

PERSEPSI KEADILAN DAN PERILAKU PERMAINAN ANGGARAN PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR

SeTin SeTin¹, Yuliana Gunawan², Ilham Pranata³

^{1,2,3}Fakultas Ekonomi, Universitas Kristen Maranatha, Indonesia

setin2005@yahoo.com

Abstract

The purpose of this study is to examine the role of mediating perceptions of procedural fairness on the influence of financial performance measures on the budget gaming behaviour. This study uses a quantitative approach with a survey method (questionnaire) to 101 division managers of manufacturing companies in West Java with snowballing technique. Data analysis using Partial Least Square WarpPLS 3.0 techniques. The results show that financial performance measures negatively affect the perception of procedural fairness; perceptions of procedural fairness negatively affect the budget gaming behaviour; perceptions of procedural fairness mediate the effect of financial performance measures on the budget gaming behaviour. This result implies that performance measures have an impact on perceptions of fairness and dysfunctional behavior of the budget. This study also contributes to the enrichment of the management control system literature, because it explains the link between the use of financial performance evaluations and the dysfunctional behavior of the budget.

Keywords: Budget gaming behaviour; Financial performance measures; Procedural fairness

Abstrak

Tujuan kajian ini adalah menguji peran mediasi persepsi keadilan prosedural pada pengaruh ukuran kinerja keuangan terhadap perilaku permainan anggaran. Studi ini menggunakan pendekatan kuantitatif dengan metode survei (kuesioner). Teknik snowballing digunakan untuk menentukan sampel responden, yaitu dengan proses bergulir dari satu manajer ke manajer lain dan diperoleh 101 kuesioner yang dapat diolah dari 15 perusahaan manufaktur di Jawa Barat. Analisis data menggunakan teknik Partial Least Square WarpPLS 3.0. Hasil menunjukkan bahwa ukuran kinerja keuangan berpengaruh negatif terhadap persepsi keadilan prosedural; persepsi keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap perilaku permainan anggaran; persepsi keadilan prosedural memediasi pengaruh ukuran kinerja keuangan terhadap perilaku permainan anggaran. Hasil ini memberikan implikasi bahwa ukuran kinerja berdampak pada persepsi keadilan dan perilaku disfungsi anggaran. Studi ini berkontribusi praktik, yaitu bahwa sistem evaluasi kinerja berperan penting dalam mengelola rasa keadilan karyawan dan berdampak pada perilaku disfungsi karyawan. Studi ini juga berkontribusi memperkaya literatur sistem pengendalian manajemen, karena menjelaskan kaitan antara penggunaan evaluasi kinerja keuangan dengan perilaku disfungsi anggaran.

Kata kunci: Keadilan prosedural; Permainan anggaran; Ukuran kinerja keuangan

Cronicle of Article: Received (April 2020); Revised (May 2020); and Published (June 2020).

©2019 Jurnal Kajian Akuntansi Lembaga Penelitian Universitas Swadaya Gunung Jati.

Profile and corresponding author: SeTin., Gunawan, Y., & Pranata, I., are lecture of Accounting Department in Economic Faculty, Universitas Kristen Maranatha, Indonesia. Corresponding Author: setin2005@yahoo.com

How to cite this article: SeTin., Gunawan, Y., & Pranata, I., (2020). Persepsi Keadilan dan Perilaku Permainan Anggaran pada Perusahaan Manufaktur. Jurnal Kajian Akuntansi, 4 (1), 28-39.

PENDAHULUAN

Permainan anggaran adalah perilaku disfungsional (Abdullah, 2013) dalam bentuk manipulasi yang disengaja dan direncanakan manajer terkait penjualan, biaya, perkiraan keuntungan dan manipulasi lain di dalam proses anggaran (Bart, 1989).

Banyak bukti menunjukkan bahwa permainan anggaran signifikan terjadi di perusahaan manufaktur di negara barat, misalnya Hartmann & Maas, 2010 menunjukkan bahwa bahwa manajer melanggar kebijakan perusahaan dengan menciptakan *slack* anggaran; Davis et al, 2006 menjelaskan bahwa manajer kurang bertanggungjawab terhadap anggaran yang telah ditetapkan dan menciptakan kelonggaran anggaran; Jensen (2003) menggambarkan bahwa CEO berjuang mencapai target dengan mempermainkan realisasi anggaran. Riset di Asia, misalnya Huang & Chen, 2010 memberi bukti bahwa manajer melakukan *devious games* untuk mendapatkan *extra budgets*.

Perilaku permainan anggaran membutuhkan solusi karena menimbulkan kerugian serius bagi organisasi. Dalam upaya memberikan solusi terkait praktik permainan anggaran, telah banyak penelitian yang menguji faktor yang mempengaruhi manajer menciptakan perilaku disfungsional ini, khususnya faktor sistem penganggaran (misalnya, partisipasi anggaran, asimetri informasi, penekanan anggaran, dan lainnya). Akan tetapi variabel yang telah diuji belum cukup menjelaskan perilaku permainan anggaran (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). Onsi, 1973 mengemukakan bahwa perilaku disfungsional menciptakan permainan anggaran kemungkinan dipengaruhi oleh ukuran evaluasi kinerja.

Penelitian sebelumnya, ukuran kinerja keuangan dikaitkan dengan perilaku disfungsional dalam lingkup yang sempit, yaitu *budget slack*, misalnya De Baerdemaeker & Bruggeman (2015). Hasil

penelitian memperdebatkan keunggulan serta konsekuensi perilaku disfungsional yang timbul dari penggunaan evaluasi kinerja keuangan. Perdebatan ini mengundang penyelidikan lebih jauh melalui pengujian variabel penjelas dan membutuhkan kajian lebih jauh terkait apakah dan bagaimana penggunaan evaluasi kinerja keuangan dapat mempengaruhi perilaku disfungsional dalam lingkup yang lebih luas daripada *slack* yaitu permainan anggaran (*budget gaming*).

Studi ini mengidentifikasi ukuran kinerja keuangan sebagai anteseden perilaku permainan anggaran dengan argumen bahwa perilaku permainan anggaran terkait dengan sistem evaluasi kinerja (Onsi, 1973; Jensen, 2003). Penelitian ini menggunakan variabel mediasi persepsi keadilan prosedural.

Variabel keadilan prosedural sangat penting dalam literatur anggaran (De Baerdemaeker & Bruggeman, 2015). Walaupun ada banyak penelitian yang menghubungkan antara keadilan prosedural

dengan perilaku disfungsional anggaran, misalnya *budgetary slack* (Özer & Yilmaz 2011; Magner et al 2006), akan tetapi hubungannya adalah dalam konteks *budgetary fairness*, dan sampai saat ini belum ada riset yang menghubungkan kedua variabel ini dalam konteks evaluasi kinerja. Oleh karena itu, studi ini menawarkan kebaruan dengan menunjukkan hubungan antara keadilan prosedural dan perilaku permainan anggaran dalam konteks sistem evaluasi kinerja.

Studi ini bertujuan menguji apakah penggunaan ukuran kinerja keuangan berpengaruh terhadap persepsi keadilan prosedural; dan menguji apakah persepsi bawahan terhadap keadilan prosedural signifikan memediasi penggunaan ukuran kinerja keuangan dengan kecenderungan melakukan permainan anggaran.

Di Indonesia, penelitian empiris permainan anggaran khususnya di perusahaan manufaktur masih belum ditemukan. Beberapa studi di Indonesia yang mengangkat topik *budget slack*, misalnya Sudirman et al. (2018), Kahar et al (2016), Siallagan et al. (2017), menunjukkan bahwa praktik *budget slack* terjadi di instansi pemerintah dan perusahaan sektor publik. Namun penelitian ini hanya fokus pada *budget slack* yang merupakan bagian kecil dari *budget gaming*. SeTin et al. (2019) memberi gambaran bahwa praktik permainan anggaran di perusahaan manufaktur di Indonesia masih menjadi masalah yang belum terpecahkan di dalam perencanaan dan pelaksanaan anggaran. Akan tetapi studi ini tidak melakukan pengujian empiris terhadap penyebab permainan anggaran.

Oleh karena itu, penelitian ini memilih manajer manufaktur di Jawa barat sebagai subjek penelitian guna memahami perilaku manajer pada perusahaan manufaktur besar di salah satu provinsi besar di Indonesia dalam praktik penganggaran.

Studi ini berkontribusi signifikan pada ilmu pengetahuan yaitu memperkaya literatur sistem pengendalian manajemen, karena menjelaskan kaitan antara penggunaan evaluasi kinerja keuangan dengan perilaku disfungsional anggaran. Riset juga memberi kontribusi praktis, yaitu memberikan pemahaman bahwa perilaku disfungsional anggaran terkait dengan penerapan sistem evaluasi kinerja yang tepat dan terkait erat dengan persepsi keadilan yang dirasakan bawahan.

KAJIAN PUSTAKA

Ukuran kinerja keuangan dari *Balance Score Card* (Kaplan & Norton, 1992) yaitu ukuran yang mengukur kemampuan perusahaan meningkatkan keuntungan melalui pelaksanaan strategi, yaitu *operating income*, *sales growth*, *return on investment*. Penelitian yang telah menggunakan ukuran ini, misalnya Chia et al, 2014; Lau & Sholihin, 2005. Scott &

Tiessen, 1999 menggunakan *cost*, *revenue* dan *return* sebagai ukuran kinerja keuangan yang digunakan untuk mengevaluasi kinerja karyawan. Lau & Scully (2015) menguji evaluasi kinerja dengan menggunakan ukuran keuangan yang diukur melalui kemampuan mencapai anggaran dan kemampuan mencapai target keuangan.

Ukuran keuangan dikritik terlalu lambat, terlalu agregat, historis, jangka pendek, tidak lengkap dan mencakup dimensi yang terbatas (Ittner & Larcker 1998). Penggunaan ukuran keuangan dalam mengevaluasi kinerja cenderung mendorong perilaku oportunistik manajer, karena ukuran keuangan mudah dimanipulasi dengan cara yang tidak meningkatkan posisi persaingan jangka panjang perusahaan (Kaplan, 1984).

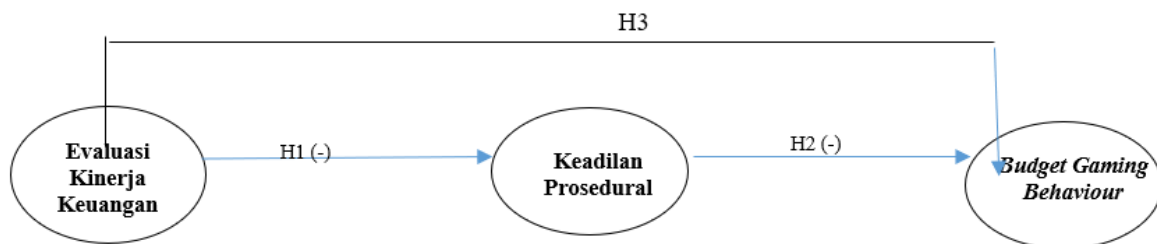
Keadilan prosedural mengacu pada keadilan proses/ keadilan yang digunakan untuk menentukan hasil (Leventhal, 1980). Keadilan prosedural didefinisikan sebagai penilaian (persepsi bawahan) atas kewajaran prosedur (seberapa adil prosedur) yang digunakan dalam mengevaluasi kinerja dan mengkomunikasikan umpan balik kinerja (Sholihin & Pike 2010; He & Lau 2012). Lind & Tyler (1988) menunjukkan bahwa ketika prosedur adil, perusahaan dapat berharap melihat kepuasan karyawan yang lebih besar, konflik yang lebih minim serta kepatuhan terhadap prosedur dan keputusan. Tang & Sarfield-Baldwin (1996) menunjukkan bahwa manajer yang menerapkan peraturan secara adil dan konsisten serta memberi penghargaan berdasarkan kinerja dan prestasi tanpa bias pribadi, akan membuat karyawan berpersepsi positif terhadap keadilan prosedural, dengan konsekuensi kepuasan, komitmen dan keterlibatan yang lebih tinggi. Hopwood (1972) juga menjelaskan bahwa jika proses evaluasi kinerja dipersepsi 'tidak adil' (*unjust*) oleh bawahan, maka konflik, ketegangan dan kecemasan akan timbul.

Terdapat pertimbangan perilaku penting yang harus direfleksikan oleh sistem pengukuran kinerja, yaitu bahwa individu harus percaya bahwa sistem itu adil (*fair*) dan setara (*equitable*).

Kriteria keadilan prosedural (Leventhal, 1980; Lind & Tyler, 1988) yaitu prosedur yang memiliki kelengkapan dan keakuratan informasi; yang berperspektif jangka panjang; yang memungkinkan mengoreksi/ memperbaiki keputusan yang tidak adil; prosedur dengan retensi kontrol atas keputusan; dan yang mempertimbangkan kepentingan semua pihak; dan cara orang diperlakukan.

Permainan anggaran selalu ada di dalam konteks bisnis (Hansen *et al.*, 2003; Jensen, 2003). Beberapa contoh perilaku permainan anggaran yaitu, menunda pengeluaran yang dibutuhkan, menghabiskan anggaran yang tidak terpakai di akhir periode anggaran, melakukan negosiasi dengan membuat anggaran yang lebih mudah dicapai dan lain-lain (Umapathy, 1987; Bart, 1989).

Banyak istilah yang digunakan untuk memberi label pada manipulasi anggaran, seperti *Cushion*, *slush fund*, *hedge*, *flexibility*, *cookie jar*, *hip/back pocket*, *pad*, *kitty*, *secret reserve*, *war chest*, dan *contingency* (Bart, 1989). Istilah *budget gaming*, *devious games*, *games play*, *budgeting manipulation*, *budgetary slack* juga adalah terminologi lain yang menggambarkan perilaku disfungsional anggaran (Libby & Lindsay 2010; Bart, 1989; Jensen, 2003). Istilah *budgetary slack* paling sering digunakan untuk menggambarkan perilaku disfungsional anggaran. Schiff & Lewin (1970) menyebut dua bentuk umum dari *budgetary slack* yaitu memperkirakan biaya yang terlalu tinggi dan pendapatan yang terlalu rendah. Sebagian literatur menunjukkan bahwa perilaku disfungsional *budget gaming* muncul karena adanya tekanan terhadap pencapaian anggaran sebagai kriteria evaluasi kinerja (Rickards, 2006).



Gambar 1. Model Penelitian

Definisi Konseptual dan Operasional

Ukuran kinerja keuangan diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Lau & Scully (2015) melalui 5 item pertanyaan terkait anggaran dan kemampuan mencapai target keuangan. Untuk item pertanyaan yang terkait dengan target keuangan, penelitian ini menambahkan contoh ukuran yang mengacu pada 3 (tiga) ukuran perspektif keuangan *Balance Score Card* yang dikembangkan Hoque *et al.* (2001) yaitu *operating income*, *sales growth*, *return on investment*. Keadilan prosedural diukur dengan 7 item

pertanyaan dari Colquitt *et al.* (2001). Instrumen ini mengukur persepsi responden terhadap evaluasi kinerja yang menggunakan ukuran kinerja keuangan, yaitu apakah memenuhi prinsip keadilan menurut Leventhal (1980) yaitu *representation*, *consistency*, *bias suppression*, *accuracy*, *avenue for appeal*, and *ethicality*.

Budget Gaming Behaviour diukur dengan instrumen yang dikembangkan Libby & Lindsay (2010) dan Onsi (1973). Total 9 (sembilan) item pertanyaan, misalnya, item pertanyaan terkait perilaku

menghabiskan anggaran, menunda pengeluaran, mempercepat penjualan, negosiasi target anggaran yang lebih mudah dicapai dan lainnya.

Pengembangan hipotesis

Hasil penelitian yang menguji hubungan antara ukuran kinerja keuangan dan persepsi keadilan prosedural masih belum konklusif. Kelompok peneliti yang mendukung adanya hubungan positif antara evaluasi kinerja yang menggunakan ukuran kinerja keuangan dengan keadilan prosedural, yaitu Hopwood (1972), Lau & Sholihin (2005). Hasil ini bertentangan dengan Otley (1978) yang menunjukkan sebaliknya yaitu bahwa tidak ada hubungan signifikan antara proses evaluasi kinerja dengan persepsi keadilan prosedural. Lau & Scully (2015) menunjukkan bahwa penggunaan ukuran kinerja keuangan tidak signifikan berhubungan dengan persepsi keadilan.

Selain hasil yang belum konklusif, Lau & Sholihin (2005) juga berargumen bahwa ukuran keuangan cenderung tidak dirancang oleh karyawan level operasional, tetapi dikembangkan oleh manajemen puncak, sehingga karyawan kurang terlibat di dalam mendesain evaluasi kinerja. Prosedur yang kurang melibatkan karyawan akan mengurangi rasa adil bagi karyawan (Lind & Tyler 1988). Oleh karena itu, penelitian ini berargumen bahwa evaluasi kinerja dengan ukuran keuangan berpengaruh negatif terhadap persepsi keadilan.

H1 Penggunaan ukuran keuangan berpengaruh negatif terhadap persepsi keadilan prosedural.

Studi keadilan prosedural cenderung fokus pada konteks penganggaran, yang menunjukkan bahwa keadilan dikaitkan secara negatif dengan perilaku disfungsional, seperti ketegangan kerja dan *slack*. Pelaksanaan prosedur dengan cara yang adil berperan mengurangi perilaku menciptakan *slack* (Magner *et al.* 2006). Hasil ini diperkuat Özer & Yılmaz (2011)

yaitu bahwa persepsi manajer terhadap keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap kecenderungan manajer menciptakan *slack*

Meskipun penelitian yang secara langsung meneliti hubungan antara keadilan prosedural dan kecenderungan menciptakan permainan anggaran masih sangat terbatas, Skarlicki & Folger (1997) menegaskan bahwa keadilan prosedural dikaitkan dengan perilaku pekerja yang negatif dan halus, yang tidak kentara dan tersembunyi seperti merusak peralatan, merusak proses kerja dan membuang bahan perusahaan. Upaya menciptakan permainan anggaran, misalnya *budgetary slack* adalah jenis perilaku yang negatif, yang sama juga dengan karyawan secara halus dan diam-diam mencoba menghindari pengendalian organisasi formal (Little *et al.* 2002). Berdasarkan pemaparan di atas, penelitian ini menduga bahwa persepsi manajer terkait penerapan prosedur yang adil, akan mengurangi karyawan menciptakan permainan anggaran.

H2. Persepsi bawahan terhadap keadilan prosedural berhubungan negatif dengan kecenderungan bawahan melakukan permainan anggaran.

Menyambung H1, yaitu penggunaan ukuran keuangan berpengaruh negatif terhadap keadilan prosedural, dan H2, bahwa keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap perilaku permainan anggaran, maka penelitian ini menduga bahwa persepsi bawahan terhadap keadilan prosedural memediasi pengaruh penggunaan ukuran keuangan sebagai kriteria evaluasi kinerja

terhadap kecenderungan bawahan melakukan permainan anggaran.

H3. Pengaruh positif penggunaan ukuran kinerja keuangan terhadap kecenderungan bawahan melakukan permainan anggaran adalah signifikan dimediasi oleh persepsi karyawan terhadap keadilan prosedural.

METODE PENELITIAN

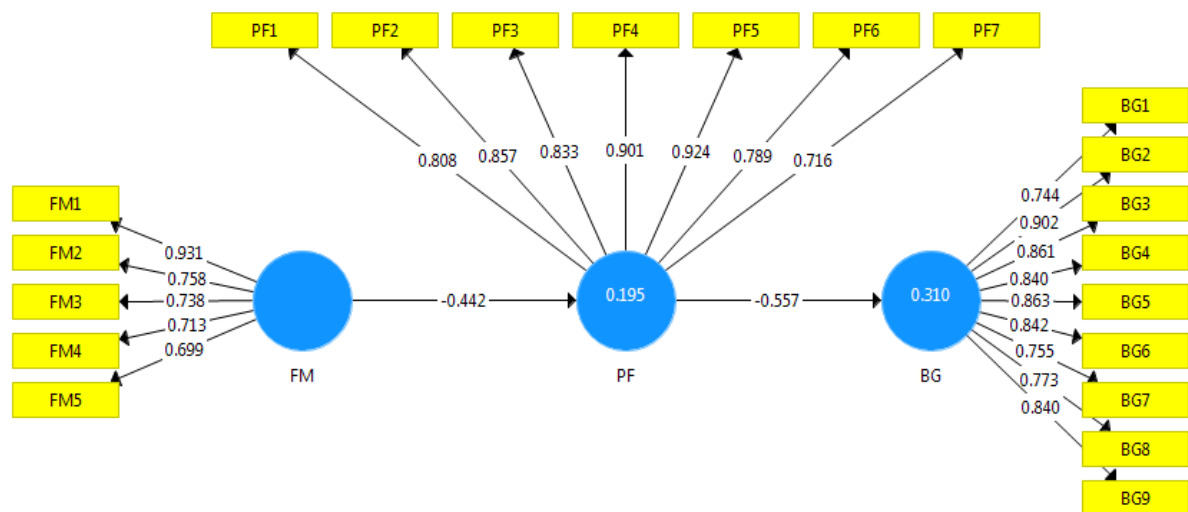
Studi ini adalah studi empiris dengan pengujian hipotesis. Data adalah data primer yang dikumpulkan pada periode November 2019 - Januari 2020 melalui survei dengan menyebarkan kuesioner kepada manajer secara personal. Pengumpulan data menggunakan teknik *snowballing*, yaitu dengan menyebarkan kuesioner kepada manajer yang dikenal peneliti dan selanjutnya meminta bantuan mereka untuk menyebarkan kuesioner kepada manajer di perusahaannya maupun manajer di perusahaan manufaktur lain yang menjadi kenalannya. Sebanyak 120 responden manajer dari 15 perusahaan manufaktur di Jawa Barat menjadi sampel penelitian ini, dan diperoleh 101 kuesioner yang dapat diolah.

Untuk ukuran kinerja keuangan, responden diminta memberi jawaban atas pertanyaan “Ketika atasan mengevaluasi kinerja Anda, seberapa penting menurut Anda, atasan Anda menghubungkannya dengan 5 item ukuran keuangan?” Jawaban menunjuk pada skala interval 7 poin, yaitu skala 1 (sama sekali tidak penting) sampai skala 7 (selalu penting).

Untuk keadilan prosedural dan perilaku permainan anggaran, responden diminta memberi jawaban menggunakan skala interval 7 poin, yaitu dari skala 1 (sangat tidak setuju) sampai skala 7 (sangat setuju). Analisis data menggunakan *Partial Least Square* (PLS).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Analisis data menggunakan *SmartPLS* 3.8 diperoleh diagram jalur *full model*, sebagai berikut



Gambar 2. Diagram Jalur Full Model

Pengujian Validitas

Pengujian validitas menggunakan analisis faktor konfirmatori. Analisis faktor ini menghasilkan output yaitu *discriminant validity* dan *convergent validity*. *Discriminant validity* diuji dengan menggunakan metode yang direkomendasi Hair *et al.* (2014) yaitu didasarkan pada *cross loadings of the indicators*, dengan aturan praktis untuk nilai *outer loading* yang dapat diterima adalah ≥ 0.7 .

Convergent validity dinilai berdasarkan *average variance extracted* (AVE). Nilai $AVE \geq 0,50$ menunjukkan secara rata-rata, konstruk menjelaskan lebih dari separuh varians dari indikator-indikatornya (Hair *et al.*, 2014). Hasil uji *convergent validity* ditunjukkan pada tabel 2 berikut ini.

Tabel 1. Indikator Validity & Cross-Loading antar Konstruk

Indikator	FM	PF	BG
FM1	0,931	-0,422	0,455
FM2	0,758	-0,323	0,33
FM3	0,738	-0,332	0,365
FM4	0,713	-0,362	0,387
FM5	0,699	-0,219	0,267
PF1	-0,32	0,808	-0,475
PF2	-0,397	0,857	-0,517
PF3	-0,408	0,833	-0,422
PF4	-0,372	0,901	-0,476
PF5	-0,412	0,924	-0,492
PF6	-0,355	0,789	-0,487
PF7	-0,309	0,716	-0,372
BG1	0,287	-0,407	0,744
BG2	0,383	-0,529	0,902
BG3	0,47	-0,433	0,861
BG4	0,368	-0,477	0,84
BG5	0,355	-0,5	0,863
BG6	0,363	-0,471	0,842
BG7	0,373	-0,437	0,755
BG8	0,505	-0,382	0,773
BG9	0,47	-0,482	0,84

Sumber: Data diolah, 2020

Keterangan: FM (ukuran kinerja keuangan); PF (keadilan prosedural); BG (Perilaku permainan anggaran)

Tabel 1 menunjukkan hasil model pengukuran terhadap 21 item pertanyaan pada 3 konstruk. Semua item pertanyaan memiliki *outer loading* di atas 0,7, kecuali FM5, loading = 0,699. Total 21 item untuk tiga konstruk dengan *outer loading* antara 0,699 dan 0,931 serta secara statistik signifikan pada $p < 0,001$. Tidak adanya *cross loading* menunjukkan *discriminant validity* adalah memuaskan.

Tabel 2. Hasil Uji Convergent Validity

Variabel	Σ item	Average Variance Extracted	Ket
Evaluasi Kinerja Keuangan (FM)	5	0,597	Valid
Keadilan Prosedural (PF)	7	0,697	Valid
Perilaku Permainan Anggaran (BG)	9	0,682	Valid

Sumber: Data diolah, 2020

Tabel 2 menunjukkan nilai AVE untuk tiap konstruk, yang berkisar antara 0,597 dan 0,697. Oleh karena nilai AVE dari kumpulan indikator setiap variabel melebihi ambang minimum 0,50 (Hair *et al.* 2014), maka ini menunjukkan bahwa secara rata-rata, konstruk menjelaskan lebih dari separuh varians dari indikator-indikatornya/ menunjukkan terdapat indikator berbeda satu dengan yang lainnya (*convergent validity* dianggap memuaskan). Dengan demikian hasil uji *convergent validity* mendukung hasil uji *discriminant validity* yang ditampilkan pada tabel 1.

Pengujian Reliabilitas

Uji reliabilitas didasarkan pada hasil uji *internal consistency reliability* dengan menggunakan nilai koefisien *cronbach's alpha* dan nilai koefisien *composite reliability*. Menurut Hair, *et al* (2014) nilai *composite reliability* antara 0,70 hingga 0,90 dianggap memuaskan.

Tabel 3. Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	Koefisien Composite reliability	Koefisien Cronbach Alpha
Evaluasi Kinerja Keuangan (FM)	0,88	0,828
Keadilan Prosedural (PF)	0,941	0,926
Perilaku Permainan Anggaran (BG)	0,951	0,941

Sumber: Data diolah, 2020

Tabel 3 menunjukkan keandalan konsistensi internal setiap konstruk, yang ditunjukkan dengan nilai *cronbach's alpha* dan nilai *composite reliability* setiap konstruk yang menunjukkan nilai di atas ambang minimum 0,7 (Hair *et al.* 2014). Hasil ini menyimpulkan bahwa jawaban responden adalah konsisten dalam menjawab item pernyataan terkait variabel penelitian.

Pengujian Stuctural Model

Pengujian *structural model* dilakukan menggunakan nilai *R Square* sebagai dasar pengukuran (Hair *et al.*, 2014). Berikut

merupakan hasil pengujian structural model yang ditunjukkan pada tabel 4 berikut

Tabel 4. Hasil Pengujian *Structural Model* (Nilai R^2 dan Nilai Q^2)

Path	Koefisien	t statistik	p-value (one tail)	R^2
FM → PF	-0,442	5,885	0,000	0,195
PF → BG	-0,557	7,768	0,000	0,31
FM → PF → BG	0,246	4,053	0,000	

Sumber: Data diolah, 2020

Tabel 4 menunjukkan bahwa sistem evaluasi kinerja keuangan (FM) memberikan pengaruh sebesar 19,5% terhadap keadilan prosedural (PF). Keadilan prosedural (PF) memberikan pengaruh sebesar 31,0% terhadap perilaku permainan anggaran (BG). Evaluasi kinerja keuangan yang dimediasi oleh keadilan prosedural memberikan pengaruh sebesar 24,6% terhadap perilaku permainan anggaran. Nilai R^2 ini menunjukkan adanya kekuatan prediktif yang cukup kuat.

Pengujian Hipotesis

Pengaruh Evaluasi Kinerja Keuangan Terhadap Persepsi Keadilan Prosedural

Tabel 4 menunjukkan bahwa koefisien jalur evaluasi kinerja keuangan terhadap persepsi keadilan prosedural bertanda negatif dengan nilai *probability (p-value)* lebih kecil dari 0,01. Dengan demikian disimpulkan bahwa evaluasi kinerja keuangan berpengaruh negatif dan signifikan terhadap persepsi keadilan prosedural (H1 didukung). Hasil ini mendukung Lau & Sholihin (2005) dan Lind & Tyler (1988) yang berargumen bahwa ukuran keuangan cenderung tidak dirancang oleh karyawan level operasional, tetapi dikembangkan oleh manajemen puncak, sehingga karyawan kurang terlibat di dalam mendesain evaluasi kinerja. Prosedur yang kurang melibatkan karyawan akan mengurangi rasa adil bagi karyawan.

Pengaruh Persepsi Keadilan Prosedural Terhadap *Budget Gaming Behaviour*

Koefisien jalur persepsi keadilan prosedural terhadap perilaku permainan anggaran bertanda negatif dengan nilai *probability (p-value)* lebih kecil dari 0,01. Ini menyimpulkan bahwa persepsi keadilan prosedural berpengaruh negatif dan signifikan terhadap perilaku permainan anggaran (H2 didukung). Hasil menunjukkan bahwa persepsi karyawan terhadap kewajaran prosedur yang diterapkan dalam semua proses alokasi sumber daya dapat mengurangi perilaku disfungsional permainan anggaran. Hasil riset ini didukung oleh penelitian lain (Cohen-Charash & Spector, 2001; Colquitt *et al.*, 2001) yaitu bahwa keadilan prosedural secara signifikan terkait dengan perilaku.

Hasil ini semakin menambah dukungan terhadap hasil riset sebelumnya, yaitu bahwa persepsi manajer terhadap keadilan prosedural berpengaruh negatif terhadap kecenderungan manajer menciptakan perilaku disfungsional (*slack*) (Ozer & Yilmaz, 2011; Magner *et al.*, 2006; Little *et al.*, 2002). Hasil ini semakin menegaskan bahwa persepsi manajer terkait penerapan prosedur yang adil, akan menurunkan probabilitas menciptakan permainan anggaran. Manajer akan berpersepsi yang lebih tinggi terhadap keadilan prosedural jika manajer mempersepsikan bahwa prosedur telah cukup diatur dan dilaksanakan.

Efek Mediasi Keadilan Prosedural pada Pengaruh Ukuran Kinerja Keuangan terhadap Perilaku Permainan Anggaran

Koefisien jalur evaluasi kinerja keuangan terhadap perilaku permainan anggaran yang dimediasi oleh persepsi keadilan prosedural bertanda positif dengan nilai *probability (p-value)* lebih kecil dari 0,01. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa persepsi keadilan prosedural signifikan dalam memediasi evaluasi kinerja keuangan terhadap perilaku permainan anggaran (H3 didukung). Hasil ini menyambung temuan sebelumnya yang menunjukkan dukungan bahwa ukuran kinerja keuangan berpengaruh negatif dengan keadilan prosedural (signifikan, H1 didukung) dan keadilan prosedural berpengaruh negatif dengan perilaku permainan anggaran (signifikan, H2 didukung). Temuan ini juga mendukung Hair *et al*, 2014 bahwa mediasi dianggap signifikan jika semua *path coefficient* juga signifikan.

Temuan ini memberikan justifikasi bagi organisasi bahwa persepsi adil sangat penting di dalam sistem evaluasi kinerja yang menggunakan ukuran kinerja keuangan. Sistem evaluasi kinerja dengan ukuran kinerja keuangan yang dipersepsi tidak adil bagi karyawan akan meningkatkan terciptanya perilaku permainan anggaran. Hasil ini mendukung argumen Lau & Sholihin (2005) yaitu bahwa ukuran keuangan cenderung dikembangkan oleh manajemen puncak, sehingga karyawan kurang terlibat di dalam mendesain evaluasi kinerja. Kurangnya keterlibatan karyawan dalam akan mengurangi rasa adil bagi karyawan (Lind & Tyler 1988), dalam hal ini keterlibatan karyawan dalam mendesain sistem evaluasi kinerja.

KESIMPULAN, SARAN & KETERBATASAN

Penelitian ini menyimpulkan bahwa sistem evaluasi kinerja dengan ukuran kinerja

keuangan dapat meningkatkan praktik permainan anggaran melalui pengelolaan persepsi bawahan atas rasa keadilan terhadap sistem evaluasi kinerja. Temuan empiris ini memberikan justifikasi bagi organisasi untuk merancang sistem evaluasi kinerja yang lebih tepat guna membantu organisasi meminimalkan efek perilaku disfungsional. Hasil ini juga mengingatkan organisasi bahwa sangat penting untuk memahami dan mengelola rasa adil dari sistem evaluasi kinerja yang dapat menimbulkan perilaku disfungsional. Oleh karena itu, penelitian ini berkontribusi bagi praktik akuntansi dengan menunjukkan bahwa sistem evaluasi kinerja berperan penting dalam pengelolaan rasa keadilan karyawan dan dampaknya pada perilaku disfungsional karyawan. Studi ini juga memberi kontribusi teori, yaitu memperkaya hasil penelitian, khususnya literatur sistem pengendalian manajemen, karena menjelaskan kaitan antara penggunaan evaluasi kinerja keuangan dengan perilaku disfungsional anggaran.

Secara keseluruhan, penelitian ini didukung oleh data sampel yang relatif kecil, dan ini kemungkinan besar dapat mengurangi kekuatan uji statistik. Oleh karena itu, penelitian mendatang disarankan memperluas data sampel. Riset ini juga didukung sampel dengan karakteristik yang cukup homogen. Hal ini kemungkinan besar mempengaruhi hasil penelitian. Riset mendatang disarankan juga memperluas kerangka sampling dan mengakomodir metode sampling yang lain selain *convenience sampling*. Mempertimbangkan penggunaan metode eksperimen guna memastikan hubungan sebab akibat ukuran kinerja terhadap perilaku permainan anggaran juga dapat menjadi agenda riset yang menarik di masa depan. Penelitian mendatang dapat menguji hubungan sistem evaluasi kinerja dengan perilaku disfungsional lainnya, misalnya *fraud* atau dikaitkan dengan hasil karyawan (kepuasan kerja dan kinerja).

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, I. (2013). The Influence of Horizontal Equity, Self Efficacy, and Ethical Position on The Creation of Budgetary Slack. Dissertation at Virginia Commonwealth University. <http://scholarcompass.vcu.edu/etd>.
- Bart, C. K. (1989). Budgeting Gamesmanship. *The Academy of Management Executive*, 2(4), 285-294. <https://www.jstor.org/stable/4164847>.
- Chia, D.P.S.; Lau, C.M., & Tan, S.L.C. (2014). The Relationships between Performance Measures and Employee Outcomes: The Mediating Roles of Procedural Fairness and Trust, in Davila, A., Epstein, M. J., and Manzoni, J.F. (ed.) *Performance Measurement and Management Control: Behavioral Implications and Human Actions (Studies in Managerial and Financial Accounting, Volume 28)* Emerald Group Publishing Limited, 203 – 232.
- Cohen-Charash, Y., & Spector, P.E. (2001). The Role of Justice in Organizations: A Meta-Analysis. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 86, 278–321.
- Colquitt, J.A., Conlon, D.E., Wesson, M.J., Porter, C.O.L.H. & Ng, K.Y. (2001). Justice at the Millennium: A Meta Analytic Review of 25 Years of Organizational Research. *Journal of Applied Psychology*, 86, 425–445.
- Davis S., DeZoort, F. T., & Kopp L. S. (2006). The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants' Creation of Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting*, 18(1): 19-35. DOI: 10.2308/bria.2006.18.1.19.
- De Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The Impact of Participation in Strategic Planning on Managers' Creation of Budgetary Slack: The Mediating Role of Autonomous Motivation and Affective Organizational Commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1-12. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.06.002>.
- Hansen, S.C., Otley, D.T., & Van der Stede, W.A. (2003). Practice Developments in Budgeting: An overview and research perspective. *Journal of management accounting research*. 15:95-116. <https://ssrn.com/abstract=438681>
- Hair, J.F., Hufit, T.M., Ringle, C.M., & Sarstedt, M. (2014). *A Primer on Partial Least Squares Structural Equation Modeling*. SAGE Publications, Inc.
- Hartmann, F. G. H., & Maas, V. S. (2010). Why Business Unit Controllers Create Budget Slack: Involvement in Management, Social Pressure, and Machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2): 27–49. DOI: 10.2308/bria.2010.22.2.27
- He, J.Q., & Lau, C.M. (2012). "Does the Reliance on Nonfinancial Measures for Performance Evaluation Enhance Managers' Perceptions of Procedural Fairness?" In Performance Measurement and Management Control: Global Issues. *Studies in Managerial and Financial Accounting*, 25, 363–388.
- Hopwood, A. (1972). An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research* 47(Supplement), 156-182. DOI: 10.2307/2489870.
- Hoque, Z., Mia, L., & Alam, M. (2001). Market Competition, Computer-Aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study. *British Accounting Review*, 33: 23-45. DOI: 10.1006/bare.2000.0149
- Huang, C.L., & Chen, M.L, (2010). Playing Devious Games, Budget-Emphasis in Performance

- Evaluation, and Attitudes Towards the Budgetary Process. *Management Decision*, 48(6): 940-951. DOI: 10.1108/00251741011053479
- Ittner, C.D., & Larcker. D.F. (1998). Are Non-Financial Measures Leading Indicators of Financial Performance? An Analysis of Customer Satisfaction. *Journal of Accounting Research*, 36, 1-35.
<https://www.jstor.org/stable/2491304>
- Jensen, M. C. (2003). Paying People to Lie: The Truth about the Budgeting Process. *European Financial Management*, 9(3), 379–406. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.267651>.
- Kahar, S. H. A., Rohman, A., & Chariri, A. (2016). Participative Budgeting, Budgetary Slack and Job Satisfaction in The Public Sector. *The Journal of Applied Business Research*, 32(6), 1663-1672
- Kaplan, R. (1984). The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, 59(3), 319-418. <https://www.jstor.org/stable/246701>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. 1992. The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review* (January–February), 71-79.
- Lau, C.M., & Scully. (2015). The Roles of Organizational Politics and Fairness in The Relationship between Performance Measurement Systems and Trust. *Behavioral research in accounting*, 27(1), 25-53. <https://doi.org/10.2308/bria-51055>.
- Lau, C. M., & Sholihin, M. (2005). Financial and Nonfinancial Measures: How Do They Affect Job Satisfaction? *The British Accounting Review*, 37, 389-413. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2005.06.002>.
- Leventhal, G. S. (1980). What Should Be Done with Equity Theory? New Approaches to The Study of Fairness in Social Relationships. In *Social Exchanges: Advances in Theory and Research*, edited by K. Gergen, M. Greenberg, and R. Willis, 257-255. New York, NY: Plenum Press.
- Libby, T., & Lindsay, R.M. (2010), “Beyond Budgeting or Budgeting Reconsidered”, A Survey of North-American Budgeting practice. *Management Accounting Research*, 21, 56-75. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.10.003>
- Lind, E., & Tyler, T (1988). *The Social Psychology of Procedural Justice*. New York, NY: Plenum Press.
- Little, H.T., Magner, N.R., & Welker, R.B. (2002), “The Fairness of Formal Budgetary Procedures and Their Enactment: Relationships with Managers’ Behavior”, *Group & Organization Management*, 27, 209-25.
- Magner, N. R., Johnson, G. G., Little, H. T., Staley, A.B., Welker, R. B (2006). "The Case for Fair Budgetary Procedures", *Managerial Auditing Journal*, 21(4), 408-419. <https://doi.org/10.1108/02686900610661414>.
- Onsi, M. (1973). Factor Analysis of Behavioral Variables Affecting Budgetary Slack Mohamed Onsi Source: *The Accounting Review*. 48(3), 535-548. <https://www.jstor.org/stable/245151>.
- Otley, D. T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), 122-149. <https://www.jstor.org/stable/2490414>
- Özer, G., & Yılmaz, 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*. 2(4): 1-18. <https://www.berjournal.com/>
- Rickards, R.C. (2006). Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle?’, *Investment*

- Management and Financial Innovations*, 3(2): 62-76.
- Scott, T., & Tiessen, P. 1999. Performance Measurement and Managerial Teams, *Accounting, Organizations and Society*, 24(3):263-285.
- Schiff, M., & Lewin, A. Y. (1970). The Impact of People on Budgets. *Accounting Review*, 45(2). <https://www.jstor.org/stable/i211327>
- SeTin, S.T, Sembel, R., & Agustine, Y. (2019). Budget gaming behavior: Evidence in Indonesia Manufacturing Companies. *Jurnal Keuangan dan Perbankan*, 23(2), 258-269. <https://doi.org/10.26905/jkdp.v23i2.2945>
- Sholihin, M., & Pike, R. (2010). Organizational Commitment in The Police Service: Exploring The Effects of Performance Measures, Procedural Justice and Interpersonal Trust. *Financial Accountability & Management Journal*. 26(4), 0267-4424. <https://doi.org/10.1111/j.1468-0408.2010.00507.x>
- Siallagan, H., Rohman, A., & Januarti, I. (2017). The Dimensions of Organizational Commitment Moderates the Relationship between Budget Participation and Budgetary Slack and Its Effects on Performance. *International Journal of Economics Research*, 14(15).
- Skarlicki, D. P., & Folger, R. (1997). Retaliation in The Workplace: The Roles of Distributive, Procedural, and Interactional Justice. *Journal of Applied Psychology*, 82(3), 434–443. <https://doi.org/10.1037/0021-9010.82.3.434>
- Sudirman., Saraswati, E., & Usman, E. (2018). The Effect of Budget Participation on Budgetary Slack. *RJOAS*, 7(79), 150-157.
- Tang, T., & Sarfield-Baldwin, L (1996). Distributive and Procedural Justice as Related to Satisfaction and Commitment. *SAM Advanced Management Journal*, 61, 25–31.
- Umapathy, S. (1987). Current Budgeting Practices in US Industry. Quorum Books, New York.