

BUDGETARY FAIRNESS DAN KESENJANGAN ANGGARAN DI PEMERINTAH DAERAH BANGKA BARAT

Oleh

Hadi Mahmudah

Fakultas Ekonomi Univeristas Islam 45 Bekasi

Abstract

This study examines the effect of the budgeting system design against the tendency middle managers to create budgetary slack. The purpose of this study is to test the design of the budgeting system to reduce the propensity to create budgetary slack in government. Data were obtained through a survey to middle manager in west Bangka local governments. The data were processed using SPSS with a sample size of 60. The result showed that the unfair budgeting system design did not significantly affect budgetary slack Contributions of this study is to give feedback to the authorities to design budgeting system for efficiency in government budgets.

Keywords: budgetary fairness, local government and budgetary slack.

PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Penganggaran merupakan mekanisme penting untuk memastikan akuntabilitas publik, Ma dan Hou (2009). Akuntabilitas melalui anggaran dimulai dari proses penyusunan anggaran sampai dengan pelaporan anggaran. Dalam proses penyusunan anggaran melibatkan subordinat untuk berpartisipasi, adanya partisipasi dan asimetri informasi dapat menyebabkan *budgetary slack*. Peran utama dari proses penganggaran di pemerintah adalah mengalokasikan sumberdaya diantara sub unit pemerintah dan dimana anggaran diselesaikan otoritas maksimal tingkat pengeluaran untuk kegiatan setiap unit (Wildavsky, 1984; Peters, 2004 dalam Staley dan Magner, 2007). Sehingga alokasi yang salah atau tidak tepat dapat menyebabkan ketidakefisienan dan keefektifan anggaran tersebut karena anggaran yang dimiliki pemerintah terbatas (Davis, Dempster dan Wildavsky, 1966).

Ada beberapa penelitian terkait dengan anggaran di sektor publik walaupun tidak sebanyak atau semeriah di sektor swasta. Magner dan Johnson (1995) meneliti reaksi pegawai pemerintah terhadap kewajaran dari alokasi sumberdaya anggaran. Hasilnya keadilan prosedural meningkatkan komitmen organisasi dan *trust in supervisor*, sedangkan keadilan distributif tidak. Penelitian Busch dan Gustafson (2002) menemukan bahwa *budgetary slack/ amount slack* di sektor publik lebih tinggi daripada di sektor privat dan system kontrol manajemen disektor publik tidak cukup untuk mengurangi level dari *slack*. Busch dan gustafsson (2002) tidak menguji *organizational justice*, padahal menurut Langevin dan Mendoza (2013) perilaku tidak etis (*budgetary slack* dan manipulasi data) dapat dikurangi apabila system kontrol manajemen dipersepsikan adil.

Jermias dan setiawan (2008) menguji efek moderating dari hirarikal dan sistem kontrol pada hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja di pemerintah Indonesia. Hasilnya menunjukkan level hirarikal yang tinggi memoderasi hubungan positif antara partisipasi anggaran dan kinerja, dan hubungan kuat untuk unit organisasi ketika menggunakan kontrol *output* dibandingkan menggunakan kontrol perilaku.

Stanley dan Magner (2007) meneliti kecenderungan manajer untuk menciptakan *budgetary slack* dalam konteks anggaran di pemerintah US dengan memasukan variabel *procedural budgetary fairness* dan *interactional budgetary fairness*. Hasilnya *procedural budgetary fairness* dan *interactional budgetary fairness* dapat mengurangi kecenderungan manajer menciptakan *budgetary slack* melalui *trust* kepada atasan. Tetapi penelitian Stanley dan Magner (2007) tidak menguji pengaruh langsung antara *procedural budgetary fairness* dan *interactional budgetary fairness* dengan kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack* dan tidak memasukan keadilan distributif. Menurut Kinnersley dan Magner (2008) *procedural budgetary*

fairness dan *interactional budgetary fairness* secara langsung akan mengurangi kecenderungan manager dalam menciptakan *budgetary slack*.

Banyak penelitian yang menunjukkan bahwa keadilan organisasi penentu penting dari sikap dan perilaku kerja (Langevin dan Mendoza, 2013, Ozer dan Yilmaz 2011, Staley dan Magner, 2007, 2008, Kinnersley dan Magner, 2008; Magner, et al 2006). Magner et al (2008) menemukan bahwa keadilan prosedural dari proses penganggaran di US berpengaruh positif terhadap niat untuk berhenti atau pergi kepala pemerintahan federal US. Penelitian Ozer dan Yilmaz (2011) menemukan bahwa keadilan prosedural dapat mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack* manager di sektor publik.

Menurut Langevin dan Mendoza (2013) *budgetary slack* mempunyai dua jenis masalah yaitu Pertama, memiliki konsekuensi *disfungsional* pada organisasi. *Slack* menghasilkan limbah sumber daya. Kedua, kesenjangan anggaran mewakili perilaku tidak etis. *Budgetary slack* merupakan perilaku opportunistik dan harus dikurangi untuk efisiensi dan efektivitas organisasi publik.

Beberapa peneliti menyatakan bahwa penting untuk mempertimbangkan desain sistem penganggaran (Staley dan Magner, 2007, Yuen, 2006; Magner dan Johnson, 1995) karena desain sistem penganggaran berpengaruh terhadap perilaku dan kepuasan kerja (Yuen, 2006), komitmen organisasi dan *trust* (Staley dan Magner, 2007; Magner dan Johnson, 1995). Sehingga ini menjadi motivasi penulis untuk menguji desain sistem penganggaran yang adil terhadap komitmen organisasi dan kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran di pemerintahan.

Dalam konteks penelitian ini, penganggaran di pemerintahan daerah merupakan aktivitas yang dilakukan oleh satuan kerja kepala daerah (SKPD), kabag dan kasubag atau *middle manager* untuk di ajukan dan disetujui oleh kepala daerah dan akan tercantum dalam APBD. Menurut Kinnersley dan Magner (2008) kepala program merupakan pemain kunci di anggaran pemerintah sebab mereka terlibat dalam merumuskan anggaran program mereka dan memastikan aktivitas program sesuai atau patuh dengan anggaran.

Kepala program pemerintah (kepala dinas) merupakan partisipan penting dalam penganggaran pemerintah (Staley dan Magner, 2008). Menurut mereka kepala dinas membuat dan menuntut alokasi sumberdaya untuk mengoperasikan/ melaksanakan program mereka ketika anggaran di formulasikan. Proses penganggaran di pemerintah daerah diatur dalam peraturan pemerintah (PP) Nomor 58 tahun 2005 yang menyatakan bahwa anggaran pendapatan dan belanja daerah (APBD) disusun berdasarkan pada sasaran tertentu yang hendak dicapai dalam satu tahun anggaran, yaitu dengan mengutamakan pencapaian hasil kerja.

Dalam pemerintahan, kesenjangan anggaran terjadi karena adanya partisipasi kepala SKPD, kabag, kasubag (selanjutnya disebut *middle manager*) dalam proses penganggaran yang diatur dalam PP No 58 tahun 2005. Ketika menganggarkan pendapatan dalam RKA-SKPD, *middle manager* cenderung menentukan target di bawah potensi pendapatan yang sebenarnya. Selisih antara potensi pendapatan yang sesungguhnya dengan target pendapatan yang diusulkan oleh *middle manager* disebut senjangan atau kesenjangan anggaran (*budget slack*). Dalam penelitian ini senjangan anggaran dan *budgetary slack* digunakan bergantian.

Ketika menganggarkan belanja dalam RKA SKPD, *middle manager* cenderung menentukan kebutuhan dana di atas kebutuhan yang sesungguhnya. Dalam bahasa lain, *middle manager* lebih menyukai jumlah alokasi yang melebihi *real costs* saat anggaran tersebut disusun. Selisih antara kebutuhan riil atau sesuai harga berlaku di pasar dengan jumlah belanja yang dianggarkan merupakan *budget slack* dalam anggaran belanja. Sistem penganggaran dipemerintah akan berdampak pada sikap dan perilaku pegawai negeri (Kinnersley dan Magner 2008). Mereka menjelaskan bahwa prosedur penganggaran penting bagi kepala program karena kepala program menaruh perhatian pada *outcome* anggaran.

Middle manager sebagai agen dari Kepala Daerah dapat berperilaku *opportunistik*. Untuk mengurangi perilaku opportunistik *middle manager*, perlunya manajemen control system (Langevin dan Mendoza, 2013) yang diterapkan dan sistem prosedur penganggaran formal yang fair (Magner dan Johnson, 1995; Staley dan Magner, 2007, 2008; Kinnersley dan Magner 2008; Magner et al 2006). Kurangnya manajemen kontrol dan karena tidak adanya persaingan di sektor publik dapat menjadikan sektor publik tidak efisien, Busch dan Gustafsson. (2002). Akuntabilitas bisa dijadikan alat kontrol oleh pemerintah (Burke, 2006, Gault dan Garcia, 2004).

Persepsian adil terhadap proses penganggaran juga telah terbukti secara empiris dapat mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. *Budgetary slack* membuat

organisasi sektor publik tidak efisien dan efektif. Dalam konteks di pemerintahan anggaran yang berisi *slack* akan dialokasikan pada tempat yang salah dari sumberdaya yang terbatas, yang berdampak pada kemampuan pemerintah untuk memberikan pelayanan yang efektif (Wildavsky, 1984 dalam Kinnersley dan Magner, 2008). Memahami faktor-faktor yang dapat mengurangi *Budgetary slack* dapat meningkatkan harapan agar tujuan efektif dan efisien di sektor publik tercapai. *Budgetary slack* terjadi salah satunya karena adanya asimetri informasi antara agen dan principal. Asimetri informasi bisa diatasi dengan adanya *trust* kepada atasan (Maria dan Nahartyo, 2012; Staley dan Magner, 2007; Kinnersley dan magner, 2008; Magner,1995) dan komitmen organisasi (Magner 1995:Kinnersley dan Magner 2008) Akuntabilitas (Burke, 2006).

Penelitian ini memperluas penelitian Staley dan Magner (2007) dengan menguji pengaruh langsung keadilan prosedural penganggaran formal terhadap kecenderungan *midle manager* untuk menciptakan *budgetary slack* dan menambahkan variabel keadilan distributif dalam prosedur penganggaran dan variabel komitmen organisasi sebagai variabel intervening. Karena penelitian Staley dan Magner (2007) tidak memasukan variabel keadilan distributif dalam proses penganggaran.

Penelitian ini diharapkan memberikan beberapa kontribusi yaitu kontribusi teoritis dan kontribusi praktis. Kontribusi teoritis yaitu mengembangkan literatur, menambah wacana keilmuan bagi peneliti selanjutnya yang tertarik meneliti kesenjangan anggaran (*budgetary slack*) di sektor publik khususnya di pemerintahan. Kontribusi praktis yaitu penelitian ini diharapkan memberi kontribusi bagi para pemangku kebijakan khususnya dalam desain sistem penganggaran yang berdampak pada perilaku *midle manager*.

1.2 Rumusan Masalah

Apakah keadilan prosedural penganggaran formal, implementasi keadilan dalam system penganggaran dan keadilan distributif dalam prosedur penganggaran berpengaruh terhadap kecenderungan *midle manager* menciptakan *budgetary slack*?

1.3 Tujuan Penelitian

Tujuan penelitian ini yaitu menguji desain sistem penganggaran untuk mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack* di pemerintah.

TINJAUAN PUSTAKA

2.1 landasan teori

2.1.1 Teori slack

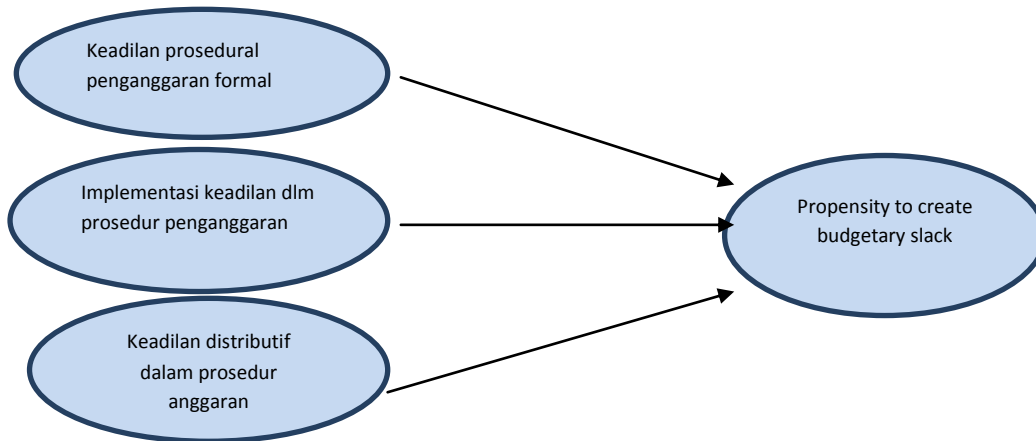
Konsep slack dikembangkan oleh Cyert & March (1963), mereka mendefinisikan slack [*the*] *disparity between the resources available to the organisation and the payments required to maintain the coalition*” (Busch dan Gustafsson, 2002). Menurut Busch (2002) slack di organisasi sektor publik ada tiga yaitu *organizational slack*, *budgetary slack* dan *the discretionary budget*. Definisi *budgetary slack* dalam penelitian ini berbasis pada penelitian terdahulu di sektor publik. Menurut busch (2002) *budgetary slack* adalah *a conscious overestimate of the costs ex ante*. Definisi *budgetary slack* Busch (2002) berdasarkan pada biaya, sebab di sektor publik secara umum tidak mendapatkan keuntungan pendapatan komersial (Ozer dan Yilmaz, 2011). *Budgetary slack* di pemerintah terkait dengan imbalan ekstrinsik kontijen yaitu promosi, *prestise* sebagai pemenang dan menghindari anggapan berkinerja rendah (Merchan dan Manzoni, 1989). Selain itu alasan utama *midle manager* menciptakan slack dalam pemerintah karena bias egosentris (Kinnersley dan Magner 2008).

2.1.2 Organizational justice

Definisi *organizational justice* adalah *to perceptions of fairness and evaluations concerning the appropriateness of workplace outcomes or processes* Greenberg& Colquitt, (2005) dalam Roy et al (2012). *Organizational justice* atau keadilan organisasi diciptakan oleh French (1964) yang berkaitan dengan persepsi keadilan individu dalam hubungan kerja mereka, Langevin dan mendoza (2013). *Organizational justice* terdiri dari 3 dimensi yaitu distributive, prosedural dan keadilan interaksional. , *prosedural justice* berkaitan dengan prosedur dan tidak fokus pada hasil (*outcome*), *Distributive justice* berkaitan dengan distribusi aktual sumberdaya sedangkan *interactional justice* berkaitan dengan kepercayaan antar orang dan fokus pada perilaku interpersonal antara tuntutan anggaran dan pengambil keputusan anggaran. Stanley et al (2003) menyatakan bahwa *organizational justice* menyediakan kerangka kerja untuk mengevaluasi efek pendekatan pembuatan keputusan anggaran pada perilaku organisasi.

Salah satu aspek dari penganggaran yang mempengaruhi sikap dan perilaku manajer adalah persepsi adil dalam prosedur, interaksi dan distributif proses penganggaran yang biasa disebut keadilan organisasi (*organizational justice*). Model yang peneliti ajukan adalah sebagai berikut:

Gambar 1
Model Penelitian



2.2 Pengembangan hipotesis

2.2.1 Kecenderungan untuk menciptakan senjangan anggaran (*budgetary slack*)

Sistem penganggaran pemerintah dapat berpengaruh pada sikap dan perilaku pegawai negeri (Kinnersley dan Magner, 2008). Selanjutnya mereka menjelaskan bahwa karakteristik umum dari sistem penganggaran pemerintah adalah keadilan dari prosedur penganggaran. Jadi keadilan merupakan komponen penting yang harus dipertimbangkan dalam sistem penganggaran di pemerintah. Karena akan berdampak pada perilaku pegawainya. Ketika penganggaran itu dipersepsikan adil oleh pegawai maka dia tidak akan berperilaku tidak etis karena mereka menganggap hasil (*outcome*) anggaran itu adil.

Menurut Trevino dan Weaver (2001) adanya keadilan organisasi dan etika akan berdampak pada anggota organisasi untuk tidak berperilaku tidak etis. Prosedur penganggaran formal yang *fair* terdiri dari *voice*, *appeal*, *accuracy*, *consistency* dan *ethicality* (kinnersley dan Magner, 2008). Mereka menjelaskan bahwa prosedur penganggaran formal yang *fair* memberikan kesempatan pada *middle manager* untuk menyampaikan aspirasi/pendapatnya, menggunakan informasi yang akurat dalam pengambilan keputusan penganggaran, dan konsisten dalam penerapannya.

Ketika prosedur penganggaran formal dianggap *fair* oleh *middle manager* maka akan mengurangi kecenderungan *middle manager* dalam menciptakan *budgetary slack*. Manager fokus pada *outcome* proses penganggaran (Magner, et al., 2006) dan organisasi pemerintah mempunyai keterbatasan sumberdaya, ketika manager merasa distribusi sumberdaya anggaran unit mereka kurang dari yang dibutuhkan (Wetzel, 2002) akan berdampak pada sikap dan perilaku negatif mereka (Magner, et al., 2006). Ketika prosedur anggaran formal itu *fair* maka akan berdampak pada perilaku positif *middle manager* yaitu mengurangi kecenderungan untuk menciptakan *budgetary slack*. Hasil penelitian Stanley dan Magner (2007) menemukan bahwa prosedur pelaksanaan anggaran dan implementasi prosedur yang *fair* mengurangi kecenderungan manajer untuk menciptakan *budgetary slack* dan *trust* kepada atasan memainkan peran kunci dalam memediasi hubungan tersebut.

H1 : Keadilan prosedural penganggaran formal akan berpengaruh negative terhadap kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran.

Dalam proses penganggaran dipemerintah, anggaran yang sudah disepakati dalam pembahasan untuk disahkan bisa berubah karena ada program kerja pejabat publik (kepala daerah atau anggota DPRD) yang mempunyai janji terhadap konstituennya dan menyelipkan program kerja tersebut kedalam RKA yang akan disahkan. Hal ini berdampak pada pengurangan jatah anggaran salah satu dinas/badan/ kantor pemerintah. Adanya pengurangan jatah tersebut dinilai tidak adil oleh para *middle manager*, karena *middle manager* fokus pada *outcome* RKA yang

disahkan tersebut. Ketika distribusi sumberdaya dalam hal ini dipersepsikan adil oleh *midle manager* maka akan mengurangi kecenderungan untuk berperilaku tidak etis (menciptakan senjangan anggaran).

H2: implementasi keadilan dalam sistem penganggaran berpengaruh negative terhadap kecenderungan middle manager untuk menciptakan senjangan anggaran.

H3 : Keadilan distributif dalam prosedur penganggaran akan berpengaruh negatif terhadap kecenderungan *midle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran

METODE PENELITIAN

3.1 Populasi Sampel Dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh pegawai negeri pemerintah daerah kabupaten Bangka Barat. Teknik pengambilan sampel menggunakan metode *non probabilistic sampling* yaitu setiap elemendalam populasi tidak memiliki probabilitas yang sama untuk menjadi sampel (Sekaran, 2003). Pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling* dengan kriteria *midle manager* yang mempunyai golongan minimal 3a dan terlibat dalam proses penganggaran di pemerintahan.

3.2 Data dan sumber data

Data yang diperlukan berupa opini individu maka teknik pengumpulan data dalam penelitian ini berupa survey. Survey merupakan proses pengukuran yang digunakan untuk mengumpulkan informasi dalam sebuah wawancara yang terstruktur dengan baik dengan atau tanpa seorang pewawancara (Cooper dan Schindler, 2011:242). Alat pengumpulan data menggunakan survey kuisioner yang berisi pertanyaan untuk responden. Kuisioner diantar langsung ke kantor Dinas Pemerintah Daerah Kabupaten Bangka Barat dan diambil kembali seminggu kemudian.

3.3 Definisi operasional variabel dan pengukuran variabel

3.3.1 *Formal budgetary procedures fairness*

Keadilan prosedural penganggaran formal adalah sejauhmana prosedur anggaran stuktural organisasi formal sesuai dengan norma atau hak atau kesusilaan. Diukur dengan 3 item yang dikembangkan oleh Staley dan Magner (2007)

3.3.2 *Budgetary procedures implementation fairness*

Implementasi keadilan sistem penganggaran adalah sejauhmana para pembuat keputusan anggaran menerapkan prosedur anggaran dengan cara yang sesuai dengan norma-norma dari hak manajer. Diukur dengan 3 item yang dikembangkan oleh Morman (1991) dan telah disesuaikan dengan situasi di pemerintahan oleh Staley dan Magner (2007)

3.3.3 Keadilan distributif dalam prosedur penganggaran

Keadilan distributif dalam prosedur penganggaran adalah hasil outcome yang adil dari proses penganggaran dipemerintah. Diukur dengan 4 item yang dikembangkan oleh Magner dan Johnson (1995).

3.4 Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda untuk menguji pengaruh variable independen terhadap variable dependen. Persamaan regresinya adalah:

$$Y = a + b_1.KP + b_2.IK + b_3.KD + e$$

Keterangannya:

Y = kesenjangan anggaran

KP = formal budgetary procedures fairness

IK = budgetary procedures implementation fairness

KD = keadilan distributive dalam prosedur penganggaran

E = error

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

4.1 Populasi Dan Sampel

Kuisioner yang disebar dalam penelitian ini berjumlah 93 kuisioner dan kembali 61. Ada 1 kuisioner yang datanya tidak lengkap, sehingga kuisioner yang bisa diolah berjumlah 60.

Tingkat *respon rate* 66% karena kuisioner diantar langsung ke Kantor Dinas Pemerintah Kabupaten Bangka Barat Propinsi Bangka Belitung. Rata-rata umur responden 41-45 tahun dengan latar belakang pendidikan S1 dan lama bekerja 21-25 tahun. Laki-laki berjumlah 33 orang dan perempuan berjumlah 27 orang.

4.2 Uji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian.

Uji validitas merupakan tingkat dimana sebuah pengujian mengukur apa yang benar-benar ingin diukur (Cooper dan Schindler, 2011:280). Uji validitas dapat dilihat dari skor *loading* indikator konstruk bernilai diatas 0,5. Hasil *cros loading* dapat dilihat ditabel 1.

Tabel 1
Cross Loading

	IK	KD	KP	SA
IK1	0,8956	0,18	0,1065	0,0745
IK2	0,913	0,0908	0,0403	-0,0567
IK3	0,9638	0,1625	0,0471	-0,0547
KD1	0,1903	0,9127	-0,055	0,3869
KD2	0,0837	0,8827	-0,0937	0,3582
KD3	0,1903	0,9127	-0,055	0,3869
KD4	0,1045	0,8877	-0,111	0,3247
KP1	0,0432	-0,104	0,9266	0,1367
KP2	0,0898	-0,0452	0,9535	0,1969
KP3	0,0674	-0,0966	0,9686	0,2143
SA1	-0,0557	0,3577	-0,0117	0,7528
SA2	-0,02	0,1914	0,1197	0,6867
SA3	-0,1041	0,1855	0,1455	0,7233
SA4	0,0732	0,3988	0,2669	0,8254

Tabel 2
Uji Reliabilitas

	Composite Reliability	Cronbachs Alpha
IK	0,9464	0,9149
KD	0,944	0,9209
KP	0,965	0,9457
SA	0,8356	0,7512

Uji reliabilitas berkaitan dengan akurasi dan presisi dari sebuah prosedur pengukuran (Cooper dan Schindler, 2011:283). Suatu kuisioner dikatakan *reliable* jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten, atau stabil dari waktu ke waktu dan nilai *cronbach alpha* > 0,60 (Hartono, 2011). Seluruh konstruk dalam penelitian ini telah memenuhi uji reliabilitas dilihat dari nilai *cronbach alpha* > 0,60 dan nilai *Composite reliability* > 0,7.

4.3 Uji hipotesis

Tabel 3
koefisien determinasi

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.079 ^a	.006	-.047	2.27919

Dari tabel 3 di atas menunjukkan hasil bahwa besarnya adjusted R^2 sebesar 0.006 hal ini berarti 6% variasi senjangan anggaran yang dapat dijelaskan oleh variasi KP, IK dan KD. Sedangkan sisanya 94% dijelaskan oleh sebab-sebab lain diluar model.

Tabel4
Uji Hipotesis

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	15.763	4.347		3.626	.001
KP	-.032	.247	-.018	-.132	.896
IK	-.147	.264	-.077	-.556	.581
KD	.048	.144	.047	.336	.738

Untuk melihat signifikansi uji hipotesis yang diajukan dengan cara membandingkan nilai t-statistik dengan nilai t-tabel. Jika nilai t-statistik lebih tinggi dari nilai t-tabel, maka hipotesis terdukung sebaliknya apabila lebih rendah, maka tidak terdukung. Nilai t-tabel 1,645 (*1-tailed*) dengan tingkat keyakinan 95%.

4.4 Pembahasan Hasil Penelitian

Hipotesis 1 keadilan prosedural penganggaran formal akan berpengaruh negative terhadap kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran. Hipotesis tidak terdukung. Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian terdahulu (Ozer dan Yilmaz, 2011; Staley dan Magner, 2007) keadilan prosedural akan mengurangi kecenderungan *middle manager* menciptakan *budgetary slack*.

Hipotesis 2 implementasi keadilan dalam sistem penganggaran berpengaruh negative terhadap kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran. Hipotesis tidak terdukung. Hasil ini tidak sesuai dengan penelitian (Stanley magner, 2007).

Hipotesis 3 keadilan distributif dalam prosedur penganggaran akan berpengaruh negative terhadap kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran. Hipotesis tidak terdukung. Magner dan Johnson (1995) menemukan bahwa pegawai pemerintah menaruh perhatian pada distribusi anggaran untuk departemen mereka. Ketika distribusi itu adil akan mengurangi kecenderungan manager menciptakan *budgetary slack* (Langevin dan Mendoza, 2013).

SIMPULAN, KETERBATASAN DAN SARAN

5.1 Simpulan

Penelitian ini hanya menguji pengaruh desain penganggaran yang dipersepsikan adil oleh *middle manager* (*prosedural, interactional* dan *distributif*) terhadap kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran. Penelitian ini tidak terdukung dugaan penelitian *middle manager* tetap memaksimalkan utilitasnya yaitu anggaran untuk kemudahan dalam pembuatan kebijakan program yang akan dilaksanakan ditahun mendatang. Kesimpulan desain penganggaran yang adil tidak mengurangi kecenderungan *middle manager* untuk menciptakan senjangan anggaran dipemerintah. Penelitian ini tidak mendukung beberapa penelitian sebelumnya seperti (Ozer dan Yilmaz, 2011, Staley dan Magner, 2007; Maria dan Nahartyo, 2012).

5.2 Keterbatasan dan saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang pertama mungkin terjadi respon bias karena semua item pertanyaan bernada positif. Kedua penelitian ini tidak mengontrol gender.

Beberapa penelitian membuktikan bahwa *gender* dapat berpengaruh terhadap keadilan misalnya Armstrong, S.M (1998). Penelitian selanjutnya dapat mempertimbangkan keterbatasan diatas.

Penelitian selanjutnya dapat menambahkan variabel akuntabilitas, karena menurut Burke (2006) tidak semua *middle managers self interest*, ada beberapa yang mempunyai *public interest*. Burke (2006) menyamakan *public interest* dengan akuntabilitas publik. Manajemen kontrol sistem dalam penganggaran juga perlu dipertimbangkan (Langevin dan Mendoza, 2013).

Daftar Pustaka

- Armstrong, S.M.(1998). The Effect of Gender and Organizational Level on How Survivors Appraise and Cope with Organizational Downsizing. *Journal of Applied behavioral science* 34;125-142..
- Aryee, S., Budhwar, P. S., & Chen, Z. X. (2002). Trust as a mediator of the relationship between organizational justice and work outcomes: Test of a social exchange model. *Journal of Organizational Behavior*, 23, 267–285.
- Bovens, M. (2007). 'new forms of accountability and EU-governance'. *Comparative european politics*. 5, 104-120.
- Bruke, B.F.(2006). "Altruism, accountability and transparency: cooperative aspirations in contemporary state level budgeting". *J of public budgeting, accounting and financial management*, 18(2) 197-222.
- Busch, T. (2002). "Slack in public administration: conceptual and methodologies issues". *Managerial auditing journal*, pg153.
- Busch, T. And Gustafsson.(2002). " Slack in the public sector: a comparative analysis of a private and a public enterprise for refuse collection". *Public management review*, vol 4 Nr 2.
- Camilleri, E. dan Heijden, B.V. (2007). "Organizational comitment, public service motivation and performance within the public sector". *Public performance and managerial review* Vol 31 No 2.
- Cropanzano, R., Bowen, D. E., & Gilliland, S. W. (2007). The management of organizational justice. *The Academy of Management Perspectives*, 21, 34–48
- Cropanzano, R. dan Mitchell, M.S. (2005). " Social Exchange Theory: An Interdisciplinary Review". *Journal of management*, Vol 31 No 6, 874-900.
- Davis, O.A., Dempster, M.A.H., dan Wildavsky, A. (1966). " A Theory of the Budgetary Process". *The American Political Science Review*, Vol. 60, No. 3 pp. 529-547
- Downs, G.W. dan Roche, D.M. (1984). " Theories of Budgetary Decisionmaking and Revenue Decline". *Police science* 16, 329-349.
- Gault, D.A. dan Gracia, J.R.(2004). " Public management policy and accountability in latin america: performance oriented budgeting in Colombia, Meksiko dan Venezuela (1994-2000). *International public management journal*, pg 49.
- Hall, A.T., Blass, F.R., Ferris, G.R., dan Massengale, R. (2004). 'Leader reputation and accountability in organizations: implications for disfunctional leader behavior'. *The leadership quartely*, 15:515-536.
- Harris, K.J., Andrews, C.M., dan Kacmar, M.K.(2007). "The moderating effect of justice on the relationship between organizational politics and workplace attitudes". *J bus physcol* , 22:135-144.
- Huang, C.L. dan Chen, M.L.(2009). "The effect of attitudes towards the budgetary process on attitudes towards budgetary slack and behavior to create budgetary slack". *Social behavior and personality*, 37(5), 661-672.
- Jermias, J. dan Setiawan, T.(2008). " The moderating effects of hierarchy and control system on the relationship between budgetary participation and performance". *The international journal of accounting*, 43, 268-292.
- Kinnersley, R dan Magner, N.R.(2008). "Fair govermental budgetary procedures: insight from past research and implications for the future". *J of public budgeting, accounting and financial management*, 20 (3) 355-374.
- Kren, Leslie. (2003). "Effect of Uncertainty, Participation, and Control System Monitoring on the Propensity to Create Budget *slack* and Actual Budget *slack* Created". *Advanced in Management Accounting*. Vol. 11, 143-167.
- Langevin, P. dan Mendoza, C. (2013). "How can management control system fairness reduce managers' unethical behaviours?". *European management journal* 31, 209-222.

- Luft, J. L. (1997). "Fairness, ethics and the effect of management accounting on transaction costs". *Journal of Management Accounting Research*, 9, 199-216.
- Ma, J. Dan Hou, Y.(2009)."Budgeting for accountability: a comparative study of budget reforms in the united states during the progressive era and in contemporary china. *Public administrative review*. Pg S53.
- Magner, N.R., dan Jhonson, G.G.(1995)." Municipal officials reactions to justice in budgetary resource allocation". *Public administration quarterly*. Pg 439.
- Magner, N.R., Jhonson, G.G., Little, H.T., Staley, A.B., dan Welker, R.B.(2006)." The case of budgetary procedures". *Managerial auditing journal*, Vol. 21 No. 4, 2006 pp. 408-419
- Maiga, A.S. dan Jacobs, F.A. (2007)." Budget participations influences on budget slack: the role of fairness perceptions, trust and goal comitment". *Jamar*Vol. 5 · Number. 1
- Maria, D., dan Nahartyo, E.(2012)."Influence of fairness perception and trust on budgetary slack: study experiment on participatory budgeting context". *Simposiun Nasional Akuntansi*.
- Merchant, K. A., & Manzoni, J. (1989). The achievibility of budget targets in profit centers: A field study. *The Accounting Review*, 64, 539–558.
- Moynihan, D.P. dan Pandey, S.K. (2007)."The role of organizations in fostering public service motivation". *Public administration review*. Vol 67 No.1.
- 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 No 4 pp 1-18.
- Peraturan Pemerintah (PP) Nomor 58 tahun 2005 tentang pengelolaan keuangan daerah.
- Perry, R.W. (2004)."The relationship of affective organizational commitment with supervisory trust". *Review of public personel administration* 24:133.
- Rousseau, D. M., Sitkin, S. B., Burt, R. S., & Camerer, C. (1998). Not so different after all: A cross-discipline view of trust. *Academy of Management Review*, 23, 393–404.
- Roy, J.L., Bastounis, M., dan Poussard, J.M. (2012)."Interactional justice and counterproductive work behavior: the mediating role of negative emotions". *Social behavior and personality*, 1341-1356.
- Schatzberg, J.W., dan Stevens, D.E.(2008)." Public and private forms of opportunism within organization: a joint examination of budget and effort behavior". *Journal of management accounting research*, pp.59-81.
- Sekaran, U .2003. *Research method for business: A skill building approach, 4th edition*. John Wiley & Sons: NewYork.
- Smith, R.W. dan Bertozzi, M. (1998)." Principals and agents: an explanatory model for public budgeting". *Journal of public budgeting, accounting and financial management*, pg.325.
- Stanley, A.B., dan Magner, N.R.(2008)."Budgetary fairness dan governmental program heads turn over intention". *Managerial auditing journal*, vol 23 no 4.
- Treviño, L. K., & Weaver, G. R. (2001). "Organizational justice and ethics program follow through: Influences on employees' helpful and harmful behavior". *Business Ethics Quarterly*, 11(4), 651-671.
- Wentzel, K. (2002), "The influence of fairness perceptions and goal commitment on managers' performance in a budget setting", *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, pp. 247-71.