

**PENGARUH PERSEPSI KEADILAN
PROSEDUR, EFEKTIFITAS PENGENDALIAN
ANGGARAN DAN IKLIM KERJA ETIS
TERHADAP KECENDERUNGAN
MELAKUKAN *BUDGETARY SLACK* PADA
ORGANISASI PUBLIK**



SKRIPSI

Diajukan sebagai salah satu syarat
Untuk menyelesaikan Program Sarjana (S1)
pada Program Sarjana Fakultas Ekonomika dan Bisnis
Universitas Diponegoro

Disusun oleh :

ERFAN ADRIANTO
NIM. 12030111150037

**FAKULTAS EKONOMIKA DAN BISNIS
UNIVERSITAS DIPONEGORO
SEMARANG
2013**

PERSETUJUAN SKRIPSI

Nama Penyusun : Erfan Adrianto

Nomor Induk Mahasiswa : 12030111150037

Fakultas/Jurusan : Ekonomika & Bisnis / Akuntansi

Judul Skripsi : **PENGARUH PERSEPSI KEADILAN
PROSEDUR, EFEKTIFITAS
PENGENDALIAN ANGGARAN &
IKLIM KERJA ETIS TERHADAP
KECENDERUNGAN MELAKUKAN
BUDGETARY SLACK PADA
ORGANISASI PUBLIK.**

Dosen Pembimbing : Prof. Dr.H. Much Syafruddin, M.Si, Akt

Semarang, 28 Juni 2013

Dosen Pembimbing

(Prof.Dr.H. Much Syafruddin, M.Si, Akt)
NIP. 19620416 199001 1 003

PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN

Nama Mahasiswa : Erfan Adrianto
Nomor Induk Mahasiswa : 12030111150037
Fakultas/Jurusan : Ekonomika dan Bisnis / Akuntansi

Judul Skripsi : **PENGARUH PERSEPSI KEADILAN
PROSEDUR, EFEKTIFITAS
PENGENDALIAN ANGGARAN &
IKLIM KERJA ETIS TERHADAP
KECENDERUNGAN MELAKUKAN
BUDGETARY SLACK PADA
ORGANISASI PUBLIK**

Telah dinyatakan lulus ujian pada tanggal 17 Juli 2013

Tim Penguji :

1. Prof. Dr.H. Much Syafruddin, M.Si, Akt (.....)

2. Dr. Z u l a i k h a, M.Si, Akt (.....)

3. Andri Prastiwi, SE, M.Si, Akt (.....)

PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI

Yang bertandatangan dibawah ini saya, Erfan Adrianto, menyatakan bahwa skripsi dengan judul : PENGARUH PERSEPSI KEADILAN PROSEDUR, EFEKTIFITAS PENGENDALIAN ANGGARAN & IKLIM KERJA ETIS TERHADAP KECENDERUNGAN MELAKUKAN *BUDGETARY SLACK* PADA ORGANISASI PUBLIK, adalah tulisan saya sendiri. Dengan ini saya menyatakan dengan sesungguhnya bahwa dalam skripsi ini tidak terdapat keseluruhan atau sebagian tulisan orang lain yang saya ambil dengan cara menyalin atau meniru dalam bentuk rangkaian kalimat atau simbol yang menunjukkan gagasan atau pendapat atau pemikiran dari penulis lain, yang saya akui seolah-olah sebagai tulisan saya sendiri, dan/atau tidak terdapat bagian atau keseluruhan tulisan yang saya salin itu, atau yang saya ambil dari tulisan orang lain tanpa memberikan pengakuan penulis aslinya.

Apabila saya melakukan tindakan yang bertentangan dengan hal tersebut di atas, baik sengaja maupun tidak, dengan ini saya menyatakan menarik skripsi yang saya ajukan sebagai hasil tulisan saya sendiri. Bila kemudian terbukti bahwa saya melakukan tindakan menyalin atau meniru tulisan orang lain seolah-olah hasil pemikiran saya sendiri, berarti gelar dan ijasah yang telah diberikan oleh universitas batal saya terima.

Semarang, Juli 2013
Yang membuat pernyataan

Erfan Adrianto
NIM 12030111150037

MOTO DAN PERSEMBAHAN

Tulisan sederhana ini saya persembahkan untuk semua keluargaku. Untuk Bapak dan Ibu hanya tulisan ini yang dapat ananda berikan saat ini.

Kerja keras dan doa adalah sebuah kesuksesan

ABSTRACT

This study aims to examine effects procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack at public organizations. Results of Busck and Gustafon (2002) study show that the amount of slack in public organizations is higher than private sector organizations. Public organization should be evaluated separately from private organization because their complexity level and managements differencess.

The data is obtained from questionnaire. Respondent are vertical public organization manager (Kuasa Pengguna Anggaran (KPA)) at Semarang city. This study use sensus method with 109 respondent. Regresion analys use in this study.

The results of analysis show that procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate have no a significant impact on propensity to create budgetray slack. Effectiveness budgetary control have a significant impact on procedural justice perception. Procedural justice perception have no mediator variabel in the relationship between budgtary control effectiveness and propensity to create budgetary slack, and also relationship between ethical work climate and propensity to create budgetary slack .

Keywords : Procedural justice perceptions, budgetary control effectiveness, ethical work climate, propensity to create budgetary slack

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* pada organisasi publik. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Busck dan Gustafon (2002) menunjukkan bahwa jumlah *slack* yang terjadi pada organisasi publik lebih besar daripada yang terjadi di organisasi swasta. Organisasi publik harus dievaluasi secara terpisah dari organisasi swasta karena perbedaan tingkat kompleksitas dan manajemennya.

Data diperoleh dengan menggunakan kuesioner. Responden yang digunakan adalah Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) instansi vertikal yang ada di Kota Semarang. Metode sensus digunakan dalam penelitian ini dengan responden sebanyak 109. Analisis regresi digunakan pada penelitian ini.

Hasil analisis menunjukkan bahwa persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis tidak berpengaruh signifikan terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*. Hanya variabel efektifitas pengendalian anggaran yang mempunyai pengaruh signifikan terhadap persepsi keadilan prosedur. Persepsi keadilan prosedur bukan merupakan variabel mediasi pada hubungan antara efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis dengan kecenderungan melakukan *budgetary slack*.

Kata kunci : Persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran, iklim kerja etis, kecenderungan melakukan *budgetary slack*.

KATA PENGANTAR

Setelah memanjatkan puji syukur kehadirat Allah SWT atas selesainya penulisan skripsi dengan judul “Pengaruh persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* pada organisasi publik ” ini, penulis merasa patut berterima kasih kepada pihak-pihak yang turut membantu terselesaikannya penulisan skripsi ini yang mungkin tidak dapat disebutkan satu per satu, namun diantaranya adalah:

1. Bapak Prof. Drs. Mohammad Nasir, M.Si., Akt., Ph.D. selaku Dekan Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro;
2. Bapak Prof. Dr. Muchamad Syafruddin, M.Si., Akt. selaku Ketua Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro sekaligus sebagai dosen pembimbing
3. Ibu Aditya Septiani S.E., M.Si., Akt., selaku dosen wali;
4. Bapak dan Ibu Dosen di Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Diponegoro atas bimbingan dan semua ilmu yang telah diberikan kepada penulis selama kuliah;
5. Kepala kantor KPPN Semarang I dan Semarang II beserta seluruh staff dan karyawan atas bantuannya dalam pengumpulan data
6. Seluruh karyawan Fakultas Ekonomika dan Bisnis yang telah membantu kelancaran proses belajar di kampus;

7. Rekan-rekan pada Bagian Pengembangan Pegawai Direktorat Jenderal Perbendaharaan Kementerian Keuangan RI yang telah memberikan kesempatan dalam melaksanakan Tugas Belajar ini;
8. Keluarga tercinta, bapak, ibu dan adik-adiku atas doa-doanya yang tak terputus;
9. Rekan-rekan mahasiswa Tugas Belajar pada Universitas Diponegoro Semarang;
10. Semua pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu yang telah membantu kelancaran penulis dalam penyusunan skripsi ini.

Penulis menyadari bahwa skripsi ini masih jauh dari sempurna. Oleh karena itu, saran dan kritik yang membangun sangat diharapkan penulis sebagai masukan yang berguna untuk perbaikan di masa yang akan datang. Semoga skripsi ini dapat bermanfaat bagi pembaca dan semua pihak.

Semarang, Juni 2013

Penulis,

Erfan Adrianto

DAFTAR ISI

	halaman
HALAMAN JUDUL.....	i
PERSETUJUAN SKRIPSI.....	ii
PENGESAHAN KELULUSAN UJIAN.....	iii
PERNYATAAN ORISINALITAS SKRIPSI.....	iv
MOTO DAN PERSEMBAHAN.....	v
<i>ABSTRACT</i>	vi
ABSTRAK.....	vii
KATA PENGANTAR.....	viii
DAFTAR TABEL.....	x
DAFTAR GAMBAR.....	xi
DAFTAR LAMPIRAN.....	xii
BAB I PENDAHULUAN.....	1
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Rumusan Masalah.....	8
1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian.....	8
1.3.1 Tujuan Penelitian.....	8
1.3.2 Kegunaan Penelitian.....	8
1.4 Sistematika Penulisan.....	9
BAB II TELAAH PUSTAKA.....	10
2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu.....	10
2.1.1 Landasan Teori.....	10

2.1.1.1	Teori Agensi.....	10
2.1.1.2	Penganggaran Sektor Publik.....	12
2.1.1.3	Keadilan Prosedur.....	15
2.1.1.4	Teori <i>Ethical Work Climate</i> (EWC).....	20
2.1.1.5	Pengendalian Anggaran (<i>Budget Control</i>)..	26
2.1.1.6	<i>Budgetary Slack</i>	29
2.1.2	Penelitian Terdahulu.....	32
2.2	Kerangka Pemikiran	33
2.3	Hipotesis.....	35
2.3.1	Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.....	36
2.3.2	Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.....	37
2.3.3	Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	39
2.3.4	Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	40
2.3.5	Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	41
2.3.6	Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur Terhadap Hubungan Antara Iklim Kerja Etis dan Efektifitas	

Pengendalian Anggaran dengan Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	42
BAB III METODE PENELITIAN.....	44
3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional.....	44
3.1.1 Variabel Independen	44
3.1.1.1 Efektifitas Pengendalian Anggaran	44
3.1.1.2 Iklim Kerja Etis.....	45
3.1.2 Variabel Dependen.....	45
3.1.2.1 Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	45
3.1.3 Variabel Mediasi	46
3.1.3.1 Persepsi Keadilan Prosedur.....	46
3.2 Populasi dan Sensus.....	47
3.3 Jenis dan Sumber Data.....	48
3.4 Metode Pengumpulan Data.....	48
3.5 Metode Analisis.....	49
3.5.1 Uji Validitas	49
3.5.2 Uji Reliabilitas.....	49
3.5.3 Uji Asumsi Klasik.....	50
3.5.3.1 Uji Multiolonieritas.....	50
3.5.3.2 Uji Heteroskedastisitas.....	51
3.5.3.3 Uji Normalitas.....	51
3.5.4 Uji Simultan (Uji F).....	52

3.5.5 Uji Hipotesis.....	52
BAB IV HASIL DAN ANALISIS.....	56
4.1 Deskripsi Objek Penelitian.....	56
4.2 Analisis data.....	58
4.2.1 Analisis Statistik Diskriptif.....	59
4.2.2 Hasil Uji Validitas.....	60
4.2.3 Hasil Uji Reliabilitas.....	63
4.2.4 Hasil Uji Asumsi Klasik.....	64
4.2.4.1 Hasil Uji Multikolonieritas.....	64
4.2.4.2 Hasil Uji Heteroskedastisitas.....	65
4.2.4.3 Hasil Uji Normalitas.....	66
4.2.5 Hasil Uji Simultan (Uji F).....	66
4.2.6 Hasil Uji Hipotesis.....	67
4.2.6.1 Uji Hipotesis Tahap I.....	68
4.2.6.2 Uji Hipotesis Tahap II.....	69
4.2.6.3 Uji Hipotesis Tahap III dan IV.....	71
4.3 Interpretasi Hasil.....	74
4.3.1 Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.....	74
4.3.2 Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.....	75

4.3.3	Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	75
4.3.4	Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	76
4.3.5	Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur Terhadap Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	77
4.3.6	Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur terhadap Hubungan Antara Iklim Kerja Etis dan Efektifitas Pengendalian Anggaran dengan Kecenderungan Melakukan <i>Budgetary Slack</i>	78
BAB V PENUTUP.....		80
5.1	Kesimpulan.....	80
5.2	Keterbatasan.....	82
5.3	Saran.....	82
DAFTAR PUSTAKA.....		84
LAMPIRAN-LAMPIRAN.....		89

DAFTAR TABEL

	halaman
Tabel 2.1 Perkembangan Moral Individu.....	21
Tabel 2.2 Teori Tipe Iklim.....	23
Tabel 2.3 Lima Dimensi <i>Ethical Climate</i>	24
Tabel 2.4 Etika Organisasional dan Individu.....	25
Tabel 4.1 Daftar Kuesioner.....	57
Tabel 4.2 Profil Responden.....	58
Tabel 4.3 Statistik Diskriptif.....	59
Tabel 4.4 Uji Keiser-Meyer-Olkhim (KMO) Data Awal.....	60
Tabel 4.5 Uji Validitas Data Awal.....	61
Tabel 4.6 Uji Keiser-Meyer-Olkhim (KMO) Data Lanjutan.....	62
Tabel 4.7 Uji Validitas Data Lanjutan.....	63
Tabel 4.8 Uji Reliabilitas.....	64
Tabel 4.9 Hasil Uji Multikolonieritas.....	65
Tabel 4.10 Hasil Uji Park.....	65
Tabel 4.11 Hasil Uji Kolmogorov-Smirov.....	66
Tabel 4.12 Hasil Uji Simultan (Uji F).....	67
Tabel 4.13 Hasil Analisis Regersi Tahap I.....	69
Tabel 4.14 Hasil Analisis Regresi Tahap II.....	69
Tabel 4.15 Hasil Regresi Tahap III dan IV.....	72

DAFTAR GAMBAR

Gambar 2.1 Kerangka Pemikiran.....	35
------------------------------------	----

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A Kuesioner.....	84
Lampiran B Hasil Pengolahan SPSS.....	89

BAB I

PENDAHULUAN

Dalam bab pendahuluan ini dibahas hal-hal yang menjadi latar belakang penulis untuk melakukan penelitian mengenai penyebab seorang pimpinan melakukan *budgetary slack* pada organisasi publik. Selain itu, dibahas pula rumusan masalah sebagai fokus utama penelitian, manfaat, dan tujuan penelitian serta sistematika penulisan. Berikut penjelasan secara rinci mengenai latar belakang masalah, rumusan masalah, manfaat dan tujuan penelitian serta sistematika penulisan.

1.1 Latar Belakang Masalah

Setiap organisasi pasti mempunyai tujuan yang ingin dicapai. Tujuan tersebut kemudian menjadi dasar dalam penyusunan strategi guna mencapai tujuan tersebut. Selanjutnya rencana kerja yang berisi target capaian kinerja dan anggaran yang dibutuhkan untuk satu tahun kedepan dibuat. Anggaran tersebut kemudian menjadi salah satu pedoman utama organisasi dalam melakukan aktivitasnya.

Asri dan Adisaputro (dalam Setiyanto, 2011) menyatakan peranan anggaran adalah sebagai sistem bagi manajer perusahaan atau organisasi terutama fungsi perencanaan, fungsi koordiansi dan fungsi pengawasan. Dengan demikian bisa dikatakan anggaran berfungsi sebagai salah satu alat perencanaan dan sekaligus alat pengendalian, karena kedua proses tersebut memiliki hubungan yang sangat erat. Perencanaan adalah melihat ke masa depan, menentukan kegiatan apa yang

harus dilakukan untuk mencapai tujuan. Pengendalian adalah melihat masa lalu, melihat apa yang senyatanya terjadi dan membandingkan dengan hasil yang direncanakan sebelumnya.

Sebuah organisasi membutuhkan anggaran untuk menterjemahkan strategi dalam rencana jangka pendek dan jangka panjang (Hansen dan Mowen, 2011). Anggaran merupakan pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial. Siklus anggaran meliputi empat tahap yaitu : tahap persiapan (*preparatioan*), tahap ratifikasi (*approval/ratification*), tahap pelaksanaan (*implemantation*), tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting and evaluatio*) (Mardiasmo, 2009).

Dalam tahap persiapan (*preparation*), dilakukan taksiran atas anggaran pengeluaran dan pendapatan. Pada organisasi publik taksiran atas anggaran pengeluaran merupakan kegiatan yang lebih dominan dibandingkan dengan kegiatan penaksiran anggaran pendapatan. Pada tahap ini manajer disetiap masing-masing instansi diberi kewenangan untuk mengajukan rencana anggaran pengeluaran dan pendapatan untuk instansi yang dipimpinya. Manajer seringkali melakukan suatu tindakan *budgetary slack* pada saat pengajuan anggarannya.

Budgetary slack adalah suatu kondisi ketika anggaran pendapatan ditetapkan terlalu rendah dari yang seharusnya dapat dicapai dan anggaran belanja ditetapkan setinggi mungkin melebihi yang sebenarnya (Schift dan Lewin dalam Muhamad, 2011). *Budgetary slack* umumnya terjadi pada saat proses penganggaran, khususnya proses partisipasi anggaran. Jenis partisipasi anggaran pada proses penganggaran sektor publik dan sektor swasta sangat berbeda. Di sektor swasta,

partisipasi muncul sebagai proses negosiasi untuk tambahan anggaran sedangkan di sektor publik manajer meminta sejumlah anggaran (jumlah ini ditentukan oleh manajer suatu unit) untuk unit mereka dari pimpinan pusat dalam organisasi mereka atau organisasi pemerintah yang lain.

Karena *budgetary slack* mempunyai peran yang penting dalam akuntansi manajemen dan perilaku, banyak penelitian yang telah dilakukan untuk mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi kecenderungan untuk melakukan *budgetary slack*. Menurut Hilton (dalam Falikhatun, 2007), tiga alasan seseorang melakukan *budgetary slack* :

- (a) orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka mampu mencapai anggarannya,
- (b) *budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian, jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, yang terjadi anggarannya tetap tercapai/terlampau,
- (c) rencana anggaran selalu dipotong dalam proses pengalokasian sumber daya.

Selain tiga alasan yang diungkapkan oleh Hilton (dalam Falikhatun, 2007), alasan seseorang melakukan *budgetary slack* juga dipengaruhi faktor keadilan organisasi. Hasil penelitian Maiga dan Jacobs (2007) menunjukkan bahwa *Budgetary slack* dipengaruhi secara negatif oleh keadilan prosedur. Ketika seorang karyawan merasa bahwa ada keadilan distributif dan prosedur dalam organisasinya maka kepercayaan dan komitmen anggarannya akan meningkat. Meningkatnya kepercayaan dan komitmen anggaran akan mempengaruhi secara negatif kecenderungan karyawan untuk melakukan *budgetary slack*. Prosedur

yang adil didefinisikan atas dasar 6 aturan : konsistensi, *bias suppression*, akurasi, *correctability*, keterwakilan dan *ethicality* (Leventhal, 1980). Ketika satu prosedur memenuhi satu dari aturan ini, karyawan merasa prosedur tersebut adalah prosedur yang adil. Kemudian Langevin dan Mendoza (2010), menyelenggarakan penelitian yang mengusulkan pertanyaan untuk bisa menguji dalil tentang bagaimana meningkatkan *perceived justice* dan beberapa dimensi sistem penganggaran mengurangi *budgetary slack* dan manipulasi data. Menurut Langevin dan Mendoza (2010), 4 elemen yang bisa menyediakan sistem penganggaran yang lebih adil yaitu pelaksanaan prinsip pengendalian, partisipasi anggaran, kualitas umpan balik dan beberapa pengukuran kinerja. Penelitian ini juga memasukkan beberapa dalil tentang bagaimana beberapa variabel seperti kepercayaan kepada *supervisor* dan komitmen terhadap tujuan mempengaruhi hubungan antara persepsi keadilan dan kecenderungan untuk membuat *budgetary slack*. Little *et al* (2002) mengusulkan fakta bahwa keadilan prosedur terkait dengan anggaran, secara positif mempengaruhi perilaku anggota organisasi dan kinerja organisasi, dan hal tersebut mempengaruhi secara negatif kecenderungan membuat *budgetary slack*.

Penelitian Schwepker (2001) mencoba meneliti hubungan antara *budgetary slack* dengan iklim kerja etis dalam suatu organisasi. Hasil penelitian Schwepker (2001) 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 melakukan *budgetary slack*.. Bahkan penelitian Desphande (1996)

menemukan bahwa sebagian besar manajer pada organisasi nirlaba percaya bahwa kesuksesan berhubungan dengan etika. *Budgetary slack* juga bisa dilihat sebagai suatu masalah etika. Ketika manajer salah dalam menggambarkan kemampuan mereka, mereka dengan sengaja telah menggunakan pengetahuan mereka yang lebih untuk kepentingan mereka sendiri. Hasil penelitian Riswandi (2004) menyatakan bahwa reputasi, etika dan persepsi keadilan berpengaruh menciptakan *slack* dalam penganggaran. Reputasi, etika dan persepsi keadilan secara positif berhubungan dengan norma sosial terkait kejujuran dan tanggungjawab sehingga dapat mengurangi *slack* dalam penganggaran.

Proses penganggaran memberikan keuntungan kepada organisasi khususnya dalam perencanaan dan pengendalian, menyebarkan ekspektasi pimpinan puncak kepada bawahan, evaluasi, koordinasi, komunikasi dan pembuatan keputusan (Joshi *et al*, 2003). Beberapa penelitian telah meneliti hubungan antara pengendalian anggaran yang merupakan bagian penting dari sistem pengendalian dan variabel-variabel terkait dengan organisasi. Pengendalian anggaran lebih efektif pada organisasi publik dibanding organisasi swasta karena pengendalian anggaran lebih efektif diterapkan pada organisasi yang bersifat statis. Penelitian Berland (2001) menyatakan bahwa pengendalian anggaran akan menghasilkan kinerja yang baik pada lingkungan yang bersifat statis. Hal ini disebabkan ketika ketidakjelasan lingkungan tinggi, hanya pengendalian anggaran tidaklah cukup sehingga sistem pengendalian yang lain harus digunakan bersama-sama.

Kecenderungan manajer melakukan *budgetary slack* dipengaruhi oleh formasi dan metode aplikasi sistem penganggaran (Merchant, 1985). *Budgetary slack* juga

timbul ketika tekanan dan pemanfaatan capaian anggaran sebagai prinsip utama dalam penilaian kinerja (Onsi, 1973). Dengan kata lain pengendalian anggaran yang terlalu ketat akan berakibat negatif terhadap kinerja. Akan tetapi dalam penelitian yang dilakukan Callahan dan Waymire (2007) menyatakan pengendalian anggaran pada tingkat yang maksimum akan lebih bermanfaat karena memberikan informasi yang lebih kepada manajer sehingga mampu mendeteksi *slack*, sehingga sistem pengendalian akuntansi dapat mengurangi adanya *budgetary slack*. Penelitian ini didukung juga hasil penelitian yang dilakukan oleh Van der Stede (2001) yang menyatakan pengendalian anggaran yang ketat akan mengurangi *budgetary slack*.

Busch (2002) meneliti konsep *slack* pada organisasi publik dan menemukan kesamaan dan perbedaan diantara *slack* organisasi, *budgetary slack* dan *discretionary slack*. Menurut Busch (2002), untuk meningkatkan produktivitas, efisiensi dan kualitas reformasi administrasi publik, perlu untuk mengevaluasi teknik baru, sistem informasi manajemen dan bentuk organisasi, dan pada tahap ini konsep *slack* mungkin berguna. Karena itu perlu dilakukan penelitian yang tersendiri terkait *slack* pada organisasi publik, dan perlu dikembangkan metode baru guna mengukurnya. Mengingat kompleksitas dan perbedaan dalam manajemen, faktor-faktor yang mempengaruhi kecenderungan membuat *budgetary slack* dalam organisasi publik harus dievaluasi secara terpisah dari organisasi swasta.

Jumlah *slack* yang terjadi pada organisasi publik lebih besar bila dibandingkan dengan *slack* yang terjadi pada organisasi swasta (Busch dan Gustafsson, 2002),

dan sistem pengendalian manajemen yang diterapkan pada organisasi publik juga tidak mampu mengurangi terjadinya hal tersebut. Hal ini menjadi salah satu kendala dalam penggunaan secara efisien sumberdaya-sumberdaya yang dimiliki oleh organisasi publik . Namun dalam penelitian yang dilakukan oleh Busch dan Gustafsson (2002) faktor-faktor yang mempengaruhi penciptaan *budgetary slack* pada organisasi publik tidak diteliti.

Penelitian terkait *budgetary slack* yang dilakukan pada sektor publik di Indonesia masih sedikit dan obyek penelitiannya masih terkonsentrasi pada instansi pemerintah daerah. Belum banyak penelitian mengenai *budgetary slack* yang menggunakan obyek instansi pemerintah pusat (vertikal). Penelitian Armaeni (2011) menggunakan obyek penelitian pada Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) yang terlibat dalam penyusunan anggaran Satuan Kerja Pemerintah Daerah (SKPD) Pemerintah Kabupaten Pinrang Propinsi Sulawesi Selatan. Maskun (2008) menggunakan obyek penelitiannya pada semua orang dalam pemerintahan daerah yang terlibat dalam pembuatan anggaran di Badan Koordiantor Wilayah (Bakorwil) II Jawa Timur. Bakorwil II Jawa Timur meliputi Bojonegoro, Tuban, Lamongan, Jombang, Mojokerto dan Kediri. Penelitian *budgetary slack* dilihat dari perspektif gender dilakukan Yuhertina (2005) dengan menggunakan obyek penelitian di 4 (empat) kota dan 2 (dua) kabupaten di Jawa Timur. Penelitian tersebut melibatkan seluruh individu pembuat anggaran yang berada di Dinas Pendidikan, Dinas Pendapatan Daerah, Badan Perencanaan dan Pembangunan Daerah dan Sekretariat Daerah. Obyek penelitian dengan

menggunakan 43 mahasiswa Magister Ekonomi Pembangunan dan Akuntansi Universitas Gajah Mada dilakukan oleh Maria (2011)

Berdasarkan uraian diatas dan penelitian yang telah dilakukan oleh Ozer dan Yilmaz (2011), maka penelitian selanjutnya diberi judul : “PENGARUH PERSEPSI KEADILAN PROSEDUR, EFEKTIFITAS PENGENDALIAN ANGGARAN DAN IKLIM KERJA ETIS TERHADAP KECENDERUNGAN MELAKUKAN *BUDGETARY SLACK* PADA ORGANISASI PUBLIK”.

1.2 Rumusan Masalah

Berdasarkan pada uraian latar belakang di atas, maka yang menjadi rumusan masalah dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah pengaruh persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* ?
2. Apakah persepsi keadilan prosedur mempunyai pengaruh mediasi dalam hubungan antara keefektifan pengendalian anggaran, iklim kerja etis dan kecenderungan melakukan *budgetary slack* ?

1.3 Tujuan dan Kegunaan Penelitian

1.3.1 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji seberapa besar pengaruh persepsi keadilan prosedur, efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*.

1.3.2 Kegunaan Penelitian

Kegunaan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah :

- a. Menemukan faktor-faktor penyebab yang mendorong manajer cenderung melakukan *budgetary slack*
- b. Menambah penelitian terkait *budgetary slack* pada organisasi publik yang pada akhirnya dapat menurunkan terjadinya *slack* anggaran pada sektor publik.

1.3 Sistematika Penulisan

Penelitian ini akan disusun dalam lima bab dengan tahapan sebagai berikut :

BAB I PENDAHULUAN

Bab ini akan menguraikan secara garis besar mengenai latar belakang penulisan, rumusan masalah, tujuan dan kegunaan, serta sistematika penulisan.

BAB II TELAAH PUSTAKA

Bab ini diawali dengan landasan teori yang mendukung perumusan hipotesis, dilanjutkan dengan penelitian terdahulu, kerangka pemikiran dan hipotesis.

BAB III METODE PENELITIAN

Menguraikan tentang metode penelitian yang digunakan dalam penelitian yang mencakup variabel penelitian dan definisi operasional, penentuan populasi, jenis dan sumber data, metode pengumpulan data serta metode analisis.

BAB IV HASIL DAN ANALISIS

Terdiri atas deskripsi objek penelitian, analisis data dan interpretasi hasil

BAB V PENUTUP

Bab ini berisi simpulan, keterbatasan dan saran

BAB II

TELAAH PUSTAKA

Dalam bab ini akan dibahas mengenai: (i) teori agensi, penganggaran sektor publik, *ethical work climate*, serta penjelasan mengenai konsep keadilan prosedur, pengendalian anggaran dan *budgetary slack*, (ii) uraian mengenai penelitian-penelitian sejenis yang telah dilakukan oleh peneliti sebelumnya, (iii) pengembangan hipotesis berdasarkan teori dan penelitian terdahulu yang dirangkai dengan kerangka pemikiran.

2.1 Landasan Teori dan Penelitian Terdahulu

2.1.1 Landasan Teori

Dalam subbagian ini penulis akan menguraikan teori-teori yang menurut penulis akan membantu dalam menganalisis permasalahan yang sedang diteliti. Ada dua (2) teori yang menurut penulis bisa menjadi landasan yaitu teori agensi dan teori *ethical work climate*.

2.1.1.1 Teori Agensi

Teori agensi merupakan konsep yang menjelaskan hubungan kontraktual antara *principal* dan *agent*. Pihak *principal* adalah pihak yang memberikan mandat kepada pihak lain, yaitu *agent*, untuk melakukan semua kegiatan atas nama *principal* dalam kapasitasnya sebagai pengambil keputusan (Supanto, 2010). Sehingga dalam melaksanakan mandat yang diberikan tersebut *agent* harus meletakkan kepentingan *principal* sebagai pemberi amanat diatas kepentingan *agent*. Namun dalam pelaksanaan mandat tersebut seringkali timbul

moral hazard, yaitu kondisi dimana *agent* tidak bekerja sesuai kepentingan *principal* namun mementingkan kepentingan *agent* itu sendiri. Teori keagenan dilandasi oleh 3 (tiga) buah asumsi yaitu :

a. Asumsi tentang sifat manusia

Asumsi tentang sifat manusia menekankan bahwa manusia memiliki sifat untuk mementingkan diri sendiri (*self interest*), memiliki keterbatasan rasionalitas (*bounded rationality*), dan tidak menyukai risiko (*risk aversion*).

b. Asumsi tentang keorganisasian

Asumsi keorganisasian adalah adanya konflik antar anggota organisasi, efisiensi sebagai kriteria produktivitas, dan adanya *asymmetric information* antara *principal* dan *agent*.

c. Asumsi tentang informasi

Asumsi tentang informasi adalah bahwa informasi dipandang sebagai barang komoditi yang dapat diperjualbelikan.

Dalam praktik penyusunan anggaran, teori agensi dapat dianalogikan sebagai berikut. Proses penyusunan anggaran yang menggunakan pendekatan kinerja dan *bottom up*, mengharuskan pimpinan puncak organisasi sebagai pemegang amanah (*principal*) memberikan amanah kepada pimpinan setingkat dibawahnya atau staff dibawahnya (*agent*) untuk mengajukan anggaran. *Principal* sebagai pemilik amanah mengharapkan bahwa anggaran yang diajukan oleh *agent* sesuai dengan yang dibutuhkannya. Hal ini disebabkan *principal* mempunyai kepentingan untuk memanfaatkan anggaran seefisien dan seefektif mungkin untuk kepentingan masyarakat. Pihak *agent* dalam melaksanakan amanahnya ternyata

lebih mementingkan kepentingan pribadinya dibanding kepentingan *principal*. *Agent* berusaha untuk memperoleh anggaran belanja yang lebih besar dari seharusnya sehingga mempermudah dalam proses pelaksanaan kegiatan. Dilain pihak *agent* juga berusaha memperkecil anggaran pendapatan yang harus diperoleh sehingga mempermudah dalam mencapainya. Karena dalam pengajuan anggaran pihak *agent* tidak memberikan informasi yang seharusnya, dalam bentuk memperkecil pendapatan dibanding potensinya serta memperbesar belanja dari yang dibutuhkan (*budgetary slack*), maka terjadilah yang dinamakan *moral hazard*.

Adanya konflik kepentingan antara *principal* dan *agent* menyebabkan timbulnya biaya keagenan (*agency cost*). Biaya keagenan timbul sebagai upaya *principal* untuk memastikan bahwa *agent* bertindak sesuai dengan kepentingan *principal*. Dalam proses penyusunan anggaran biaya keagenan terwujud dengan dibentuknya badan dan lembaga pengawas keuangan. Dari dalam unsur pemerintah contoh badan pengawas keuangan adalah BPKP, DPR dan Itjen Kementerian/Lembaga. Sedangkan dari luar unsur pemerintah contohnya adalah BPK dan LSM. Biaya operasional atas lembaga dan badan pengawas yang dibentuk *principal* adalah biaya keagenan.

2.1.1.2 Penganggaran Sektor Publik

Anggaran adalah pernyataan mengenai estimasi kinerja yang hendak dicapai selama periode waktu tertentu yang dinyatakan dalam ukuran finansial, sedangkan proses atau metode untuk mempersiapkannya disebut penganggaran. (Mardiasmo, 2009). Ada perbedaan pada proses penganggaran yang terjadi pada sektor publik

dan sektor swasta. Pada sektor swasta anggaran adalah bagian dari rahasia perusahaan yang harus dijaga kerahasiaannya, sedangkan pada sektor publik anggaran merupakan informasi publik yang harus diinformasikan untuk dikritik, didiskusikan dan diberi masukan.

Anggaran sektor publik secara sederhana adalah suatu dokumen yang menggambarkan kondisi keuangan dari suatu organisasi yang meliputi informasi mengenai pendapatan, belanja dan aktivitas (Mardiasmo, 2009). Didalam anggaran sektor publik dapat terlihat kegiatan organisasi dimasa akan datang. Anggaran sektor publik dibagi menjadi dua yaitu anggaran operasional dan anggaran modal (Mardiasmo, 2009). Anggaran operasional digunakan untuk merencanakan kebutuhan sehari-hari dalam menjalankan pemerintahan. Anggaran modal menunjukkan rencana jangka panjang dan pembelanjaan atas aktiva tetap. Anggaran sektor publik mempunyai 8 (delapan) fungsi utama yaitu, sebagai alat perencanaan, sebagai alat pengendalian, sebagai alat kebijakan fiskal, sebagai alat politik, sebagai alat koordinasi dan komunikasi, sebagai alat penilaian kinerja, sebagai alat motivasi dan sebagai alat menciptakan ruang publik (Mardiasmo, 2009).

Pada dasarnya prinsip-prinsip dan mekanisme penganggaran relatif tidak berbeda antara sektor swasta dengan sektor publik (Henley *et al*, 1990 dalam Mardiasmo, 2009). Penganggaran meliputi empat tahap yang terdiri atas :

a) Tahap persiapan anggaran (*preparation*)

Pada tahap ini dilakukan taksiran pengeluaran atas dasar taksiran pendapatan yang tersedia. Dalam proses taksiran yang perlu mendapat perhatian adalah

terdapatnya faktor ketidakpastian yang cukup tinggi. Untuk itu manajer keuangan publik harus memahami betul dalam menentukan besarnya suatu mata anggaran.

Di Indonesia proses perencanaan anggaran menggunakan pendekatan *bottom-up* dengan tetap mengacu pada arah kebijakan pembangunan pemerintah pusat. Didalam UU No 25 Tahun 2004 tentang Sistem Perencanaan Pembangunan Nasional, pemerintah menyusun Rencana Pembangunan Jangka Panjang (RPJP) sebagai pedoman pembangunan dan perencanaan jangka panjang. Kemudian RPJP dijabarkan kembali menjadi Rencana Pembangunan Jangka Menengah (RPJM) dan Rencana Kerja Pemerintah (RKP). RKP merupakan rencana kerja pemerintah untuk jangka waktu satu tahun. RKP merupakan acuan dalam penyusunan anggaran tahun yang akan datang.

b) Tahap ratifikasi (*approval/ratification*)

Pada tahap ini rencana anggaran dibahas bersama dengan *legislatif* sebagai pemegang tertinggi hak anggaran. Tahap ini merupakan tahap yang melibatkan proses politik yang cukup rumit. Dalam tahap ini rencana anggaran yang telah disusun bisa mengalami perubahan maupun pergeseran antar unit organisasi dalam pemerintahan.

c) Tahap implementasi (*implementation*)

Setelah rencana anggaran mendapat persetujuan dari *legislatif*, tahap selanjutnya adalah pelaksanaan anggaran. Semua kegiatan dan aktifitas baik berupa pengeluaran anggaran maupun pendapatan anggaran dilaksanakan. Hal yang terpenting yang harus diperhatikan adalah perlu dimilikinya suatu sistem

informasi akuntansi dan sistem pengendalian yang memadai dalam proses pelaksanaan anggaran.

d) Tahap pelaporan dan evaluasi (*reporting & evaluation*)

Salah satu aspek penting yang dituntut oleh masyarakat terkait pengelolaan anggaran adalah aspek akuntabilitas. Masyarakat menuntut pemerintah dapat mempertanggungjawabkan penggunaan anggaran yang dibiayai oleh pajak yang dibayar oleh rakyat. Tahap pelaporan dan evaluasi tidak akan mengalami kendala jika dalam tahap implementasi telah didukung dengan sistem informasi akuntansi dan sistem pengendalian manajemen yang baik.

2.1.1.3 Keadilan Prosedur

Bagaimana anggota diperlakukan didalam suatu organisasi, berpengaruh terhadap variabel lain dalam pekerjaan (Moorman dalam Mariani, 2011). Anggota organisasi menginginkan mereka diperlakukan secara adil didalam organisasi. Konsep tentang bagaimana persepsi anggota organisasi apakah mereka diperlakukan secara adil didalam organisasi sering disebut dengan keadilan organisasi (Moorman dalam Mariani, 2011)

Keadilan organisasi kemudian terbagi menjadi 3 tipe yaitu keadilan distributif, keadilan prosedur dan keadilan interaksional (Deustch, 1985 dan Tornblom, 1992 dalam Cristofel, 2010). Keadilan distributif terkait dengan keadilan atas pendistribusian *outcome* yang dihasilkan oleh organisasi (Sri Runing, 2011). *Outcome* yang ada dalam organisasi dapat berupa gaji, jabatan, beban kerja dan lain-lain. Keadilan prosedur berhubungan pada keadilan prosedural yang digunakan untuk menentukan hasil-hasil yang terdistribusi

(Leventhal, 1980). Misalnya apakah proses penentuan gaji seseorang telah dilakukan dengan adil atau tidak. Sedangkan keadilan interaksional adalah keadilan tentang perlakuan interaksional pembuat keputusan (*decision maker*) dengan bawahan atau karyawannya (Cropanzoo *et al*, 2000 dalam Mariani, 2011).

Dalam penelitian yang dilakukan oleh Leventhal (1980), mengungkapkan 6 aturan pokok yang ada dalam keadilan prosedur. Bila 6 aturan pokok tersebut terpenuhi maka suatu prosedur dikategorikan adil. Aturan pokok yang dimaksud adalah :

1. Konsistensi

Prosedur yang adil tidak membedakan perlakuan antara satu orang dengan orang yang lain maupun saat ini dan yang akan datang. Setiap orang mempunyai hak dan diperlakukan sama dalam prosedur yang sama.

2. Meminimalisasi Bias

Prosedur yang adil menghindari kepentingan individu maupun pemihakan. Karena kepentingan individu dan pemihakan adalah sumber utama terjadinya bias dalam suatu prosedur.

3. Akurat

Informasi yang dibutuhkan untuk menentukan agar penilaian keadilan akurat harus mendasarkan pada fakta. Jika menggunakan opini sebagai dasar, opini tersebut harus bersumber dari orang yang benar-benar mengetahui permasalahan serta informasi yang diberikan lengkap.

4. Representatif

Prosedur dikatakan adil jika melibatkan seluruh pihak yang terkait. Akan tetapi keterlibatan pihak-pihak tersebut disesuaikan dengan sub-sub kelompok yang ada, sehingga akses semua pihak untuk melakukan kontrol menjadi terbuka.

5. Etis

Prosedur yang adil harus berdasarkan aturan etika dan moral yang berlaku. Sehingga meskipun secara substantif memenuhi syarat, jika melanggar etika dan moral, maka prosedur tersebut tidak dapat dikatakan adil.

6. Upaya Perbaikan

Upaya memperbaiki kesalahan merupakan salah satu tujuan utama ditegakkannya keadilan. Prosedur yang adil harus mampu memperbaiki kesalahan yang telah terjadi sekaligus mengantisipasi kesalahan yang mungkin muncul dikemudian hari.

Disamping 6 aturan pokok diatas diperlukan juga komponen-komponen penting untuk menegakkan dan menjaga prosedur yang adil (Leventhal dalam Faturochman, 2002). Komponen-komponen yang dimaksud adalah :

1. Ada agen yang berfungsi sebagai pengumpul informasi dan membuat keputusan. Agen ini adalah pihak-pihak yang terlibat dalam suatu prosedur.
2. Ada aturan yang jelas dan kriteria yang baku. Aturan dan kriteria baku digunakan sebagai alat evaluasi.
3. Ada tindakan nyata untuk mengumpulkan dan menyangkan informasi. Tanpa aktivitas ini maka penilaian keadilan akan sulit untuk dilakukan.

4. Ada struktur dan hierarki keputusan. Kedudukan hasil dan keputusan harus diatur posisinya sehingga peran masing-masing menjadi jelas. Keputusan yang kedudukannya lebih tinggi tidak dapat dibatalkan oleh keputusan yang kedudukannya lebih rendah.
5. Keputusan yang dibuat telah disampaikan secara terbuka kepada semua pihak yang terkait. Hal ini dilakukan untuk mengurangi terjadinya bias dan menjaga netralitas.
6. Prosedur selalu dijaga agar tetap standar melalui pengawasan dan pemberian sanksi bila ada penyimpangan.
7. Ada mekanisme untuk mengubah prosedur bila prosedur yang diterapkan tidak berjalan sesuai ketentuan.

Dalam perkembangan penelitian mengenai keadilan prosedur, dikenal ada 2 model penilaian keadilan prosedur (Faturochman, 2002). Yang pertama adalah model kepentingan pribadi (*Self Interest Model*) dan yang kedua model nilai-nilai kelompok (*Group Value Model*).

Dalam model kepentingan pribadi menekankan keadilan yang orientasi akhirnya adalah hasil (Faturochman, 2002). Artinya kepedulian terhadap keadilan prosedur hanya merupakan suatu upaya untuk mengakomodir kepentingan individu sebesar mungkin. Upaya tersebut dilakukan dengan melakukan kontrol proses (*process control*) dan pengambilan keputusan (*decision control*). Kontrol proses adalah kontrol dalam memberikan informasi yang dibutuhkan dalam pengambilan keputusan. Kontrol pengambilan keputusan

adalah seberapa besar kontrol terhadap suatu proses pengambilan keputusan. Semakin besar kontrol yang dimiliki maka semakin adil prosedur tersebut.

Model nilai-nilai kelompok mengasumsikan bahwa individu tidak dapat dipisahkan dari kelompoknya. Didalam kelompok, individu lebih mengutamakan kebersamaan daripada dirinya sendiri (Faturachman, 2002). Model ini juga menganggap bahwa prosedur adalah norma-norma yang mengatur perlakuan, struktur dan proses sosial. Sehingga prinsip keadilan adalah kesesuaian antara nilai-nilai kelompok dengan prosedur kelompok (Faturachman, 2002).

Neihoff dan Moorman (1973), seperti yang dikutip dalam Ozer dan Yilmaz (2011), menyatakan bahwa persepsi keadilan prosedur adalah persepsi terhadap proses pengambilan keputusan sebagai suatu proses yang sepenuhnya adil. Dalam penelitian tersebut dikemukakan juga instrumen yang dapat digunakan untuk mengukur persepsi keadilan prosedur. Instrumen tersebut adalah :

- a) Ketika keputusan yang berhubungan dengan pekerjaan diambil, keputusan tersebut di klarifikasi dan tambahan informasi diberikan jika hal tersebut diminta oleh pegawai.
- b) Keputusan yang berhubungan dengan pekerjaan diterapkan kepada seluruh pegawai
- c) Sebelum keputusan terkait pekerjaan dibuat, semua kekhawatiran pegawai diperhatikan
- d) Untuk membuat keputusan yang tepat, akurat dan lengkap informasi dikumpulkan terlebih dahulu

- e) Pegawai diperbolehkan tidak menyetujui atau melakukan banding atas keputusan berhubungan dengan pekerjaan yang diambil oleh pimpinan
- f) Keputusan terkait pekerjaan dibuat secara tidak berat sebelah.

2.1.1.4 Teori *Ethical Work Climate* (EWC)

Victor dan Cullen (dalam Saranela, 2011) mengusulkan dua tipologi konsep dari tipe iklim, yaitu *ethical criteria* (kriteria etis) dan *the locus analysis* (lokus analisis). Kriteria etis menggambarkan 3 tingkat perkembangan moral menurut Kohlberg (dalam Saranela, 2011). Sedangkan lokus analisis menggambarkan referensi grup yang digunakan untuk mendefinisikan kriteria tersebut.

Kohlberg (dalam Saranela, 2011) mengungkapkan bahwa perkembangan moral individu terbagi dalam enam tahap, yaitu orientasi kepatuhan dan hukum, orientasi minat pribadi, orientasi keserasian interpersonal dan kefirmatan, orientasi otoritas dan pemeliharaan aturan sosial, orientasi kontrak sosial dan prinsip etika universal. Enam tahap perkembangan moral individu tersebut kemudian dikelompokkan menjadi 3 tingkat perkembangan. Tingkat pertama yaitu *pra-konvensional*, tingkat kedua *konvensional* dan tingkat ketiga *pasca-konvensional*.

Pada tahap *pra-konvensional*, seorang individu mendasarkan pertimbangan moralnya pada imbalan dan hukuman (Vardaman *et al*, 2012). Fokus tindakan yang dilakukan seorang individu adalah apakah dia akan mendapat hukuman atau imbalan. Suatu tindakan dikategorikan benar jika memberikan imbalan atau bermanfaat bagi individu tersebut. Sedangkan hukuman hanyalah suatu alat pencegah untuk tidak melakukan tindakan tersebut.

Pada tahap *konvensional*, individu berperilaku atas pertimbangan tindakan apa yang menjadi harapan dan berlaku dalam lingkungannya. Individu yang berada dalam tahap ini menggunakan norma profesioaal, norma sosial dan harapan masyarakat sebagai dasar dalam pertimbangan dalam bertindak. Persetujuan dari anggota masyarakat dan/atau organisasi merupakan perhatian utama bagi individu yang berada pada tahap ini,

Tahap *pasca konvensional* merefleksikan individu yang dalam bertindak telah menggunakan prinsip-prinsip etika yang berlaku universal sebagai pertimbangan. Tindakan yang dilakukan bahkan sudah melebihi aturan dan hukum yang berlaku dalam suatu negara atau masyarakat. Keputusan yang diambil sudah berdasarkan standar individu yang melahirkan prinsip etika yang ada dalam individu tersebut.

Tabel 2.1

Perkembangan Moral Individu

	Uraian	Tingkatan
Tahap1	orientasi kepatuhan dan hukum	<i>Pra- Konvensional</i>
Tahap 2	orientasi minat pribadi	
Tahap 3	orientasi keserasian interpersonal dan kofirmitas	<i>Konvensional</i>
Tahap 4	orientasi otoritas dan pemeliharaan aturan sosial	
Tahap 5	orientasi kontrak sosial	<i>Paska Konvensional</i>
Tahap 6	prinsip etika universal	

Sumber : Kohlberg, 1984 dalam Saranela, 2011

Victor dan Cullen (dalam Sulasmi dan Widhianto, 2004) mengadopsi tiga tahap perkembangan moral yang diungkapkan Kohlberg. Victor dan Cullen membagi dimensi *ethical criteria* (kriteria etis) menjadi 3, yaitu *egoism* (egois), *benevolence* (kebajikan) dan *principle* (prinsip). *Egoism* (egois) menggambarkan individu yang menfokuskan keputusan dan perilakunya pada kepentingannya sendiri. *Benevolence* (kebajikan) menggambarkan individu yang dalam mengambil keputusan dan bertindak berusaha memberikan manfaat sebanyak mungkin untuk orang lain. *Principle* (prinsip) menggambarkan individu yang menggunakan aturan, hukum dan prosedur dalam membuat keputusan dan bertindak.

Dimensi *locus analysis*, tipologi konsep yang kedua dari tipe iklim, dibagi menjadi 3, yaitu *individual*, *local* dan *cosmopolitan*. *Individual* memfokuskan kepentingan yang dimiliki oleh satu orang. *Local* memfokuskan pada kebutuhan organisasi secara keseluruhan. *Cosmopolitan* memfokuskan pada kepentingan masyarakat yang lebih luas atau sistem ekonomi dimana organisasi tersebut berada

Kedua dimensi yang digunakan Victor dan Cullen, *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*. Teori tipe iklim dapat dilihat pada tabel 2.2.

Tabel 2.2
Teori Tipe Iklim

<i>Ethical Criteria</i>	<i>Locus Analyis</i>		
	<i>Individual</i>	<i>Local</i>	<i>Cosmopolitan</i>
<i>Egoism</i>	<i>Self-Interest</i>	<i>Company-Interest</i>	<i>Efficiency</i>
<i>Benevolence</i>	<i>Friendship</i>	<i>Team Play</i>	<i>Social Responsibility</i>
<i>Principle</i>	<i>Personal Morality</i>	<i>Rules and Procedures</i>	<i>The Law / Professional Code</i>

Sumber : Victor & Cullen (1984) dikutip oleh Sulasmi dan Widhianto (2009)

Dari sembilan jenis dimensi teoritis dari *ethical climate* pada tabel 2.2 , Victor dan Cullen kemudian mengidentifikasi 5 (lima) bentuk *ethical Climate* yang ada dalam suatu organisasi (Vardaman *et al*, 2012) seperti pada tabel 2.3. Bentuk *ethical climate* yang ada dalam organisasi tersebut adalah yaitu :

1. *Profesional*. Anggota organisasi berperilaku berdasarkan aturan dan petunjuk yang berupa kode etik profesional (*code*), atau hukum (*law*) yang sudah ditentukan oleh pemerintah.
2. *Caring*. Kesejahteraan dan kepentingan orang lain, baik sesama anggota organisasi atau bukan, menjadi pertimbangan anggota organisasi yang berada dalam organisasi yang mempunyai iklim ini.
3. *Rules*. Anggota organisasi akan secara taat mematuhi aturan yang ada dalam unit atau organisasinya.
4. *Instrumental*. Kepentingan diri sendiri menjadi pertimbangan utama dari pada kepentingan orang lain.

5. *Independence*. Organisasi yang mempunyai *ethical climate* bentuk ini, anggota organisasinya dalam berperilaku secara kuat dipengaruhi oleh apa yang menjadi prinsip salah dan benar yang dimiliki oleh individu anggota organisasi itu sendiri (Victor dan Cullen, dalam Apellboun *et al* ,2005).

Tabel 2.3

Lima Dimensi *Ethical Climate*

<i>Ethical Criteria</i>	<i>Locus Of Analysis</i>		
	<i>Individual</i>	<i>Local</i>	<i>Cosmopolitan</i>
<i>Egoism</i>	<i>Instrumental</i>		<i>Caring</i>
<i>Benevolence</i>	<i>Caring</i>		
<i>Principle</i>	<i>Independence</i>	<i>Rules</i>	<i>Law and Code</i>

Sumber : Vardaman *et al*, 2012.

Jika kita bandingkan lima dimensi *Ethical Climate* yang diproposisikan oleh Victor dan Cullen (dalam Saranela, 2011) dengan enam tahap perkembangan moral yang diajukan oleh Kohlberg (dalam Sulasmi dan Widhianto, 2004) , maka akan tampak seperti pada tabel 2.4. Tahap perkembangan moral 1 dan 2 masuk dalam kategori egois (*egoism*) dan bentuk *ethical climate instrumental*. Tahap perkembangan moral 3 dan 4 masuk dalam kategori kebajikan (*benevolence*) dan bentuk *ethical climate caring* (perhatian). Tahap perkembangan moral 5 dan 6 masuk dalam kategori prinsip (*principle*) dan bentuk *ethical climate code & law* (hukum), *rules* (aturan) dan *independence* (independensi).

Tabel 2.4
Etika Organisasional dan Individual

Kohlberg (1984)	Kategori Etika Etis	Victor dan Cullen (1988)
Tahap 1	Egois (<i>Egoism</i>)	<i>Instrumental</i>
Tahap 2		
Tahap 3	Kebijakan (<i>Benevolence</i>)	Perhatian (<i>Caring</i>)
Tahap 4		
Tahap 5	Prinsip (<i>Principle</i>)	Hukum (<i>Code & Law</i>)
Tahap 6		Aturan (<i>Rules</i>)
		Independensi (<i>Independence</i>)

Sumber : Syafruddin, 2005.

Iklm kerja etis adalah suatu keadaan dimana operasionalisasi organisasi dipengaruhi oleh norma dan etika (Schwepker dan Ingram, 1997). Operasionalisasi organisasi menggunakan nilai-nilai moral dan etika yang berlaku dalam masyarakat. Schwepker dan Ingram (1997) mengemukakan instrumen yang dapat digunakan sebagai alat ukur iklim kerja etis dalam suatu organisasi yaitu :

- a) Organisasi tersebut menegakkan kebijakan yang berkaitan dengan perilaku etis
- b) Organisasi tersebut menegakkan kode etik
- c) Organisasi tersebut mempunyai kebijakan terkait perilaku etis
- d) Pimpinan organisasi secara eksplisit mengungkapkan bahwa perilaku tidak etis tidak dapat ditoleransi

- e) Organisasi tersebut mempunyai kode etik secara formal dan tertulis

2.1.1.5 Pengendalian Anggaran (*Budgetary Control*)

Sistem pengendalian manajemen terdiri dari proses perencanaan strategi, penyusunan anggaran, pelaksanaan anggaran dan evaluasi. Pengendalian adalah proses mengukur dan mengevaluasi kinerja aktual dari setiap bagian organisasi, kemudian melaksanakan perbaikan jika diperlukan (Gordon dalam Dedeh, 2009). Sehingga proses pengendalian merupakan salah satu bagian penting dari sistem pengendalian manajemen yang ada dalam organisasi.

Sistem pengendalian yang ketat merupakan salah satu alat evaluasi kinerja yang menitikberatkan kemampuannya untuk mencapai tujuan anggaran (Anthoy dan Govindarajan dalam Adeline, 2012). Berarti kemampuan suatu organisasi untuk mencapai tujuannya dapat terwujud ketika sistem pengendalian yang ada dalam organisasi tersebut ketat.

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). Ada 5 atribut utama dalam *budgetary control*, yaitu penekanan pada pemenuhan anggaran, penyisihan revisi anggaran dalam tahun berjalan, jumlah detail *budgetary control*, toleransi untuk interim *budget deviations* dan intensitas mengkomunikasikan anggaran (Stede dalam Adeline, 2012).

Menurut Mulyadi, (dalam Dedeh, 2009) proses pengendalian anggaran dilakukan melalui 3 tahap, yaitu :

1. Tahap penetapan sasaran

Pada tahap ini tujuan organisasi dirinci menjadi sasaran (*goal*). Sasaran tersebut kemudian dibebankan pencapaiannya kepada pimpinan melalui proses penyusunan anggaran. Sumber daya organisasi, yang diukur dengan satuan moneter, dialokasikan juga pada proses penyusunan anggaran

2. Tahap implementasi

Anggaran yang telah disusun kemudian dikonsolidasikan kedalam suatu anggaran komprehensif yang formal untuk disahkan. Pada organisasi yang berbentuk perusahaan pengesahan anggaran dilakukan oleh direksi dan pemegang saham.

3. Tahap pengendalian dan evaluasi kinerja

Kinerja sesungguhnya dibandingkan dengan standar yang tercantum dalam anggaran. Tindakan korektif dilakukan ketika kinerja berada dibawah standar. Penilaian atas kinerja juga dapat menemukan permasalahan-permasalahan dalam organisasi.

Pengendalian anggaran yang dilakukan dalam perusahaan atau organisasi memiliki tujuan tertentu. Menurut Rhati (2011) tujuan sistem pengendalian anggaran adalah :

1. Mendefinisikan tujuan atau sasaran. Menggambarkan secara jelas, keseluruhan tujuan organisasi dan menentukan target kinerja untuk masing-masing bagian organisasi.

2. Mendefinisikan tanggungjawab. Merupakan dasar pertanggungjawaban bagi masing-masing individu, sehingga masing-masing individu mengetahui apa yang diharapkan dari mereka dan bagaimana mereka akan dievaluasi.
3. Sebagai dasar penilaian kinerja. Memberi dasar untuk membandingkan kinerja sesungguhnya dengan target yang sudah ditentukan sebelumnya serta deviasinya. Tindakan ini juga bertujuan untuk memberikan perbaikan secara berkala.
4. Optimalisasi penggunaan sumberdaya. Memastikan bahwa semua sumberdaya yang tersedia digunakan sebaik mungkin untuk kepentingan organisasi atau laba.
5. Koordinasi. Mengkoordinasikan berbagai macam aktivitas dalam organisasi dan membuat pengendalian menjadi terpusat, akan tetapi juga memberikan jalan bagi manajemen untuk mendesentralisasikan tanggung jawab dan mendelegasikan kewenangan.
6. Merencanakan kegiatan. Melahirkan sebuah semangat untuk berfikir kedepan dengan hati-hati tentang kemungkinan-kemungkinan yang akan terjadi dan bagaimana mencapainya. Merencanakan kegiatan akan mengarahkan pada suatu kedinamisan akan tetapi tidak sembrono. Hal ini juga membantu dalam membuat suatu rancangan jangka panjang sekaligus memberikan ketepatan pengukuran akurasi yang wajar.
7. Dasar kebijakan. Memberikan dasar dalam melakukan perubahan atas kebijakan saat ini dan yang akan datang.

Ozer dan Yilmaz (2011) mengungkapkan bahwa pengendalian anggaran dikatakan efektif ketika kondisi dalam proses penyusunan dan penggunaan anggaran diawasi dengan ketat. Untuk mengukur efektifitas pengendalian anggaran yang ada dalam suatu organisasi, Ozer dan Yilmaz (2011) mengajukan suatu instrumen yaitu :

- a) Kesesuaian antara anggaran yang diminta dan kebutuhan diawasi dengan hati-hati
- b) Adanya kontrol terhadap biaya dengan kebutuhan yang sebenarnya.
- c) Kesesuaian antara pengeluaran dan disiplin anggaran diawasi dengan hati-hati
- d) Anggaran diawasi dengan hati-hati apakah dana yang diminta digunakan sesuai dengan persyaratan
- e) Jumlah anggaran yang diminta diperiksa secara hati-hati

2.1.1.6 *Budgetary Slack*

Konsep *slack* pertama kali diperkenalkan oleh Cyert dan March (1963). Mereka mendefinisikan *slack* sebagai perbedaan antara sumberdaya yang tersedia untuk organisasi dan pembayaran yang dibutuhkan untuk mempertahankan koalisi. Definisi tersebut dikaitkan dengan pemahaman perusahaan sebagai koalisi para *stakeholder*.

Menurut Cyret dan March (1963) ada 2 bentuk *slack*, yaitu tambahan stimulus bagi *stakeholder* dan cadangan yang dibentuk oleh manajemen. Kedua bentuk *slack* ini merupakan bentuk usaha manajemen untuk memperoleh sumberdaya pada saat masa sulit. Pencadangan sumberdaya dilakukan

manajemen dengan mengatur jumlah *ouput* dan *input* yang ditransfer antara *stakeholder* dan organisasi (Busch dan Gustafsson, 2002).

Slack yang terjadi dalam proses anggaran disebut *budgetary slack*. Menurut Anthony dan Govindarajan (2007), *budgetary slack* adalah perbedaan jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik dari organisasi. Sedangkan menurut Young (dalam Apriyandi, 2011), *budgetary slack is amount by wich subordinate understate his productive capabilities when given chance to select a work standard against which his performance will be evaluated*. Ketika bawahan diberikan kesempatan untuk menentukan standar kerjanya, mereka cenderung menurunkan produktifitasnya. Manajer dapat membangun *slack* dalam anggaran melalui strategi meninggikan biaya dan menurunkan pendapatan (Schift dan Lewin dalam Muhamad, 2011). Dengan kata lain *budgary slack* dilakukan dengan merendahkan pendapatan yang dapat dicapai dan meninggikan biaya dari yang seharusnya diperlukan.

Menurut Busch (2002) konsep *slack* yang terjadi di organisasi publik dan organisasi private tidak dapat disamakan. Busch mendefinisikan *budgetary slack* sebagai tindakan sadar meninggikan biaya atau pengeluaran dari yang seharusnya. Definisi ini berdasarkan atas biaya karena organisasi publik secara umum tidak mencari keuntungan.

Ada 2 faktor yang mendorong manajer melakukan *budgetary slack* (Apriyandi, 2011), yaitu :

1. Seringnya manajemen atau pimpinan tingkat atas mengubah atau memotong anggaran. Biasanya manajer menetapkan anggaran untuk divisinya dengan

mempertimbangkan berbagai faktor, akan tetapi setelah diajukan ke manajer puncak anggaran tersebut diubah tanpa didiskusikan lagi. Akhirnya manajer melakukan antisipasi dengan melakukan *budgetary slack*.

2. Adanya ketidakpastian pasar. Perubahan atas tingkat produksi dan permintaan produk yang secara tiba-tiba harus diantisipasi. Untuk mengantisipasi hal tersebut diperlukan cadangan dana. Manajer menciptakan dana cadangan untuk mengantisipasi perubahan pasar dengan melakukan *budgetary slack*.

Selain dua faktor pendorong tersebut, ada kondisi-kondisi tertentu yang dapat menyebabkan terjadinya *budgetary slack*. Kondisi tersebut adalah :

1. Terdapat informasi asimetri antara manajemen tingkat atas dan bawah
2. Kinerja manajer tidak pasti
3. Manajer mempunyai kepentingan pribadi
4. Konflik kepentingan antara manajemen tingkat atas dan bawah (Apriyandi, 2011).

Menurut Onsi (1973), seperti yang dikutip oleh Ozer dan Yilmaz (2011), kecenderungan melakukan *budgetary slack* adalah keadaan ketika dalam mengajukan anggaran cenderung memperbesar anggaran yang diminta dari yang seharusnya dibutuhkan. Definisi ini lebih sesuai digunakan dalam lingkup sektor publik mengingat sektor publik tidak berorientasi pada mencari laba. Onzi (1973) dalam penelitiannya juga mengungkapkan instrumen yang dapat digunakan untuk mengukur kecenderungan melakukan *budgetary slack* pada organisasi yaitu :

- a) Pimpinan cenderung meminta anggaran yang lebih dari yang dibutuhkan untuk mengantisipasi kondisi yang tidak diprediksi.
- b) Pimpinan cenderung mempertahankan jumlah anggaran tinggi untuk menghadapi kemungkinan pengurangan anggaran.
- c) Pimpinan cenderung mempertahankan jumlah anggaran tinggi untuk memenuhi kebutuhan dan kewajiban tak terduga

2.1.2 Penelitian Sebelumnya

Penelitian-penelitian *budgetary slack* pada sektor publik di antaranya dilakukan oleh Dunk (1993). Dalam penelitiannya *the effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack*, Dunk mengajukan hipotesis bahwa tidak ada interaksi antara partisipasi anggaran, asimetri informasi dan penekanan anggaran yang mempengaruhi senjangan anggaran. Akan tetapi hasil yang diperoleh menunjukkan adanya hubungan antara partisipasi dengan senjangan justru tergantung pada informasi asimetri dan penekanan anggaran. Dalam penelitian yang dilakukan oleh Armaeni (2012) juga menunjukkan bahwa partisipasi anggaran, asimetri informasi dan penekanan anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap *budget slack*.

Maskun (2008) meneliti pengaruh etika, budaya organisasi, tekanan sosial dan kapasitas individu terhadap *budget slack* pada organisasi pemerintahan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa etika dan tekanan sosial berpengaruh positif terhadap *budget slack*, budaya organisasi berpengaruh negatif terhadap *budget slack* dan kapasitas individu tidak berpengaruh terhadap *budget slack*. Pengaruh perilaku etika terhadap *budget slack* pada organisasi publik juga diteliti oleh

Yuhertina (2005). Pada penelitian dalam perspektif gender tersebut ditemukan bahwa perilaku etika berpengaruh terhadap *budget slack*. Ditemukan juga bahwa pria dan wanita mempunyai perilaku etika yang berbeda dalam menghadapi *budget slack*.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Maria (2011) menunjukkan bahwa persepsi keadilan, yang terdiri dari keadilan distributif dan prosedural, menumbuhkan kepercayaan bawahan terhadap pimpinan. Adanya kepercayaan ini selanjutnya dapat meminimalkan terjadinya *budget slack*. Penelitian ini sejalan dengan yang dilakukan oleh Riswandi (2004) yang menyatakan bahwa reputasi, etika dan persepsi keadilan berpengaruh terhadap *budget slack* sekaligus sebagai alat pengendali.

2.2 Kerangka Pemikiran

Didalam suatu organisasi, manajer merupakan orang yang bertanggungjawab dalam proses penyusunan anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran tersebut, terjadi interaksi antara berbagai macam aspek antara lain aspek etika, aspek keadilan dan aspek pengendalian. Interaksi tersebut pada akhirnya mempengaruhi perilaku manajer dalam melakukan *budgetary slack*.

Seorang manajer cenderung melakukan *budget slack* disebabkan oleh beberapa faktor. Menurut hasil penelitian yang dilakukan Onsi (1973), *budget slack* merupakan alat penyeimbang untuk sistem organisasi ketika menghadapi perubahan lingkungan organisasi. Ketika manajer harus menghadapi situasi yang diluar perkiraan atau tidak terduga, manajer berusaha mengantisipasi hal tersebut dalam bentuk *budget slack*. Dalam penyusunan anggaran di sektor publik yang

melibatkan kepentingan politik, sering kali anggaran yang sudah kita susun sesuai dengan kebutuhan organisasi dilakukan pemotongan di lembaga eksekutif atau di tingkat manajer yang lebih tinggi. Pemotongan anggaran juga bisa terjadi ketika proses pelaksanaan anggaran sedang berjalan.

Ketika dalam suatu organisasi terjadi keadilan dalam seluruh aktivitasnya, maka seluruh anggota organisasi bekerja dengan baik. Keadilan dalam proses penganggaran adalah salah satu keadilan prosedur yang harus diperhatikan dalam organisasi. Keadilan dalam proses penganggaran akan menciptakan suatu keadaan dimana seluruh manajer akan yakin bahwa anggaran yang mereka ajukan dibahas, diproses dan dipertimbangkan dengan cara yang seharusnya.

Organisasi yang dalam aktivitasnya seluruh anggotanya berperilaku dan bertindak menurut etika yang sudah digariskan oleh organisasi, akan menciptakan suatu iklim kerja yang beretika. Hal ini disebabkan karena seluruh anggota organisasi dituntut untuk selalu berperilaku etis, baik atasan maupun bawahan. Ketika situasi ini tercipta maka komunikasi dan kerjasama antar seluruh anggota organisasi menjadi lebih baik. Salah satu etika yang ada dalam organisasi adalah aturan-aturan dan prosedur itu sendiri. Sehingga seluruh anggota organisasi dituntut untuk selalu mematuhi aturan-aturan dan prosedur organisasi karena itu merupakan bagian dari etika dalam bekerja.

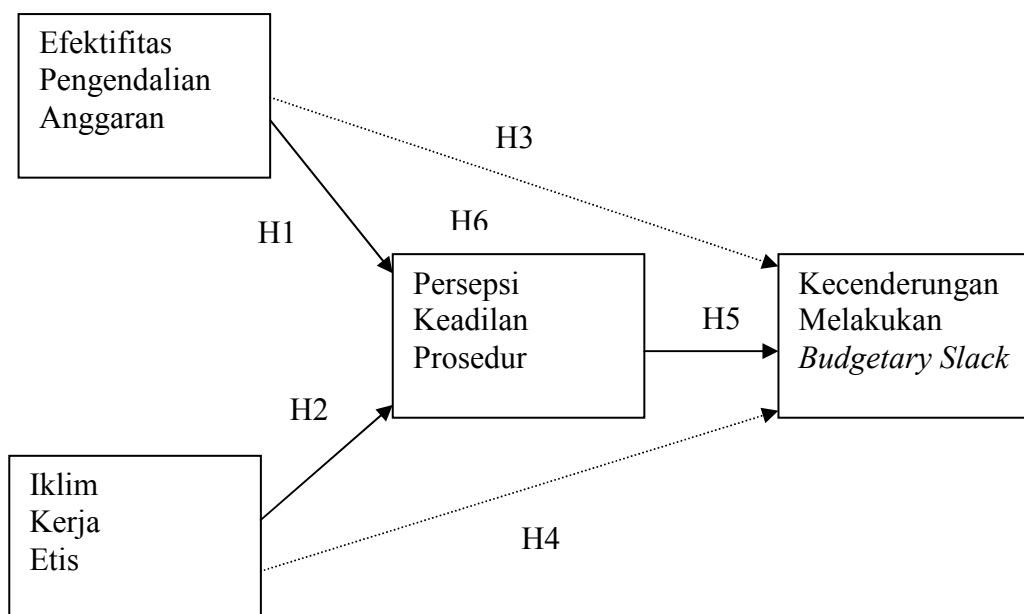
Pengendalian anggaran merupakan salah satu bagian dari sistem pengendalian. Pengendalian anggaran merupakan bentuk pengendalian terhadap sistem panganggaran. Pengendalian secara umum akan mempengaruhi anggota organisasi dalam bekerja, karena pengendalian akan memastikan bahwa semua

aturan dan prosedur telah dijalankan dengan baik dan benar. Pengendalian anggaran berarti suatu pengendalian yang ingin memastikan bahwa anggaran telah disusun, dilaksanakan dan dipertanggungjawabkan sesuai aturan dan prosedur yang berlaku.

Berdasarkan uraian diatas maka kerangka pemikiran dapat digambarkan sebagai berikut :

Gambar 2.1

Kerangka Pemikiran



2.3 Hipotesis

Berdasarkan teori yang digunakan dan penelitian-penelitian yang pernah dilakukan sebelumnya, pada sub-bab ini akan dijelaskan mengenai hipotesis yang dirumuskan dalam penelitian ini. Terdapat enam hipotesis dalam penelitian ini

yaitu: (i) Efektifitas pengendalian anggaran mempunyai pengaruh positif terhadap persepsi keadilan prosedur, (ii) Iklim kerja etis mempunyai pengaruh positif terhadap keadilan prosedur, (iii) Efektifitas pengendalian anggaran mempunyai pengaruh negatif terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* (iv) Iklim kerja etis mempunyai pengaruh negatif terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*, (v) Persepsi keadilan prosedur mempunyai pengaruh negatif terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*, dan (vi) Persepsi keadilan prosedur merupakan variabel mediasi dalam hubungan antara iklim kerja etis dan efektifitas pengendalian anggaran dengan kecenderungan melakukan *budgetary slack*. Pembahasan terperinci mengenai rumusan hipotesis disajikan sebagai berikut.

2.3.1 Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur

Didalam penyusunan anggaran setiap manajer (*agent*) memperoleh tanggungjawab dari manajer yang lebih tinggi, sebagai pemegang kekuasaan anggaran tertinggi (*principal*), untuk menyusun dan mengajukan anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran tersebut manajer tertinggi juga menunjuk pihak lain untuk mengawasi pelaksanaan tanggungjawab yang diberikan kepada *agent*. Pengawasan dan pengendalian yang dilakukan merupakan upaya untuk memastikan tidak terjadinya *moral hazard*. Dengan pengendalian dan pengawasan yang ketat maka *agent* akan mematuhi seluruh aturan dan prosedur yang harus dilakukan dalam proses penyusunan anggaran. Dipatuhinya seluruh aturan dan prosedur penganggaran, diharapkan persepsi keadilan prosedur didalam organisasi

juga meningkat. Dalam proses pengendalian anggaran yang efektif, manajer akan secara terus menerus diawasi, dimonitor dan dievaluasi secara adil dalam proses penganggaran. Hal ini disebabkan karena pengendalian anggaran merupakan bagian penting dari sistem pengendalian organisasi dan evaluasi kinerja manajer. Karena pengendalian anggaran yang efektif dalam organisasi merupakan bagian dari prosedur dalam organisasi, hal tersebut akan memperkuat persepsi manager terhadap keadilan prosedural dalam organisasi.

Pengendalian atau pengawasan mempengaruhi secara positif persepsi keadilan oleh karyawan (Niehoff dan Moorman, 1993). Dalam proses pengendalian atau pengawasan, informasi yang akurat dan tidak memihak (*unbiased*) dikumpulkan sehingga keadilan prosedur tercipta (Leventhal, 1980). Didalam proses pengendalian akan dilakukan prosedur-prosedur yang adil yang berkaitan dengan memberikan instruksi, mengklarifikasi pekerjaan, memonitor kinerja, melakukan evaluasi dan memberikan *reward*. Dari uraian diatas maka hipotesis yang dapat dirumuskan adalah :

H1 : Efektifitas Pengendalian Anggaran Mempunyai Pengaruh Positif Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.

2.3.2 Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur

Principal, dalam konteks teori agensi, akan terus memastikan bahwa *agent* tidak akan melakukan tindakan *moral hazard*. *Budgetary slack* sebagai salah satu bentuk *moral hazard* dalam proses penganggaran merupakan hal yang harus dicegah. Untuk itu *principal*, selain melalui pengawasan dan pengendalian yang

ketat, juga melakukan upaya pencegahan melalui pembentukan suatu iklim kerja yang mampu menyerap nilai-nilai moral. Dengan terbentuknya nilai-nilai moral dan etika dalam organisasi, diharapkan perilaku *moral hazard* akan berkurang. Nilai-nilai moral dan etika yang mampu mencegah terjadinya *moral hazard*, diharapkan mampu mendorong manajer untuk mematuhi aturan, mekanisme dan prosedur yang telah ada sehingga meningkatkan persepsi keadilan prosedur.

Kenaikan persepsi anggota organisasi terhadap keharusan manajer untuk selalu bersikap etis, akan membuat manajer selalu mematuhi prosedur yang telah ada. Ketika tuntutan anggota organisasi tersebut menjadi suatu kultur dan budaya yang ada dalam suatu organisasi, maka secara tidak langsung hal tersebut membuat kesadaran manajer untuk selalu mematuhi aturan dan prosedur yang telah ada juga menjadi meningkat. Dengan kata lain interaksi antara iklim kerja etis dengan aturan dan prosedur jika dihubungkan akan mempunyai pengaruh positif.

Penelitian Trevino dan Weaver (2001) menunjukkan bahwa keadilan dan etika berinteraksi satu sama lain. Hasil penelitian ini menyatakan bahwa ketika suatu organisasi tidak mempunyai iklim yang beretika maka ketidakadilan akan menjadi meningkat, sehingga menurunkan persepsi anggota organisasi terhadap keadilan prosedur yang ada dalam organisasi.

H2 : Iklim Kerja Etis Mempunyai Pengaruh Positif Terhadap Persepsi Keadilan Prosedur.

2.3.3 Pengaruh Efektifitas Pengendalian Anggaran Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*

Dalam proses penyusunan anggaran terjadinya *budgetary slack* merupakan bentuk telah terjadinya *moral hazard* dalam konsep teori agensi. Karena manajer yang bertindak selaku *agent* telah menyembunyikan informasi yang kemudian digunakan secara sepihak untuk kepentingan *agent*. Sehingga tindakan yang dilakukan oleh *agent* bukan lagi atas kepentingan *principal* sebagai pemberi tanggungjawab. Untuk mencegah terjadinya *moral hazard* tersebut, *principal* kemudian menunjuk pihak lain untuk melakukan pengawasan dan pengendalian. Ketika pengawasan dan pengendalian dilakukan dengan efektif maka diharapkan dapat mencegah terjadinya *moral hazard* oleh *agent*.

Menurut Merchant (1985), kecenderungan manajer melakukan *budgetary slack* dipengaruhi oleh pembentukan dan pelaksanaan sistem anggaran. Dalam organisasi yang melakukan pengendalian anggaran dengan ketat, kinerja organisasi akan terpengaruh secara negatif. Meskipun demikian pengendalian anggaran yang maksimal, tetap merupakan hal yang bermanfaat (Callahan dan Waymire, 2007).

Efektifitas pengendalian anggaran akan mempengaruhi kecenderungan manager melakukan *budgetary slack* dalam dua cara (Ozer dan Yilmaz, 2011). Pertama, jika manajer merasa bahwa pengendalian anggaran bekerja dengan efektif, mereka akan mengurangi atau meniadakan kecenderungan mereka melakukan *budgetary slack*. Karena mereka tahu jika mereka melakukan

budgetary slack, itu akan terdeteksi. Kedua, pengendalian anggaran yang efektif akan mampu mendeteksi *budgetary slack*.

H3 : Efektifitas Pengendalian Anggaran Mempunyai Pengaruh Negatif Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*

2.3.4 Pengaruh Iklim Kerja Etis Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*

Nilai-nilai norma dan etika dalam masyarakat merupakan pedoman bagi anggota masyarakat dalam berperilaku. Anggota masyarakat yang berperilaku tidak mematuhi nilai-nilai norma dan etika akan memperoleh sanksi moral dari masyarakat. Organisasi juga menerapkan hal serupa. Didalam organisasi terdapat nilai-nilai moral dan etika yang harus dipatuhi dan ditaati. Tindakan *moral hazard* adalah salah satu tindakan yang dianggap melanggar nilai-nilai moral dan etika organisasi. Dalam konteks penyusunan anggaran, melakukan *budgetary slack* adalah tindakan *moral hazard*. Melakukan *budgetary slack* berarti *agent* telah melakukan tindakan untuk kepentingan dirinya sendiri bukan atas kepentingan *principal*. Kesadaran manajer untuk selalu bertindak tanpa melanggar nilai-nilai moral dan etika organisasi, diharapkan mampu meningkatkan kesadaran untuk tidak melakukan *budgetary slack*. Karena *budgetary slack* adalah tindakan *moral hazard* yang melanggar nilai-nilai moral dan etika organisasi.

Ketika manajer melakukan *budgetary slack*, manajer sudah melakukan salah satu bentuk mementingkan kepentingan pribadi diatas kepentingan organisasi (Ozer dan Yilmaz, 2011). Karena dengan melakukan *budgetary slack*, manajer

berusaha bagaimana membuat semua target dapat dengan mudah dicapai sehingga penilaian kinerja manajer menjadi baik dengan mengabaikan kepentingan organisasi yang lebih besar.

Trevino dan Weaver (2001) menyatakan ketika anggota suatu organisasi meyakini keberadaan keadilan dan etika organisasi, mereka tidak akan berperilaku yang tidak beretika. Perilaku yang tidak beretika dalam organisasi salah satu bentuknya adalah perilaku yang mementingkan kepentingan pribadi di atas kepentingan organisasi (perilaku egois). Dengan menciptakan suatu iklim kerja yang beretika dalam suatu organisasi, maka dapat mengurangi perilaku egois dari setiap anggota organisasi. Dengan uraian seperti di atas maka dapat dirumuskan hipotesis sebagai berikut.

H4 : Iklim Kerja Etis Mempunyai Pengaruh Negatif Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*.

2.3.5 Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*.

Didalam konsep teori agensi ketika *agent* bertindak tidak atas kepentingan *principal* maka dikatakan telah terjadi *moral hazard*. Ketika konsep ini dibawa dalam konteks proses penyusunan anggaran maka *budgetary slack* adalah salah satu contoh telah terjadinya *moral hazard*. *Agent* telah dengan sengaja menyembunyikan informasi terkait kebutuhan anggaran yang dibutuhkan dan pendapatan yang dapat diperolehnya. *Agent* melakukan hal tersebut sebagai upaya untuk mempermudah *agent* dalam pelaksanaan anggaran. Manajer

cenderung mengaburkan proses penyusunan anggaran secara sadar sehingga kinerja anggaran pada unit mereka menjadi mudah dicapai atau memperoleh alokasi sumberdaya yang lebih (Van deer Stade, 2000). Kecenderungan manager untuk melakukan *budgetary slack* bahkan sudah merupakan suatu karakteristik yang melekat pada semua manajer (Merchan, 1985).

Untuk mencegah hal tersebut *principal* telah menciptakan suatu aturan, mekanisme dan prosedur dalam proses penganggaran. Prosedur anggaran yang adil dan pelaksanaan prosedur anggaran dalam cara yang adil, mempunyai peran yang penting dalam mengurangi kecenderungan manajer dalam melakukan *budgetary slack* (Little *et al*, 2002). Ketika manajer merasa bahwa prosedur anggaran adalah prosedur yang adil serta prosedur tersebut dilaksanakan, maka hal tersebut dapat mencegah manajer untuk melakukan ketidakadilan dalam proses penyusunan anggaran.

H5 : Persepsi Keadilan Prosedur Mempunyai Pengaruh Negatif Terhadap Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*.

2.3.6 Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedur Terhadap Hubungan antara Iklim Kerja Etis dan Efektifitas Pengendalian Anggaran dengan Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*

Jika manajer mempersepsikan proses penganggaran sebagai proses yang adil, akan mampu mengurangi kecenderungan melakukan *budgetary slack*. Hal tersebut dikarenakan manajer merasa bahwa prosedur sudah dipersiapkan dan dilaksanakan dengan adil dalam proses penganggaran, sehingga mampu menahan

perilaku yang bisa menyebabkan ketidakadilan dalam pelaksanaan prosedur. Hasilnya, semakin tinggi penerimaan manajer atas keadilan prosedur, mengurangi kecenderungan melakukan *budgetary slack*.

Persepsi keadilan prosedur diperkirakan merupakan variabel mediasi hubungan antara iklim kerja etis dan efektifitas pengendalian anggaran dengan kecenderungan melakukan *budgetary slack*. Karena pengaruh persepsi keadilan prosedur terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*, merupakan penghubung dalam pengaruh antara iklim kerja etis dan efektifitas pengendalian anggaran dengan kecenderungan manajer melakukan *budgetary slack*.

H6 : Persepsi Kadilan Prosedural Merupakan Variabel Mediasi dalam Hubungan antara Iklim Kerja Etis dan Efektifitas Pengendalian Anggaran dengan Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*.

BAB III

METODE PENELITIAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai bagaimana penelitian ini akan dilakukan. Oleh karena itu akan dibahas mengenai definisi dan operasionalisasi variabel yang digunakan pada penelitian, populasi dan sampel data, metode pengumpulan data, dan metode analisis.

3.1 Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

3.1.1 Variabel Independen

3.1.1.1 Efektifitas Pengendalian Anggaran

Efektifitas pengendalian anggaran adalah suatu kondisi dimana penyusunan dan penggunaan anggaran diawasi dengan ketat. Efektifitas Pengendalian Anggaran diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Ozer dan Yilmaz (2011) sebagai berikut :

1. Kesesuaian antara anggaran yang diminta dan kebutuhan diawasi dengan hati-hati
2. Adanya kontrol terhadap biaya dengan kebutuhan yang sebenarnya.
3. Kesesuaian antara pengeluaran dan disiplin anggaran diawasi dengan hati-hati
4. Anggaran diawasi dengan hati-hati apakah dana yang diminta digunakan sesuai dengan persyaratan
5. Jumlah anggaran yang diminta diperiksa secara hati-hati

Skala pengukuran yang digunakan menggunakan Skala Likert dengan 4 skala pengukuran yaitu sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), setuju (3) dan sangat setuju (4). Variabel efektifitas pengendalian anggaran pada penelitian ini akan dilambangkan dengan variabel PENGENDALIAN.

3.1.1.2 Iklim Kerja Etis

Iklim kerja etis adalah suatu keadaan dimana operasionalisasi organisasi dipengaruhi oleh norma dan etika. Iklim kerja etis diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Schwepker dan Ingram (1997) seperti yang dikutip oleh Ozer dan Yilmaz (2011) sebagai berikut :

1. Organisasi menegakkan kebijakan yang berkaitan dengan perilaku etis
2. Organisasi tersebut menegakkan kode etik
3. Organisasi tersebut mempunyai kebijakan terkait perilaku etis
4. Pimpinan organisasi secara eksplisit mengungkapkan bahwa perilaku tidak etis tidak dapat ditoleransi
5. Organisasi tersebut mempunyai kode etik secara formal dan tertulis

Skala pengukuran yang digunakan menggunakan Skala Likert dengan 4 skala pengukuran yaitu sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), setuju (3) dan sangat setuju (4). Variable iklim kerja etis dalam penelitian ini dilambangkan dengan variabel ETIS.

3.1.2 Variabel Dependen

3.1.2.1 Kecenderungan Melakukan *Budgetary Slack*.

Kecenderungan melakukan *budgetary slack* adalah keadaan ketika manajer cenderung memperbesar anggaran yang diminta dari yang seharusnya dibutuhkan.

Kecenderungan melakukan *budgetary slack* diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Onsi (1973) seperti yang dikutip oleh Ozer dan Yilmaz (2011) sebagai berikut :

1. Pimpinan cenderung meminta anggaran yang lebih dari yang dibutuhkan untuk mengantisipasi kondisi yang tidak diprediksi.
2. Pimpinan cenderung mempertahankan jumlah anggaran tinggi untuk menghadapi kemungkinan pengurangan anggaran.
3. Pimpinan cenderung mempertahankan jumlah anggaran tinggi untuk memenuhi kebutuhan dan kewajiban tak terduga.

Skala pengukuran yang digunakan menggunakan Skala Likert dengan 4 skala pengukuran yaitu sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), setuju (3) dan sangat setuju (4). Variabel kecenderungan melakukan *budgetary slack* dalam penelitian ini dilambangkan dengan variabel SLACK.

3.1.3 Variabel Mediasi

3.1.3.1 Persepsi Keadilan Prosedur

Persepsi keadilan prosedur adalah persepsi manajer terhadap proses pengambilan keputusan sebagai suatu proses yang sepenuhnya adil. Persepsi Keadilan Prosedur diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Neihoff dan Moorman (1973) seperti yang dikutip oleh Ozer dan Yilmaz (2011) sebagai berikut :

1. Ketika keputusan yang berhubungan dengan pekerjaan diambil, keputusan tersebut di klarifikasi dan tambahan informasi diberikan jika hal tersebut diminta oleh pegawai.

2. Keputusan yang berhubungan dengan pekerjaan diterapkan kepada seluruh pegawai
3. Sebelum keputusan terkait pekerjaan dibuat, semua kekhawatiran pegawai diperhatikan
4. Untuk membuat keputusan yang tepat, akurat dan lengkap informasi dikumpulkan terlebih dahulu
5. Pegawai diperbolehkan tidak menyetujui atau melakukan banding atas keputusan berhubungan dengan pekerjaan yang diambil oleh pimpinan
6. Keputusan terkait pekerjaan dibuat secara tidak berat sebelah.

Skala pengukuran yang digunakan menggunakan Skala Likert dengan 4 skala pengukuran yaitu sangat tidak setuju (1), tidak setuju (2), setuju (3) dan sangat setuju (4). Variabel persepsi keadilan prosedur dalam penelitian ini dilambangkan dengan variabel KEADILAN

3.2 Populasi dan Sensus

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh Kuasa Pengguna Anggaran (KPA) instansi vertikal dalam wilayah Kota Semarang. Kuasa Pengguna Anggaran adalah pimpinan dalam organisasi pemerintah yang mempunyai wewenang paling tinggi dalam penyusunan anggaran dan disejajarkan dengan istilah manajer. Instansi Vertikal adalah instansi pemerintah pusat yang berada di daerah. Jumlah populasi sebanyak 109 Kuasa Penguasaan Anggaran.

Metode sensus digunakan dalam penelitian ini. Seluruh populasi akan digunakan sebagai responden dalam penelitian ini. Jumlah responden dalam penelitian sama dengan jumlah populasi yaitu 109 responden.

3.3 Jenis dan Sumber Data

Data yang dipergunkan dalam penelitian ini diperoleh dari Data Primer, yakni data yang diperoleh langsung dari obyek atau sumber penelitian. Obyek penelitian dalam penelitian ini adalah Kuasa Pengguna Anggaran kantor instansi vertikal yang berada di Kota Semarang. Data Primer ini diperoleh melalui kuesioner. Kueisioner adalah metode pengumpulan data yang dilakukan dengan mengajukan lembaran angket yang berisi daftar pertanyaan kepada responden.

3.4 Metode Pengumpulan data

Metode pengumpulan data dilakukan dengan mendatangi responden secara langsung untuk melakukan pengisian kueisioner. Metode ini dilakukan kepada responden yang data alamat lengkap kantornya berhasil diperoleh dan bersedia untuk mengisi kuesioner secara langsung. Pengumpulan data juga dilakukan dengan mengirimkan kuesioner melalui bendahara kantor responden jika data alamat kantor responden tidak diperoleh dan/atau responden mempunyai cukup banyak kesibukan. Kuesioner yang dikirimkan kepada responden dalam jangka waktu satu minggu sejak diterima harus sudah dikembalikan. Penyebaran dan pengumpulan kuesioner dilakukan melalau Kantor Pelayanan Perbendaharaan Semarang I dan Kantor Pelayanan Perbendaharaan Semarang II.

Dari hasil jawaban KPA pada kuesioner tersebut kemudian dilakukan *skoring*, yaitu proses pemberian nilai (skor) terhadap jawaban responden yang masuk untuk memperoleh data kuantitatif. Selanjutnya adalah proses tabulasi. Tabulasi adalah pengelompokan atas jawaban-jawaban dengan teliti dan teratur kemudian dihitung dan dijumlah sampai terwujudkan dalam bentuk tabel yang

berguna dan berdasarkan tabel ini pula akan dapat dipakai untuk membuat *cross data* tabel untuk mendapatkan hubungan-hubungan antara variabel-variabel yang ada (Setiyanto, 2011)

Daftar pertanyaan yang digunakan adalah pertanyaan terstruktur dan responden tinggal memberi tanda (\surd) pada jawaban yang dipilih, kemudian responden mengembalikan daftar pertanyaan setelah diisi. Daftar pertanyaan yang digunakan merupakan daftar pertanyaan yang diadopsi dari daftar pertanyaan yang digunakan oleh Ozer dan Yilmaz (2011).

3.5 Metode Analisis

3.5.1 Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2011).

Uji validitas dilakukan dengan menggunakan *Confirmatory Factor Analysis (CFA)*. Uji CFA mensyaratkan bahwa nilai uji Keiser-Meyer-Olkin (KMO) harus lebih besar dari 5. Suatu kuesioner dikatakan valid jika semua item pertanyaan akan mengelompok menjadi sebanyak jumlah variabel yang kita gunakan. Kemudian kelompok pertanyaan tersebut sesuai dengan kelompok pertanyaan yang kita gunakan untuk mengukur suatu konstruk

3.5.2 Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas merupakan alat untuk mengukur suatu kuisener yang merupakan indikator dari variabel. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika

jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten dari waktu ke waktu. Untuk mengetahui reliabel atau tidaknya suatu variabel dilakukan uji statistik dengan melihat nilai *Cronbach Alpha*. Kriteria yang dapat digunakan adalah sebagai berikut (Gozhali, 2011) :

1. Jika nilai *Cronbach Alpha* $> 0,60$ maka pertanyaan-pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel adalah “reliabel”
2. Jika nilai *Cronbach Alpha* $< 0,60$ maka pertanyaan-pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel adalah “tidak reliabel”

3.5.3 Uji Asumsi Klasik

Sebuah model regresi yang baik harus memenuhi asumsi klasik. Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini terdiri dari Uji Multikolonieritas, Uji Heteroskedastisitas dan Uji Normalitas.

3.5.3.1 Uji Multikolonieritas

Uji multikolonieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel independen (Gozhali, 2011). Suatu model regresi yang terjadi korelasi antar variabel independennya maka variabel-variabel tersebut tidak ortogonal. Dengan kata lain variabel-variabel yang mempunyai nilai korelasi tidak sama dengan nol.

Dalam penelitian ini pengujian multikolonieritas dilakukan dengan melihat nilai *Tolerance* dan *Variabel Inflation Factor* (VIF). Jika nilai *Tolerance* kurang dari 0,10 atau sama dengan nilai *Variabel Inflation Factor* (VIF) lebih besar dari 10 maka telah terjadi multikolonieritas antar variabel bebas dalam model regresi (Gozhali,2011).

3.5.3.2 Uji Heteroskedastisitas

Pengujian heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan varian dari residual satu pengamatan ke pengamatan lain (Ghozali, 2011). Jika varian residual satu pengamatan ke pengamatan lain berbeda maka terjadi heteroskedastisitas, jika sama maka terjadi homoskedastisitas. Model regresi yang baik adalah terjadinya homoskedastisitas.

Pengujian untuk menentukan terjadinya heteroskedastisitas dapat dilakukan dengan Uji Park. Uji Park dilakukan dengan melakukan suatu regresi dengan menggunakan nilai logaritme dari kuadrat residual model regresi sebagai variabel dependen (Ghozali, 2011). Jika koefisien parameter beta (β) pada persamaan regresi signifikan secara statistik, hal ini menunjukkan bahwa di dalam model regresi terjadi heteroskedastisitas.

3.5.3.3 Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel pengganggu atau residual memiliki distribusi normal (Gozhali, 2011). Uji normalitas dilakukan agar uji statistik dapat menjadi valid.

Dalam penelitian ini pengujian normalitas data dilakukan dengan uji statistik. Uji statistik yang digunakan adalah uji statistik non-parametrik Kolmogrov-Smirnov (K-S). Jika hasil uji K-S menunjukkan hasil signifikan maka data tidak terdistribusi dengan normal. Dan sebaliknya jika hasil uji K-S menunjukkan hasil tidak signifikan maka data terdistribusi dengan normal.

3.5.4 Uji Simultan (Uji F)

Uji F pada dasarnya adalah suatu uji statistik yang ingin menunjukkan apakah semua variabel independen atau variabel bebas yang dimasukkan kedalam model mempunyai pengaruh secara bersama-sama terhadap variabel dependen atau variabel terikat (Gozhali, 2011). Uji F dilakukan dengan melihat tingkat signifikansi dan nilai F hitung. Jika tingkat signifikansi lebih kecil dari 0,05 dan nilai F hitung lebih besar dari nilai F tabel, maka dapat disimpulkan bahwa semua variabel independen yang digunakan didalam model secara bersama-sama mempengaruhi variabel dependen.

Uji F akan dilakukan pada seluruh model regresi yang digunakan pada penelitian ini. Dalam penelitian ini digunakan 7 (tujuh) persamaan regresi. Pada regresi tahap pertama terdapat 1 persamaan regresi, regresi tahap kedua terdapat 3 persamaan regresi, regresi tahap ketiga terdapat 2 persamaan regresi dan regresi tahap keempat terdapat 1 persamaan regresi.

3.5.5 Uji Hipotesis .

Analisis regresi dilakukan pada penelitian ini. Analisis regresi pada dasarnya adalah studi mengenai ketergantungan variabel dependen (terikat) dengan satu atau lebih variabel independen (variabel penjelas/bebas). Tujuan analisis regresi adalah untuk mengestimasi dan/atau memprediksi rata-rata populasi atau nilai rata-rata variabel dependen berdasarkan nilai variabel independen yang diketahui (Gujarati, dalam Ghozali, 2011).

Uji statistik t digunakan untuk menguji ketergantungan variabel dependen dengan satu atau lebih variabel independen. Uji statistik t adalah suatu uji statistik

yang ingin menunjukkan seberapa besar pengaruh satu variabel independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen (Gozhali, 2011). Uji statistik t dilakukan dengan melihat nilai signifikansi dan nilai t hitung. Jika nilai signifikansi lebih kecil dari 0,05 dan nilai t hitung lebih besar dari nilai t tabel maka dapat disimpulkan bahwa suatu variabel secara individual mempengaruhi variabel dependen

Regresi akan dilakukan dalam beberapa tahap. Pada tahap pertama pengaruh efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis terhadap persepsi keadilan prosedur akan diteliti. Tahap kedua pengaruh efektifitas pengendalian anggaran, iklim kerja etis dan persepsi keadilan prosedur terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* diteliti secara terpisah satu sama lainnya. Tahap ketiga pengaruh variabel independen bersama dengan persepsi keadilan prosedural terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack*, diuji secara terpisah. Sedangkan tahap terakhir pengaruh dari efektifitas pengendalian anggaran, iklim kerja yang etis dan persepsi keadilan prosedural secara bersama-sama terhadap kecenderungan melakukan *budgetary slack* diteliti.

Berdasarkan rumusan permasalahan dan tahapan dalam pengujian hipotesis yang dilakukan, maka model regresi dapat dirumuskan sebagai berikut :

1. Tahap Pertama

$$\text{KEADILAN} = \alpha + \beta_1\text{PENGENDALIAN} + \beta_2\text{ETIS} + e \dots\dots\dots(1)$$

2. Tahap Kedua

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1\text{PENGENDALIAN} + e \dots\dots\dots(2)$$

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1\text{ETIS} + e \dots\dots\dots(3)$$

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1 \text{KEADILAN} + e \quad \dots\dots\dots(4)$$

3. Tahap Ketiga

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1 \text{PENGENDALIAN} + \beta_2 \text{KEADILAN} + e \quad \dots\dots\dots(5)$$

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1 \text{ETIS} + \beta_2 \text{KEADILAN} + e \quad \dots\dots\dots(6)$$

4. Tahap Keempat

$$\text{SLACK} = \alpha + \beta_1 \text{PENGENDALIAN} + \beta_2 \text{ETIS} + \beta_3 \text{KEADILAN} + e \quad \dots\dots\dots(7)$$

Untuk membuktikan bahwa persepsi keadilan prosedur merupakan variabel mediasi dalam hubungan antara efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis dengan kecenderungan melakukan *budgetary slack* dilakukan dengan cara sebagai berikut. Menurut Ghozali (2011) dan Baron dan Kenny (dalam Ozer dan Yilmaz, 2011) ada beberapa kondisi yang harus terpenuhi untuk menentukan adanya mediasi. Variabel persepsi keadilan prosedur disebut mediator jika dalam model persamaan regresi 2 dan 3 efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis secara signifikan mempengaruhi kecenderungan melakukan *budgetary slack*. Kemudian pada model persamaan regresi 1 efektifitas pengendalian anggaran dan iklim kerja etis secara signifikan mempengaruhi persepsi keadilan prosedur. Selanjutnya pada model persamaan regresi 5 dan 6 iklim kerja etis dan efektifitas pengendalian anggaran secara signifikan mempengaruhi kecenderungan melakukan *budgetary slack* dengan mengontrol persepsi keadilan prosedur.

Jika pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen menurun menjadi nol setelah memasukkan variabel mediasi, maka terjadi mediasi sempurna. Namun jika pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen menurun tidak sama dengan nol setelah memasukan variabel mediasi, maka

terjadi mediasi parsial (Gozhali, 2011). Nilai koefisien variabel efektifitas pengendalian anggaran pada model regresi 5 dan koefisien variabel iklim kerja etis pada model regresi 6 kita bandingkan dengan koefisien variabel efektifitas pengendalian anggaran pada model regresi 2 dan koefisien variabel iklim kerja etis pada model regresi 3. Jika koefisien variabel efektifitas pengendalian anggaran pada model regresi 5 dan koefisien variabel iklim kerja etis pada model regresi 6 menurun sampai dengan nol maka terjadi mediasi sempurna. Namun jika penurunannya tidak sampai nol maka terjadi mediasi parsial.