, 1979).

Proses penyusunan anggaran akan memerlukan banyak *stakeholder* , mulai dari bawahan sampai ke tingkat atas dan melakukan perannya dalam menyusun dan memilih berbagai kemungkinan dari capaian anggaran dan senantiasa juga sebagai alat ukur kinerja pimpinan (Kren, 1992). Anggaran pemerintah daerah merupakan salah satu wujud pengelolaan keuangan pemerintah daerah yang akuntabel. Dengan pelaksanaan otonomi daerah pemerintah daerah diharapkan mampu memanfaatkan sumber daya secara hemat, tepat guna dan berhasil guna untuk dapat dipertanggungjawabkan ke masyarakat (Mardiasmo, 2002). Untuk mengelola sumber daya yang terbatas maka dalam penggunaan anggaran diharapkan semaksimal mungkin untuk menunjukkan kinerja kepada masyarakat. Selain itu anggaran sebagai alat menyusun perencanaan di masa depan karena terdapat informasi mengenai pengeluaran dan pendapatan (Caiden, 1989). Dalam anggaran terdapat ukuran kinerja dan merupakan pernyataan estimasi kinerja yang diukur dengan ukuran finansial (Jones dan Pendlebury, 1996).

Partisipasi dalam menyusun anggaran digambarkan dengan proses individu untuk mencapai target dalam proses penganggaran dan adanya penghargaan bila target dapat dicapai. Akan tetapi, ada banyak faktor yang menyebabkan bawahan menyusun anggaran tidak sesuai dengan estimasi kemampuan maksimalnya atau melakukan senjangan anggaran. Senjangan anggaran dapat dilakukan dengan membuat anggaran biaya tinggi atau membuat anggaran lebih rendah dari kemampuan yang dimilikinya.

Ketidakkonsistenan dalam hasil penelitian dari beberapa peneliti mengenai pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran menyebabkan penulis tertarik dan penting untuk meneliti kembali topik ini. Selain itu karena lembaga sektor publik sering dinilai sebagai sarang pemborosan keuangan negara dan institusi yang tidak menghasilkan keuntungan menyebabkan peneliti termotivasi untuk melakukan penelitian kembali tentang topik ini.

Partisipasi merupakan peran serta aktif dari beberapa pihak untuk mewujudkan tujuan bersama. Siegel dan Marconi (1989) menyatakan jika bawahan berpartisipasi dalam penganggaran maka tujuan organisasi akan lebih mudah dicapai. Bawahan akan mengeluarkan seluruh daya dan upaya yang dimilikinya untuk memberikan informasi seakurat mungkin sehingga atasan melakukan tindakan yang terbaik untuk organisasi. Meskipun partisipasi penganggaran dikatakan lebih baik akan tetapi temuan lain menyatakan bahwa partisipasi juga menimbulkan permasalahan. Baiman (1982) menemukan jika dengan ikut berpartisipasi dalam menyusun anggaran akan ada tanggung jawab yang lebih besar yang dimiliki sehingga anggaran lebih akurat. Temuan Onsi (1973),

Merchant (1985) , Dunk (1993), Nouri (1994) dan Desmiyawati (2009) menghasilkan temuan dimana partisipasi penganggaran menurunkan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena pihak penyusun anggaran memberikan informasi akurat yang dimiliki dalam proses penganggaran. Temuan berbeda ditemukan oleh Lowe dan Shaw (1968), Young (1985) , Lukka (1988), Sudarba (2010) yang menemukan partisipasi penganggaran meningkatkan senjangan anggaran. Hal ini disebabkan karena bawahan yang diberikan wewenang dalam menyusun anggaran tidak memberikan informasi yang akurat, selain itu adanya konflik antara atasan dan bawahan karena keinginan atasan dan bawahan sering bertentangan (Luthans, 1998).

Berdasarkan uraian diatas sangat menarik dan penting untuk melakukan pengujian kembali mengenai pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran. Adapun hipotesisnya adalah:

H<sub>1</sub>: partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran.

Keadilan prosedural merupakan persepsi keadilan terhadap prosedur-prosedur yang diterapkan oleh suatu organisasi dan keputusan yang diambil dalam suatu organisasi yang tidak memihak ataupun berat sebelah (Kreitner dan Kinicki, 2000). Jika organisasi mampu nerapkan prosedur dan keputusan secara adil maka anggota organisasi akan merasakan keadilan prosedural tersebut. Keadilan dijadikan fokus untuk malakukan penelitian khususnya akuntansi keperilakuan. Perusahaan yang memiliki sumber terbatas akan kesulitan dalam menyusun anggaran (Libby ,1999). Ini berarti ketika SKPD memiliki sumber daya terbatas maka akan muncul masalah keadilan.

Penelitian Ozer dan Yilmaz (2011) menemukan bahwa efektivitas pengendalian anggaran, iklim kerja etis dan persepsi keadilan prosedural berpengaruh signifikan terhadap kecenderungan manajer untuk menciptakan senjangan anggaran. Iklim kerja etis dan persepsi keadilan prosedural yang baik dapat mengurangi terjadinya senjangan anggaran. Dalam distribusi anggaran digunakan prosedur sesuai dengan sisi yang adil dalam penganggaran (Ulupui, 2005).

H<sub>2</sub> : keadilan prosedural memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

Iklim kerja etis merupakan unsur dari iklim organisasi, yang mengandung persepsi anggota organisasi, yang terjadi dalam organisasi dan memengaruhi perilaku dan kinerja anggota organisasi (Wirawan, 2008). Perilaku beretika diperlukan oleh masyarakat agar semua sisi kehidupan dapat berjalan dengan baik (Aren, 1995). Semakin etis iklim suatu organisasi, diduga akan menurunkan senjangan anggaran, sebaliknya semakin tidak etis suatu organisasi, diduga akan semakin meningkatkan terciptanya senjangan anggaran.

H<sub>3</sub> : iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran.

## **METODE PENELITIAN**

Penelitian dilakukan di 41 instansi yang ada di Pemerintah Kabupaten Tabanan. Data yang diolah adalah data primer dimana untuk memperoleh data primer tersebut digunakan metoda survei dengan kuesioner yang terdiri dari pertanyaan atau pernyataan kepada pihak-pihak yang terlibat langsung dalam proses penganggaran yaitu Kepala instansi, Sekretaris /Kepala Bagian/Kepala Sub Bagian Tata Usaha dan Kepala Sub Bagian

Perencanaan/Kepala Seksi. Kuesioer disebar dari bulan Desember 2014 sampai dengan Januari 2015.

Pengukuran variabel partisipasi penganggaran ( $X_1$ ), variabel keadilan prosedural ( $X_2$ ), variabel iklim kerja etis ( $X_3$ ) dan variabel senjangan anggaran (Y) diukur menggunakan kuesioner yang terdiri dari beberapa pernyataan dengan skala Likert satu sampai lima.

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Deskripsi Data Penelitian

Deskripsi data penelitian pada Tabel 1 dibawah menunjukkan nilai minimum dan maksimum serta nilai rata-rata jawaban responden terhadap seluruh variabel penelitian. Jumlah sampel penelitian berjumlah 41.

**Tabel 1**  
**Deskripsi Data Penelitian**

Variabel	N	Minimum	Maksimum	Rata-rata
Partisipasi Penganggaran (PP)	41	2,000	5,000	4,044
Keadilan Prosedural (KP)	41	2,000	5,000	3,998
Iklim Kerja Etis (IKE)	41	2,000	5,000	3,893
Senjangan Anggaran (SA)	41	2,000	5,000	4,060
Valid N	41			

Sumber: hasil olah data dengan SPSS

Berdasarkan Tabel 1, rata-rata penilaian responden pada partisipasi penganggaran adalah 4,044 yang menunjukkan setuju artinya pejabat-pejabat yang ada di tiap-tiap SKPD pada Pemerintah Kabupaten Tabanan memiliki partisipasi yang cukup tinggi dalam penyusunan anggaran. Penilaian responden mengenai keadilan prosedural adalah 3,998 atau

setuju, ini berarti prosedur-prosedur yang ada dalam proses penyusunan anggaran sudah diterapkan secara adil pada tiap-tiap SKPD. Nilai rata-rata iklim kerja etis adalah 3,893 yang menunjukkan setuju, hal ini berarti iklim kerja etis sudah tercipta dengan baik. Rata-rata penilaian responden pada senjangan anggaran adalah 4,095 hal ini dapat diartikan senjangan anggaran cukup tinggi.

### **Uji Validitas dan Reliabilitas**

Uji ini dilakukan untuk menguji instrumen dalam kuesioner penelitian. Uji validitas pada penelitian ini memenuhi nilai yang dipersyaratkan oleh nilai KMO MSA yaitu lebih dari 0,5 untuk seluruh variabel dan signifikansinya kurang dari 0,05. Selain itu nilai MSA lebih dari 0,5 pada seluruh instrumen (Ghozali, 2006). Nilai *Alpha Cronbach* lebih besar 0,6 yang berarti semua variabel lolos uji reliabilitas.

### **Uji Asumsi Klasik**

Penelitian ini menggunakan dua jenis uji asumsi klasik supaya hasilnya BLUE (*Best Linear Unbiased Estimator*) yaitu uji normalitas dan heteroskedastisitas. Model penelitian yang digunakan memenuhi nilai *Asymp. Sig. (2-tailed)* yaitu mempunyai nilai  $>0,05$ . Kesimpulannya model persamaan regresi tersebut memenuhi syarat uji normalitas.

Hasil yang ditunjukkan oleh pengujian heterokedastisitas adalah semua  $t_{hitung}$  memiliki tingkat signifikansi lebih besar dari 0,05. Jadi model ini terhindar dari gejala heteroskedastisitas.

## Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis 1, 2 dan 3 diuji dengan menggunakan analisis regresi moderasi dengan metode interaksi yang hasilnya seperti Tabel dibawah ini.

**Tabel 2**  
**Analisis regresi moderasi**

Variabel	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients Beta	t	Sig.
	B	Standard Error			
(Constant)	-0,136	0,179		-0,759	0,453
PP	0,685	0,133	0,559	2,951	0,006
KP	0,407	0,171	0,504	2,298	0,028
IKE	-0,100	0,191	-0,071	-0,432	0,669
PP*KP	-0,500	0,009	-0,626	-2,797	0,008
PP*IKE	0,438	0,010	0,414	2,080	0,045
F	11,606				
Sig.F	0,000				
R Square	0,624				
Adjusted R Square	0,570				

Sumber: Hasil olah data dengan SPSS

Hipotesis 1 menyatakan partisipasi penganggaran berpengaruh pada senjangan anggaran. Hasil pada Tabel di atas dimana nilai koefisien beta ( $\beta_1$ ) sebesar 0,685 dan  $t_{hitung}$  sebesar 2,951 dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,006 < 0,05$ . Ini menunjukkan dimana partisipasi penganggaran mempunyai pengaruh positif signifikan pada senjangan anggaran. Artinya jika partisipasi pejabat di tiap-tiap SKPD semakin tinggi dalam menyusun anggaran maka senjangan anggaran semakin tinggi.

Hipotesis 2 menyatakan keadilan prosedural memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil analisis pada Tabel 2 menunjukkan bahwa nilai koefisien beta ( $\beta_4$ ) -0,500 dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar -2,797 dengan tingkat signifikansi

sebesar  $0,008 < 0,05$ , berarti bahwa interaksi antara partisipasi penganggaran dengan keadilan prosedural berpengaruh negatif signifikan pada senjangan anggaran. Sehingga hipotesis kedua yang menyatakan keadilan prosedural memoderasi pengaruh partisipasi anggaran pada senjangan anggaran terbukti. Artinya semakin tinggi keadilan prosedural di tiap-tiap SKPD akan menurunkan senjangan anggaran.

Hipotesis 3 menyatakan bahwa iklim kerja etis memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Hasil pada Tabel 2 memperlihatkan nilai koefisien beta ( $\beta_5$ ) sebesar 0,438 dan nilai  $t_{hitung}$  sebesar 2,080 dengan tingkat signifikansi sebesar  $0,045 < 0,05$  berarti variabel ini memoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Jika iklim kerja etis di tiap-tiap SKPD semakin baik akan meningkatkan hubungan antara partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran. Ini terjadi disebabkan oleh pejabat yang menyusun anggaran mempunyai keyakinan terhadap anggaran yang disusun akan direalisasikan sendiri sehingga mereka menyusun anggaran yang mudah untuk direalisasikan.

## **SIMPULAN DAN SARAN**

Partisipasi penganggaran berpengaruh positif signifikan pada senjangan anggaran. Semakin tinggi partisipasi dari pejabat di tiap-tiap SKPD akan menyebabkan senjangan anggaran juga meningkat. Ini terjadi karena partisipan tidak memberikan informasi yang akurat mengenai sumber daya yang dimiliki dan kebutuhan anggaran yang diperlukan kepada pembuat keputusan.

Pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dimoderasi oleh keadilan prosedural. Hal ini berarti bila keadilan prosedural diterapkan secara konsisten maka akan dapat menurunkan senjangan anggaran.

Pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran dimoderasi oleh iklim kerja etis. Artinya interaksi antara variabel iklim kerja etis dengan partisipasi penganggaran akan meningkatkan senjangan anggaran.

Saran penelitian adalah Pemerintah Kabupaten Tabanan diharapkan konsisten menerapkan prosedur-prosedur secara adil dalam proses penyusunan anggaran agar senjangan anggaran dapat diturunkan. Bagi peneliti selanjutnya yang ingin meneliti masalah senjangan anggaran disarankan menggunakan pengukuran dengan data kuantitatif untuk mendapatkan hasil yang lebih akurat. Selain itu juga memperluas responden penelitian dari tiga pejabat menjadi semua pejabat pelaksana teknis kegiatan (PPTK) yang ada di tiap-tiap SKPD dan melakukan pengkajian yang lebih pada instansi lainnya baik pemerintah maupun swasta seperti Lembaga Keuangan dan Badan Usaha Milik Daerah (BUMD).

## **REFERENSI**

Aren, A.A. dan Loebbecke, J.K. 1995. *Auditing*. 6th Edition. Prentice Hall. Inc. Englewood. Cliff.

Baiman, S. Agency Research in Managerial Accounting: A Survey. *Journal of Accounting Literatur 1 (spring)*: 154-213.

Caiden Naomi. 1989. A New Perspective on Budgetary Reform. *Australian Journal of Public Administration*. Vol. 48 No 1. March.

Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review* 68. April. pp. 400-410.

Ghozali, I. 2006. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Edisi IV. Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.

Jones, Rowan, dan Maurice Pendlebury. 1996. *Public Sector Accounting*. Fourth Edition. Pitman Publishing.

Kenis, I. 1979. Effects of Budgetary Goal Characteristics on Managerial Attitude and Performance. *The Accounting Review* 54 (4): 707-721.

Kreitner, R. dan Kinicki, A. 2000. *Organizational Behavior*. Irwin McGraw-Hill. Fifth Edition.

Kren, L. 1992. Participation and Managerial Performance. The Impact of Information and Environmental Volatility. *The Accounting Review*. July. 511-526.

Libby, T. 1999. The Influence of Voice and Explanation Performance in Participative Budgeting Setting. *Accounting, Organizations, and Society*. 24: 125-137.

Lowe, E.A. dan Shaw, R.W. 1968. An Analysis of Managerial Biasing: Evidence From a Company's Budgeting Proses. *The Journal of Management Studies* 5. Oktober. pp. 304-315.

Lukka, K. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organization, and Society* 13. pp. 281-301.

Luthans, F. 1998. *Organization Behavior*. Eighth Edition. Boston : McGraw-Hill.

Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 2. Yogyakarta: Andi Offset.

Merchant, K.A. 1981. The Design of the Corporate Budgeting System: Influence on Managerial Behavior and Performance. *The Accounting Review*. Vol. 56, No. 4, pp. 812-829.

Nouri Hossein. 1994. Using organizational Commitment and Job Involvement to Predict Budgetary Slack : A Research Note, *Accounting Organization and Society*:289.

Onsi, M. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*. Juli. pp. 535-548.

Ozer, G. dan Yilmaz, E. 2011. Effects of Procedural Justice Perception, Budgetary Control Effectiveness and Ethical Work Climate on Propensity to Create Budgetary Slack. *Business and Economics Research Journal*. Vol. 2, Number 4, pp. 1-18.

Siegel, G. dan Marconi, H.R. 1989. *Behavioral Accounting*. South Western Publishing, Co. Cincinnati, Ohio.

Sudarba, I.K. 2010. Pengaruh Partisipasi Anggaran, Komitmen Organisasi dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Senjangan Anggaran (Studi Kasus pada SKPD se-Kabupaten Tabanan).

Wirawan. 2008. *Budaya dan Iklim Organisasi*. Cetakan Kedua. Jakarta: Salemba Empat.