
EFEK MEDIASI *SLACK DETECTION* DAN KEADILAN DISTRIBUTIF TERHADAP HUBUNGAN PARTISIPASI ANGGARAN DAN SENJANGAN ANGGARAN



Nur Anita¹ dan Frida Fanani Rohma²

¹Program Studi Akuntansi Keuangan Publik, Politeknik Negeri Bengkalis, Riau, Indonesia

²Program Studi Akuntansi, Universitas Trunojoyo Madura, Jawa Timur, Indonesia

¹nuranita@polbeng.ac.id, ²frida.frohma@trunojoyo.ac.id

INFO ARTIKEL

ABSTRAK

Kata Kunci:

Budgetary Slack, Budget Participation, Distributive Justice, Slack Detection

Budgetary slack harms the company because it causes problems with future profits and resource losses. This study employed theory of planned behavior to investigate the effect of budget participation on budgetary slack by slack detection and distributive justice as a mediating variables. This study uses a survey with 111 managers and executive staff from various companies in Jakarta as participants. The results of the analysis using structural equation modelling show that budget participation has a positive effect on slack detection, and slack detection can reduce the tendency of budgetary slack. Further analysis shows that budget participation can increase distributive justice for individuals. However, the withdrawal of distributive justice triggers the tendency of budgetary slack. The results showed that budget participation could play a role as a two-point sword. Academics and practice need to be careful in interpreting the effectiveness of the role of budget participation as part of management control during budgeting.

1. PENDAHULUAN

Senjangan anggaran terjadi ketika individu dengan sengaja melaporkan informasi yang salah (Hobson dkk 2011; Maiga dan Jacob, 2008; Sprinkle, 2003). Tujuan pelaporan informasi privat yang salah disebabkan motif pribadi yang mungkin tidak disetujui secara eksplisit (Davis dkk., 2006; Onsi, 1973). Senjangan anggaran merupakan perilaku

disfungsional yang dilakukan untuk menurunkan target kinerja di bawah level aktualnya (Langevin dan Mendoza 2013). Hal ini dapat menjadi masalah karena anggaran memainkan peran penting dalam perencanaan dan pengendalian organisasi sebagai alat keputusan alokasi sumber daya, target dan evaluasi kinerja perusahaan (Abdullah dan Brink, 2013). Dengan demikian, isu senjangan anggaran masih banyak dibahas dan diperlukan pengkajian yang lebih komprehensif.

Penelitian terdahulu telah berusaha mengidentifikasi peran partisipasi anggaran sebagai bagian dari upaya pengendalian untuk meminimalkan senjangan anggaran (Arifin dan Pagalung, 2018; Merchant, 1985; Dunk, 1995; Onsi, 1973; Lukka, 1988, Pundarika, dkk., 2018). Akan tetapi, perkembangan penelitian menunjukkan hasil yang tidak konsisten. Beberapa penelitian berhasil menemukan bahwa partisipasi anggaran meningkatkan senjangan anggaran seperti (Irfan dkk., 2016; Lau dan Eggleton, 2003 ; Lukka, 1988; Lowe dan Shaw 1968). Akan tetapi, perkembangan penelitian lain menunjukkan bahwa partisipasi anggaran cukup efektif menurunkan senjangan anggaran seperti (Su dan Ni, 2013; Sujana 2010; Supanto, 2010). Bahkan, penelitian lain tidak berhasil menemukan hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran seperti (Dunk dan Nouri, 1998). Inkonsistensi tersebut dapat terjadi akibat adanya fenomena yang belum tertangkap dan terjadi dalam hubungan partisipasi anggaran dan senjangan anggaran. Berdasarkan, teori perilaku yang direncanakan yang dikemukakan oleh Fishbein dan Ajzen (1975) bahwa perilaku individu dipengaruhi beberapa konstruk antara lain norma subjektif. Oleh karena itu, dengan menggunakan teori perilaku yang direncanakan penelitian ini mengelaborasi peran *slack detection* dan keadilan distributif sebagai pemediasi yang berperan sebagai norma subjektif dari mengendalikan perilaku tendensi senjangan yang terjadi selama partisipasi anggaran.

Sistem *slack detection* anggaran yang efektif dapat menghambat terjadinya kecenderungan melakukan senjangan anggaran (Onsi, 1973). *Slack detection* dapat dicapai dengan memberikan kesempatan manajer untuk berpartisipasi di dalam proses penyusunan anggaran di perusahaan. Charness dan Dufwenberg (2011) menjelaskan bahwa memberikan kesempatan untuk berpartisipasi di dalam proses penyusunan di organisasi, dapat membuat atasan memahami pola pikir subordinat sehingga mampu mendeteksi kecenderungan senjangan anggaran. Selain itu, peran keadilan distributif yang mengacu pada konsep adilnya *outcome* atau hasil juga tidak dapat diabaikan (Adams, 1965;

Gilliland, 1993). Keberadaan keadilan distributif dapat mengurangi timbulnya emosi negatif yang kemudian dapat menimbulkan kecenderungan atau memotivasi manajer dalam melakukan tindakan kecurangan (Adams, 1965; Cohen-Charash and Spector, 2001). Oleh karena itu, peran *slack detection* dan keadilan distributif sebagai bentuk norma subjektif selama proses penganggaran partisipasi anggaran tidak dapat diabaikan. Dengan demikian, penelitian ini menginvestigasi pengaruh mediasi *slack detection* dan keadilan distributif terhadap hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran.

Berbeda dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini menjelaskan inkonsistensi hasil penelitian sebelumnya melalui perspektif norma subjektif vertikal horizontal. Mendasarkan teori perilaku yang direncanakan (*theory of planned behavior*) penelitian ini menguji efek mediasi *slack detection* dan keadilan distributif yang berperan sebagai norma subjektif dari mengendalikan perilaku tendensi senjangan selama partisipasi anggaran. Penelitian menunjukkan peran penting dalam memahami efektivitas partisipasi anggaran selama proses penganggaran yang dapat menjadi pencegah serta pemicu tendensi senjangan anggaran.

2. TINJAUAN PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Teori Perilaku Direncanakan (*Theory of Planned Behavior*)

Teori Perilaku Direncanakan oleh Fishbein dan Ajzen (1975) menjelaskan bahwa perilaku individu dipengaruhi 3 konstruk utama yaitu sikap, pengendalian perilaku dan norma subjektif. Pertama, sikap terhadap perilaku ini ditentukan oleh keyakinan mengenai konsekuensi dari suatu perilaku (Ajzen, 2005). Kedua, pengendalian perilaku atau dapat disebut dengan kontrol perilaku adalah persepsi individu mengenai mudah atau sulitnya mewujudkan suatu perilaku tertentu (Ajzen, 2005). Ketiga, norma subjektif yang merupakan persepsi individu terhadap harapan dari orang-orang dalam kehidupannya. Pada hubungan vertikal, pembentukan norma subjektif diwarnai oleh adanya motivasi untuk patuh terhadap tuntutan untuk melakukan atau tidak melakukan suatu perilaku (Ajzen, 2005; Ramdhani 2011). Pada hubungan horizontal, pembentukan norma subjektif diwarnai oleh keinginan untuk meniru atau mengikuti perilaku orang lain di sekitarnya. Dengan demikian, pada penelitian ini konstruk norma subjektif yang secara vertikal ditangkap melalui variabel *slack detection*, sementara secara horizontal ditangkap melalui variabel keadilan distributif.

Hipotesis

Slack detection mengindikasikan kemampuan atasan dalam mendeteksi terjadinya senjangan anggaran berdasarkan jumlah informasi yang mereka dapatkan (Onsi, 1973). Hal ini memberikan kesempatan kepada subordinat untuk berpartisipasi di dalam penyusunan anggaran dapat berpotensi untuk memperoleh informasi privat yang dimiliki oleh subordinat mengenai kemampuan produktif mereka (Schiff dan Lewin, 1970). Berpartisipasi di dalam proses pembuatan keputusan di perusahaan membantu manajer untuk memahami peran dan tanggung jawab, meningkatkan kualitas pembuatan keputusan dan menyediakan kesempatan untuk berbagi pengetahuan (Wang dan Wart, 2007). Dengan demikian, adanya upaya tersebut mendorong atasan untuk dapat memahami perilaku dari subordinat, dan kemudian dapat membangun sistem deteksi karena dapat mengetahui secara terperinci mengenai aktivitas dan produk organisasi. Partisipasi anggaran memungkinkan manajemen tingkat atas menggunakan informasi yang diperoleh untuk membangun sistem yang dapat menjadi deteksi terjadinya senjangan anggaran. Sebagaimana temuan penelitian Wang dan Wart, (2007) bahwa proses partisipasi dapat mendorong manajer mengetahui kegiatan dan kualitas penganggaran. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H₁ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack detection*.

Jika atasan memiliki informasi privat dan menggunakannya untuk membangun sistem yang dapat mendeteksi senjangan anggaran (*Slack Detection*). Hal tersebut memungkinkan atasan untuk mendeteksi kecurangan. Oleh karena itu, atasan akan mampu mengontrol subordinatnya dan mengurangi kecenderungan terjadinya senjangan anggaran. Kemudahan dalam mendeteksi senjangan anggaran akan memberikan tekanan kepada subordinat untuk bertindak sesuai kepentingan perusahaan (Onsi, 1973). Berdasarkan prinsip moral subjektif vertikal pada teori perilaku yang direncanakan (Fishbein dan Ajzen 1975; Ajzen, 2005), maka pembentukan norma subjektif subordinat akan dimotivasi untuk patuh terhadap tuntutan. Adanya *slack detection* akan memicu subordinat untuk mematuhi regulasi perusahaan dan atasan sehingga memicu penurunan senjangan anggaran. subordinat di perusahaan cenderung menghindari jika terdapat kerentanan jika kecurangan yang mereka lakukan mudah terdeteksi, hal ini disebabkan karena mereka memiliki kekhawatiran akan sanksi yang akan mereka peroleh jika terdeteksi. Ketakutan akan sanksi ini dapat menimbulkan efek yang positif dalam organisasi (Teraji, 2013). Dengan demikian,

subordinat akan cenderung menghindari senjangan anggaran karena tendensi memenuhi regulasi serta timbulnya ketakutan akan sanksi yang akan didapatkan. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H₂ : *Slack detection* berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H_{2a} : *Slack detection* memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

Keadilan distributif mengacu pada konsep dari adilnya outcome yang diterima (Adams, 1965) atau keadilan dari *outcome* yang diterima (Gilliland, 1993). Keadilan distributif dapat dicapai jika *output* atau penerimaan yang diterima dinilai sesuai dengan pengorbanan yang diberikan. Partisipasi dapat meningkatkan persepsi subordinat terhadap keadilan distributif di perusahaan. Subordinat akan membuat karyawan terlibat secara langsung di dalam aspek penganggaran (Anthony dan Govindarajan, 2007), sehingga dalam alokasi sumber daya dan penyusunan anggaran manajer turut andil dalam menentukan jumlahnya, dan mendorong subordinat untuk meningkatkan komitmennya terhadap organisasi (Wentzel, 2002). Hal ini akan menimbulkan rasa dihargai dan membuat subordinat tidak merasa tertekan untuk melakukan senjangan anggaran (Onsi, 1973) untuk kepentingan pribadi. Selain itu, kriteria tertentu dari pencapaian keadilan distributif memerlukan kecocokan imbalan dengan kontribusi (Leventhal, 1990). Dengan adanya partisipasi di anggaran sebagai kontribusi dan *reward* yang adil sebagai imbalan, maka asumsi keadilan distributif oleh subordinat akan dapat terpenuhi. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan adalah:

H₃ : Partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap keadilan distributif.

Teori keadilan distributif menyatakan bahwa individu akan mengevaluasi distribusi dari hasil sehubungan dengan beberapa aturan distributif (Cohen, 1987). Colquitt dkk (2001) menemukan bahwa keadilan distributif dapat memprediksi kepuasan terhadap *outcome* dan dapat menyebabkan timbulnya komitmen terhadap organisasi. Keadilan distributif juga mampu memperkuat kepuasan karyawan terhadap pembayaran gaji atau insentif yang mereka terima (Roch dan Shanock, 2006). Berdasarkan prinsip moral subjektif horizontal pada teori perilaku yang direncanakan (Fishbein dan Ajzen 1975; Ajzen, 2005), maka pembentukan norma subjektif subordinat akan dimotivasi untuk mengikuti perilaku orang lain di sekitarnya. Adanya perilaku keadilan distributif yang dirasakan seluruh elemen di perusahaan membuat subordinat akan meniru perilaku rekanan yang berupaya selaras dengan

kepentingan perusahaan dengan meminimalkan senjangan. Kepuasan terhadap diterima akan menuntun subordinat untuk tidak melakukan tindakan yang curang seperti senjangan anggaran, karena *output* yang mereka terima sesuai dengan apa yang mereka harapkan. Oleh karena itu, hipotesis yang diajukan:

H₄ : Keadilan distributif berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

H_{4a} : Keadilan distributif memediasi pengaruh partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran.

3. METODE PENELITIAN

Pengumpulan Data

Penelitian ini menggunakan metode survei dengan 111 manajer dan staf eksekutif di Jakarta. Data dapat dilihat pada Tabel 1 di bawah ini.

Tabel 1
Karakteristik Demografis Sampel

Keterangan		Jumlah	%	Jumlah	%
Jenis Kelamin	Laki-Laki	79	71.17%	111	100%
	Perempuan	32	28.83%		
Total				111	100%
Usia	20-25 tahun	19	17.12%	111	100%
	26-30 tahun	51	45.95%		
	31-35 tahun	18	16.22%		
	36-40 tahun	11	9.91%		
	41-45 tahun	7	6.31%		
	46-50 tahun	3	2.70%		
	51-55 tahun	2	1.80%		
Total				111	100%
Pendidikan Terakhir	Strata 1	104	93.69%	111	100%
	Profesi	5	4.50%		
	Strata 2	2	1.80%		
Total				111	100%
Peran	HR	4	3.60%	111	100%
	Keuangan	30	27.03%		
	Manajemen Umum	14	12.61%		
	Manufaktur	6	5.41%		
	Pemasaran	9	8.11%		
	Penjualan	7	6.31%		
	Rantai Nilai	2	1.80%		
	R&D	3	2.70%		
	Lainnya	36	32.43%		
Total				111	100%

Sumber: Data Primer Diolah, 2020

Sebelum menyebarkan kuesioner kepada partisipan, isi kuesioner terlebih dahulu dilakukan uji pilot untuk memastikan bahwa kuesioner tidak menimbulkan persepsi yang salah atau membuat partisipan menemukan kesulitan saat mengisi kuesioner. Uji pilot dilakukan untuk menguji sebagian kecil populasi dengan maksud untuk mengetahui apakah isi dari kuesioner sudah cukup dipahami atau belum (Hartono, 2013). Setelah dilakukan uji pilot, kemudian kuesioner disebarakan secara *hand delivered survey* kepada partisipan. Data penelitian kemudian dianalisis dengan menggunakan *Structural Equation Modeling* (SEM) dengan WarPLS 3.0.

Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Untuk mengantisipasi kesulitan responden dalam memahami isi dari kuesioner yang dibagikan, peneliti terlebih dahulu akan melakukan uji pilot. Uji pilot dilakukan pada Program Magister Manajemen Kelas Eksekutif di Universitas Gadjah Mada di Yogyakarta. Hasil uji pilot menunjukkan bahwa kuesioner sudah cukup dimengerti kemudian dilakukan beberapa perbaikan. Setelahnya, kuesioner disebarakan kembali kepada staf eksekutif di Jakarta. Terdapat 3 variabel pada penelitian ini yaitu variabel independen (partisipasi anggaran), variabel mediasi (*slack detection* dan keadilan distributif), variabel dependen (senjangan anggaran).

Variabel independen penelitian ini adalah partisipasi anggaran. Partisipasi anggaran adalah proses yang mana seorang *budgetee* terlibat dan dapat mempengaruhi *setting* atau keadaan dari jumlah anggaran (Anthony dan Govindarajan, 2007). Partisipasi anggaran pada penelitian ini diukur dengan item pertanyaan yang di adopsi dari Baerdemaeker dan Bruggeman (2015) kuesioner dikembangkan oleh Milani (1975). Kuesioner berisi 6 item pertanyaan mengenai bagaimana manajer atau subordinat berpartisipasi di dalam penyusunan anggaran perusahaan. Variabel pemediasi pertama di penelitian ini *slack detection*. *Slack detection* mengindikasikan kemampuan atasan dalam mendeteksi terjadinya senjangan anggaran berdasarkan jumlah informasi yang mereka dapatkan (Onsi, 1973). Pengukuran *slack detection* diadopsi dari Baerdemaeker dan Bruggeman (2015) kuesioner dikembangkan oleh Onsi (1973) yang berisikan 3 item pertanyaan mengenai pengumpulan informasi anggaran oleh atasan.

Variabel mediasi kedua pada penelitian ini yaitu keadilan distributif. Keadilan distributif mengacu pada konsep dari adilnya *outcome* yang diterima (Adams, 1965) atau

keadilan dari *outcome* yang diterima (Gilliland, 1993). Pengukuran variabel keadilan distributif menggunakan kuesioner yang diadopsi dari Wentzel (2002), yang dikembangkan oleh Magner dan Johnson's (1995), berisi 5 pertanyaan mengenai keadilan distributif yang dirasakan manajer. Variabel dependen pada penelitian ini adalah senjangan anggaran. Senjangan anggaran dapat didefinisikan sebagai penggabungan anggaran untuk membuat anggaran tersebut lebih mudah untuk dicapai (Merchant, 1985). Pengukuran senjangan anggaran menggunakan Item pertanyaan diadopsi dari Baerdemaeker dan Bruggeman (2015), kuesioner merupakan kombinasi dari Merchant (1985), Onsi (1973) dan Van Der Stede (2000). Kuesioner berisikan 4 item pertanyaan mengenai kecenderungan dalam melakukan tindakan senjangan anggaran.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis pada penelitian ini menggunakan SEM-PLS (*Structural Equation Modeling-Partial Least Square*) dengan program WarPLS 3.0. Analisis *multivariate* merupakan aplikasi metode statistika untuk menganalisis beberapa variabel penelitian secara simultan atau serempak (Sholihin dan Ratmono, 2013). Pengukuran variabel penelitian dilakukan dengan melakukan uji pada validitas konvergen dan validitas diskriminan. Pada pengujian validitas konvergen, *rule of thumb* yang dapat digunakan adalah *factor loading* > 0,7, *communality* > 0,5 dan *average variance extracted* (AVE) > 0,5 (Chin, 1995 dalam Hartono, 2011). Beberapa indikator yang memiliki *loading* dibawah 0,4 dihilangkan (Hair dkk., 2013). Sedangkan beberapa dengan *loading* antara 0,4 – 0,7 dipertahankan untuk validitas isi konstruk (Hair dkk., 2013). Nilai AVE dari masing-masing variabel menunjukkan nilai di atas 0,5. Dengan ini, validitas konvergen untuk masing-masing variabel telah terpenuhi. Validitas diskriminan terpenuhi jika akar AVE lebih tinggi dari korelasi antar variabel latin. Hasil analisis pada Tabel 2 menjelaskan bahwa validitas diskriminan telah terpenuhi dengan akar AVE (yang ditunjukkan pada kolom diagonal dan diberi tanda kurang) nilainya lebih tinggi daripada korelasi antar variabel laten pada kolom selain kolom diagonal.

Tabel 2
Correlation among Latent Variables

<i>Latent variable correlations</i>				
	PA	SD	KA	KD
PA	(0.817)	0.146	0.331	0.362
SD	0.146	(0.853)	-0.049	0.387
KA	0.331	-0.049	(0.748)	0.199
KD	0.362	0.387	0.199	(0.889)

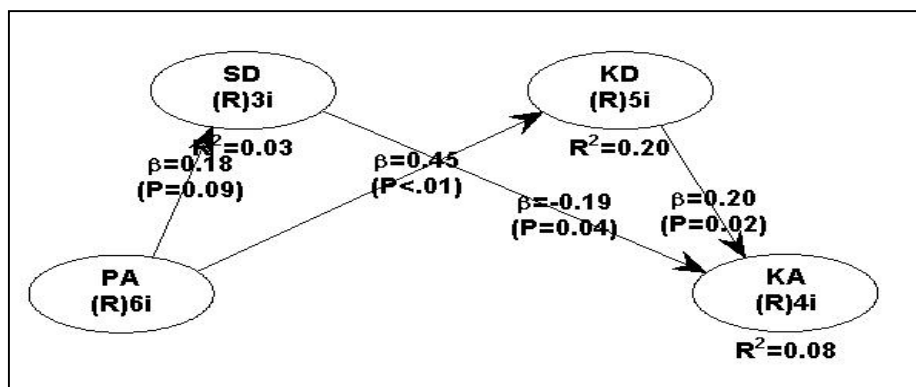
Sumber: Output olah data WarPLS, 2020

Tabel 3
Latent Variable Coefficients

	PA	SD	KA	KD
<i>R-Squared</i>		0.034	0.083	0.198
<i>Composite reliability</i>	0.922	0.889	0.832	0.95
<i>Cronbach's alpha</i>	0.897	0.812	0.728	0.933
<i>Avg. var. extrac.</i>	0.668	0.727	0.559	0.79
<i>Full collin VIF</i>	1.254	1.203	1.158	1.35

Sumber: Output olah data WarPLS, 2020

Hasil analisis pada Tabel 3 menunjukkan bahwa nilai *Cronbach's alpha* setiap indikator variabel laten lebih besar dari 0,7 (>0,7) sehingga memenuhi asumsi reliabilitas. Tabel 3 juga menunjukkan nilai *composite reliability* telah memenuhi reliabilitas kontruk model didukung dengan nilai *composite reliability* setiap variabel laten lebih besar dari 0,7 (>0,7).



Gambar 1
Analisis Model Struktural

Hasil analisis pada Gambar 1 di atas dapat dilihat nilai R^2 untuk variabel SD adalah sebesar 0,03 yang berarti bahwa 3% variabel *slack detection* dijelaskan oleh variabel Partisipasi Anggaran sisanya dijelaskan oleh variabel lain diluar model. Selanjutnya nilai R^2 untuk variabel keadilan distributif adalah sebesar 0,20 yang berarti 20% variabel keadilan distributif dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran, sementara sisanya dijelaskan oleh variabel lain diluar variabel yang diajukan. Untuk senjangan anggaran nilai R^2 adalah sebesar 0.08 yang berarti sebanyak 8% variabel senjangan anggaran dijelaskan oleh variabel partisipasi anggaran, *slack detection*, dan keadilan distributif, sisanya dijelaskan oleh variabel lain diluar penelitian ini. Tabel 3 juga menyajikan nilai *full collinearity VIF. Rule of thumb* untuk *full collinearity test* adalah lebih rendah dari 3,3. *Output* yang disajikan pada tabel 3 menunjukkan nilai *full collinearity test* lebih rendah dari 3,3. Hal ini menunjukkan model bebas dari masalah kolinearitas vertikal, lateral, dan *common method bias*.

Uji hipotesis dilakukan dengan melihat signifikansi yang ada yaitu nilai p. Jika nilai $p < 0,01$ maka signifikan di level 1%, $p < 0,05$ maka signifikan di level 5%, dan jika $p < 0.1$ maka signifikan di level 10%. Hipotesis 1 memprediksi pengaruh positif dari partisipasi anggaran terhadap *slack detection*. Hipotesis 2 memprediksi pengaruh negatif dari *slack detection* terhadap senjangan anggaran. Hipotesis 3 memprediksi pengaruh positif dari partisipasi anggaran terhadap keadilan distributif, dan terakhir hipotesis 4 memprediksi pengaruh negatif dari keadilan distributif terhadap senjangan anggaran. Empat set hipotesis ini diuji secara simultan. Hasil ditunjukkan pada tabel 4 berikut:

Tabel 4
Path Coefficient, P Values dan R-Squared

<i>Path</i>	<i>Path Coefficient</i>	<i>P Values</i>	<i>R-Squared</i>
<i>PA – SD</i>	0,183	0,086*	0,034
<i>SD- KA</i>	-0,186	0,045**	0,083
<i>PA – KD</i>	0,445	<0,001***	0,198
<i>KD- KA</i>	0,199	0,020**	0,083
<i>PA-SD-KA</i>	0,054	0,212	0,083
<i>PA-KD-KA</i>	0,054	0,212	0,083

Sumber: Output olah data WarPLS, 2020

Catatan: PA (Partisipasi Anggaran), SD (Slack Detection); KA (Senjangan anggaran), KD (Keadilan Distributif); * $p < 0,1$, ** $p < 0,05$, *** $p < 0,01$

Hasil analisis pada Tabel 4 menunjukkan bahwa pengaruh dari partisipasi anggaran terhadap *slack detection* terdukung dengan koefisien 0,183 ($p < 0,1$) dan R^2 bernilai 0,034. Hal ini menunjukkan hipotesis 1 terdukung. Pengaruh dari *slack detection* terhadap senjangan anggaran terdukung dengan koefisien -0,186 ($p < 0,05$), sehingga hipotesis 2 terdukung. Pengaruh dari partisipasi anggaran terhadap keadilan distributif terdukung dengan koefisien 0,445 ($p < 0,001$), hipotesis 3 terdukung. Untuk hipotesis 4, tidak terdukung karena koefisien menunjukkan arah yang berbeda dengan prediksi peneliti meskipun nilai *p-value* menunjukkan angka yang signifikan, yakni 0.199 ($p < 0.05$). Untuk hubungan mediasi antara partisipasi anggaran melalui *slack detection* dan keadilan distributif terhadap senjangan anggaran menunjukkan nilai koefisien 0,054 ($p = 0,212$), hal ini menunjukkan tidak ditemukan adanya mediasi dalam hubungan antara partisipasi anggaran dan senjangan anggaran melalui *slack detection* dan keadilan distributif.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi anggaran berpengaruh positif terhadap *slack detection*. Hal ini sesuai dengan penelitian Schiff dan Lewin (1970) yang menyatakan bahwa pemberian kesempatan untuk berpartisipasi memungkinkan atasan untuk memperoleh informasi privat terkait kemampuan produktif subordinat, serta mampu meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan menyediakan kesempatan untuk berbagi pengetahuan (Wang dan Wart, 2007) sehingga memungkinkan atasan untuk mendeteksi adanya senjangan anggaran dengan lebih mudah. Berpartisipasi dalam penganggaran di perusahaan juga dapat meningkatkan keadilan distributif yang dirasakan oleh karyawan. Hal ini selaras dengan Anthony dan Govindarajan (2007) bahwa partisipasi akan membuat karyawan terlibat secara langsung di dalam aspek penganggaran, sehingga manajer dapat turut andil dalam menentukan jumlah alokasi sumber daya termasuk *outcome* yang akan ia peroleh nantinya. Hal ini akan mendorong manajer untuk meningkatkan komitmen terhadap entitas (Wentzel, 2002) dan membuatnya merasa dihargai serta tidak tertekan untuk melakukan senjangan anggaran (Onsi, 1973).

Meningkatnya *slack detection* juga mampu menurunkan kecenderungan manajer dalam melakukan senjangan anggaran. Hal ini selaras dengan Onsi (1973) bahwa kemudahan dalam mendeteksi adanya senjangan anggaran akan memberikan tekanan kepada manajer subordinat untuk bertindak sesuai dengan kepentingan perusahaan. Individu akan menghindari kecurangan apabila tindakannya mudah terdeteksi, karena takut akan memperoleh sanksi (Teraji, 2013). Temuan penelitian ini juga selaras dengan teori

perilaku direncanakan mengenai prinsip norma subjektif vertikal (Fishbein dan Ajzen 1975). Bahwa pembentukan norma subjektif subordinat dimotivasi dan terbentuk untuk patuh terhadap tuntutan akibat adanya *slack detection* selama partisipasi anggaran. Adanya *slack detection* memicu subordinat untuk mematuhi regulasi perusahaan karena tendensi atasan untuk mendeteksi terjadinya kecurangan akan semakin besar selama partisipasi anggaran. Hal ini memicu penurunan senjangan anggaran sebagai upaya penyesuaian dengan persepsi atasan guna menghindari kemungkinan deteksi.

Menariknya, penelitian ini menunjukkan bahwa semakin meningkatnya keadilan distributif berpotensi meningkatkan senjangan anggaran. Koefisien menunjukkan arah yang positif dengan *p-value* yang signifikan (0.199, $p < 0.05$), menandakan bahwa adanya pengaruh positif dari keadilan distributif terhadap senjangan anggaran. Hasil uji dari SEM menunjukkan bahwa semakin tinggi keadilan distributif maka akan semakin tinggi senjangan anggaran. Keadilan distributif dapat dikatakan sebagai kesetaraan, menyediakan setiap karyawan kompensasi dan kebutuhan yang sama (Leventhal, 1980). Namun, kesetaraan bukan berarti memberikan kompensasi yang sama terlepas dari kecakapan dan keandalan karyawan dalam bekerja. Individu memiliki kecakapan dan kompetensi yang berbeda serta masing-masing individu memiliki kepentingan pribadi yang menuntun mereka untuk memuaskan keinginan individu. Hal ini dimungkinkan memicu individu untuk memperbesar senjangan guna mengoptimalkan keuntungan pribadi melalui perilaku senjangan anggaran. Berdasarkan prinsip moral subjektif horizontal (Ajzen, 2005) menjelaskan bahwa norma subjektif akan dimotivasi untuk mengikuti perilaku orang lain di sekitarnya. Tendensi individu yang berupaya mengoptimalkan kepentingan pribadi akibat pemberlakuan kesetaraan kecakapan, dan kompetensi memicu individu untuk mengoptimalkan kepentingannya seiring kompetensi dan kemampuannya dan mengabaikan keselarasan tujuan di perusahaan. Hal tersebut dimungkinkan menjadi salah satu pemicu tendensi senjangan anggaran dalam kondisi adanya keadilan distributif.

5. KESIMPULAN

Penelitian ini menunjukkan bahwa partisipasi selama penganggaran dapat meningkatkan kemampuan atasan dalam mendeteksi senjangan anggaran dan juga mampu meningkatkan persepsi keadilan distributif. Selaras dengan prinsip norma subjektif vertikal pada teori perilaku direncanakan bahwa kemudahan dalam mendeteksi anggaran dapat

memicu subordinat untuk bertindak sesuai dengan harapan perusahaan dan atasan sebagai evaluator untuk meminimalkan senjangan anggaran. Namun, perlu diperhatikan temuan menunjukkan bahwa keadilan distributif memicu terjadinya senjangan anggaran. Dengan demikian, diperlukan kehati-hatian akibat adanya perbedaan dampak efektivitas partisipasi anggaran terhadap senjangan anggaran yang dapat bertolak belakang seiring dengan perbedaan kondisi sosial yang berbeda.

6. IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN

Penelitian ini melengkapi perkembangan literatur akuntansi manajemen dan sistem pengendalian manajemen mengenai pentingnya ketelitian dalam menjelaskan efektivitas partisipasi anggaran sebagai sistem pengendalian selama proses penganggaran. Terdapat beberapa keterbatasan pada penelitian ini memiliki keterbatasan antara lain, beberapa indikator dengan *loading* kecil tetap dipertahankan karena punya kontribusi pada validitas isi konstruk penelitian. Meskipun demikian, hal tersebut tidak berdampak substansial pada validitas hasil penelitian. Hal ini sebagaimana dijelaskan oleh Sholihin dan Ratmono (2013) indikator dengan *loading* kecil dapat tetap dipertahankan apabila memiliki kontribusi pada validitas isi konstruk. Lebih lanjut, Sholihin dan Ratmono (2013) juga menegaskan bahwa hal seperti ini biasa terjadi pada kuesioner yang baru dikembangkan dari adopsi. Penelitian selanjutnya dapat meneliti lebih lanjut mengenai pengaruh keadilan distributif terhadap senjangan anggaran, penelitian selanjutnya juga dapat meneliti pengaruh indikator keadilan lainnya terhadap senjangan anggaran seperti keadilan prosedural dan keadilan interaktif.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, Ira dan Alisa G. Brink. 2013. The Influence of Horizontal Equity, Self Efficacy, and Ethical Position on The Creation of Budgetary Slack. *Journal of Theoretical Accounting Research*.
- Ajzen, I. 2005. *Attitudes, Personality and Behavior, (2nd edition)*. Berkshire, UK: Open University Press-McGraw Hill Education.
- Adams, J. Stacy. 1965. Inequity in social exchange. *Advances in Experimental Social Psychology*, Vol. 2, Academic Press, pp. 267-299.
- Anthony, Robert N., dan Vijay Govindarajan. 2007. *Management Control System*. 12th. McGraw-Hill
- Arifin., dan Gagaring Pagalung. 2018. Empirical Study of the Effect of Participation of Budget in Managerial Performance. *International Journal of Advanced Engineering, Management and Science*, Vol. 4, No. 9, pp. 645-651.

- Baerdemaeker, Jolien De., dan Werner Bruggeman. 2015. The Impact of Participation in Strategic Planning on Managers Creation of Budgetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organisational Commitment. *Management Accounting Research* Vol 29, pp. 1-12.
- Charness, Gary., dan Martin Dufwenberg. 2011. Participation. *The American Economic Review*, Vol. 101, No. 4, pp. 1211-1237.
- Cohen, Ronald L. 1987. Distributive Justice: Theory and Research. *Social Justice Research*, Vol. 1, No. 1, pp. 19-40.
- Cohen-Charash, Y. and Spector, P.E. 2001, The role of justice in organizations: a meta-analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*. Vol. 86 No. 2, pp. 278-321.
- Colquitt, J.A., Conlon, D.E., Wesson, M.J., Porter, C.O.L.H. and Ng, K.Y. 2001. Justice at the millennium: a meta-analytic review of 25 years of organizational justice research. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 86 No. 3, pp. 425-445.
- Davis, S., DeZoort, F. T., dan Kopp, L. S. 2006. The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* Vol. 8 No. 1, pp. 19-35.
- Dunk, A.S. 1993. The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, Vol. 68, No. 2, pp. 400-410.
- Dunk, A. S. & Nouri H. (1998). Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature*, Vol 17, pp.72-96.
- Fishbein, M. dan Ajzen, I. 1975. *Belief, attitude, intention, and behavior; An introduction to theory and research*. Reading, Ma: Addison-Wesley.
- Gilliland, Stephen. W. 1993. The perceived fairness of selection systems: An organizational justice perspective. *Academy of Management Review* Vol 18, No 14, pp. 694-734.
- Hair, Joe., Hult, Thomas M., Ringle, Christian M., dan Marko Sartstedt. 2013. *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling (PLS-SEM)*. Los Angeles; Sage.
- Hartono, Jogiyanto. 2011. *Konsep dan Aplikasi Structural Equation Modeling Berbasis Varian dalam Penelitian Bisnis*. Yogyakarta: UPP STIM YKPN.
- Hartono, Jogiyanto. 2013. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Kelima. BPFE-Yogyakarta.
- Hobson, J. L., M. J. Mellon., dan D. E. Stevens. 2011. Determinants of moral judgments regarding budgetary slack: an experimental examination of pay scheme and personal values. *Behavioral Research in Accounting* Vol 23 No 1, pp. 87-107.
- Irfan, Muh, Budi Santoso, dan Lukman Effendi. 2016. Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi, Penekanan Anggaran dan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Pemoderasi. *Jurnal Akuntansi dan Investasi* Vol. 17 No. 2, pp. 158-175
- Langevin, Pascal., dan Carla Mendoza. 2013. How Can Management Control System Fairness Reduce Managers' Unethical Behaviours? *European Management Journal* Vol. 31, No. 3, pp. 209-222.

- Lau, C. M dan Eggleton, I. R. C. 2003. The influence of information asymmetry and budget emphasis on relationship between participation and slack. *Accounting and Business Research*, Vol. 33, No.2, pp. 91-104.
- Leventhal, Gerald S. 1980. *What Should Be Done With Equity Theory? New Approaches to The Study of Fairness in Social Relationships*. In K. Gergen, M. Greenberg & R. Willis (Eds.), *Social exchange: Advances in theory and research*: 27-55. New York: Plenum.
- Lowe, E.A., dan R.W. Shaw. (1968). An analysis of managerial biasing: Evidence from a company's budgeting process. *The Journal of Management Studies*
- Lukka, Kari. 1988. Budgetary Biasing in Organizations: Theoretical Framework and Empirical Evidence. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 13, No. 3, pp. 281-301.
- Magner, Nace., dan Gary G. Johnson. 1995. Municipal Official's Reactions to Justice in Budgetary Resource Allocation. *Public Administration Quarterly*, Vol. 18, No. 4, pp. 439-456.
- Maiga, A. S., and F. A. Jacobs. 2008. The moderating effect of manager's ethical judgment on the relationship between budget participation and budgetary slack. *Advances in Accounting* Vol 23 No 7, pp. 113-145.
- Merchant, Kenneth A. 1985. Budgeting and the Propensity to Create Slack. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 2, pp. 201-210.
- Milani. Ken. 1975. The Relationship of Participation in Budget-Setting to Industrial Supervisor Performance and Attitudes: A Field Study. *The Accounting Review*, Vol. 50, No. 2, pp. 274-284.
- Onsi, Mohamed. 1973. Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack. *The Accounting Review*, Vol. 48, No. 3, pp. 535-548.
- Pundarika, I Gede Putu., Dwirandra, A.A.N. B. 2018. The Effect of Budget Participation on Budgetary Slack with Organizational Commitments and Love of Money as Moderation. *International Journal of Science and Research*, Vol. 8, No. 2, pp. 491-496.
- Ramdhani, Neila. 2011. Penyusunan alat pengukur berbasis theory of planned behavior. *Buletin Psikologi* Vol. 19, No 2, pp. 55-69.
- Roch, S.G. and Shanock, L.R. 2006. Organizational justice in an exchange framework: Clarifying organizational justice distinctions. *Journal of Management*, Vol. 32 No. 2, pp. 299-322.
- Schiff, Michael., dan Arie Y. Lewin. 1970. The Impact of People on Budgets. *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 2, pp. 259-268.
- Sholihin, Mahfud dan Ratmono, Dwi. 2013. *Analisis SEM-PLS dengan WrapPLS 3.0 Untuk Hubungan Nonlinear dalam Penelitian Sosial dan Bisnis*. Yogyakarta: Penerbit ANDI.
- Sprinkle, G.B (2003). Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, pp. 287-318.

- Su, Chin-Chun., dan Feng-Yu Ni. (2013). Budgetary participation and slack on the theory of planned behavior. *The International Journal of Organizational Innovation* Vol 5 No 4
- Sujana, I. K. 2010. Pengaruh Partisipasi Peng-anggaran, Penekanan Anggaran, Komitmen organisasional, Asimetri Informasi, dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Budgetary slack. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis* Vol 5 No 2.
- Supanto 2010. *Analisis Pengaruh Partisipasi Penganggaran Terhadap Budgetaryslack Dengan Informasi Asimetri, Motivasi, Budaya Organisasi Sebagai Pemoderasi (Studi Kasus Pada Politeknik Negeri Semarang)*. Tesis, Universitas Diponegoro.
- Teraji, Shinji. 2013. A Theory of Norm Compliance: Punishment and Reputation. *The Journal of Socio-Economics*, Vol. 44, pp. 1-6.
- Van der Stede, Wim A. 2000. The Relationship Between Two Consequences of Budgetary Controls: Budgetary Slack Creation and Managerial Short-Term Orientation. *Accounting, Organizations, and Society*. Vol 25, pp. 609-622
- Wang, XiaoHu., dan Montgomery Wan Wart. 2007. When Public Participation in Administration Leads to Trust: An Empirical Assessment of Managers' Perceptions. *Public Administration Review*, Vol. 67, No. 2, pp. 265-278.
- Wentzel, Kristin. 2002. The Influence of Fairness Perceptions and Goal Commitment on Managers' Performance in a Budget Setting. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, pp. 247-271.