

# Solusi Atas Problematika Perilaku *Budgetary Slack* Ditinjau Berdasarkan Etika Akuntan Manajemen

Rahadias Danar Muria<sup>1</sup>  
Fakultas Ekonomi dan Bisnis  
Universitas Airlangga, Indonesia

Surel : [rahadias.danar@gmail.com](mailto:rahadias.danar@gmail.com)

## ABSTRAK

Artikel ini bertujuan untuk mengetahui solusi atas problematika perilaku *budgetary slack* ditinjau berdasarkan etika akuntan manajemen. Artikel ini mengupas problematika *budgetary slack* kemudian menghubungkannya dengan etika akuntan manajemen dan diakhiri dengan solusi pencegahannya. Pendekatan pada penelitian ini adalah kualitatif dengan menggunakan metode deskriptif. Artikel ini mendapati hasil bahwa jika dihubungkan dengan etika akuntan manajemen, maka sangsi atas pelanggaran prinsip integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan profesional adalah dengan cara pengurangan bonus tahunan, melakukan rotasi posisi, penurunan kelas jabatan, dan yang paling ekstrim dengan memberhentikan pegawai tersebut. Upaya pencegahan yang dapat dilakukan yaitu dengan cara meningkatkan iklim kerja etis. Sedangkan pelanggaran prinsip kompetensi adalah dengan cara memberikan surat peringatan dengan sangsi pengurangan bonus tahunan dan rotasi posisi pada divisi lain. Upaya pencegahan yang dapat dilakukan yaitu dengan memberikan pendidikan dan pelatihan guna meningkatkan kompetensi akuntan tersebut.

Kata Kunci: Solusi; *Budgetary Slack*; Etika Akuntan Manajemen.

## *Solution for the Problematic of Budgetary Slack Behavior Based on Management Accountant Ethics*

### ABSTRACT

*This article objective to find solution for the problematic of budgetary slack behavior based on management accountant ethics. This article examines the problem of budgetary slack and then connecting with management accountant ethics and ends with the preventive solution. This research using qualitative approach with descriptive methods. This article finds that if it's related to management accountant ethics, sanctions for violating the principles of integrity, objectivity, confidentiality, and professionalism are by reducing the annual bonus, rotating positions, demoting positions, and the most extreme by dismissing the employee. Prevention efforts can be done by improving the ethical work climate. While, the violation of the competency principle is by giving warning letter with sanctions for reducing the annual bonus and rotating positions in other divisions. Prevention efforts can be done are providing education and training to improve the competence of the accountants.*

Keywords: *Solution; Budgetary Slack; Management Accountant Ethics.*

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 30 No. 11  
Denpasar, Nopember 2020  
Hal. 2941-2958

DOI:  
10.24843/EJA.2020.v30.i11.p17

### PENGUTIPAN:

Muria, R.D. (2020). Solusi Atas Problematika Perilaku *Budgetary Slack* Ditinjau Berdasarkan Etika Akuntan Manajemen. *E-Jurnal Akuntansi*, 30(11), 2941-2958

### RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:  
5 Juli 2020  
Artikel Diterima:  
24 November 2020

## PENDAHULUAN

Anggaran pada perusahaan memiliki banyak tujuan yaitu sebagai alat perencanaan, pelaksanaan, koordinasi, dan pengawasan, serta sebagai pedoman dan memotivasi karyawan (Mirza & Adi, 2020). Di banyak perusahaan, atasan melibatkan jajaran di bawahnya dalam menyusun anggaran. Bawahan dilibatkan dalam penyusunan anggaran karena bawahan dianggap lebih mengetahui aktivitas di unit yang menjadi tanggung jawabnya secara langsung dibandingkan dengan pimpinan dan hal ini lazim disebut sebagai partisipasi anggaran (Novarima *et al.*, 2018). Partisipasi anggaran merupakan bagian dari gaya kepemimpinan yang melibatkan bawahan dalam pengambilan keputusan mengenai anggaran perusahaan. Namun demikian, partisipasi bawahan dalam menentukan anggaran membuka peluang bawahan untuk menentukan jumlah anggaran sesuai dengan kepentingan mereka. Ketika kepentingan pribadi bawahan masuk dalam penyusunan anggaran, anggaran yang disusun menjadi tidak lagi objektif (bias). Masalah dalam proses penyusunan anggaran tersebut adalah kecenderungan manajemen untuk melakukan *budgetary slack* (Rodríguez & Gil, 2016). Brigham & Houston (2019) menjelaskan dalam *agency theory* bahwa *budgetary slack* terjadi dengan asumsi individu memiliki rasionalitas atas kondisi ekonomi dan kepentingan pribadi. Teori ini menjelaskan bahwa *agent* (bawahan) memiliki informasi lebih banyak (asimetri informasi) daripada *principal* (atasan) sehingga *agent* cenderung menggunakan informasi ini untuk melakukan *budgetary slack* demi memaksimalkan kepentingan pribadinya.

Kesenjangan anggaran menurut Hansen & Mowen (2017) merupakan perbedaan antara jumlah anggaran yang telah ditetapkan dengan estimasi terbaik. Kesenjangan terjadi pada saat manajemen mengestimasi pendapatan lebih rendah dan biaya lebih tinggi (Elhamma & Taouab, 2015). Kesenjangan anggaran memberikan dampak negatif karena menimbulkan potensi agar anggaran mudah dicapai dan menciptakan persepsi yang salah dari kinerja individu yang terlibat (Chong & Khudzir, 2018). Para pemangku anggaran seperti disampaikan oleh Barrainkua & Pike (2018) melakukan praktik *budgetary slack* dengan motivasi dasar perilaku individu masing-masing. Kecenderungannya mereka ingin selalu merasa aman pada saat pertanggungjawaban yakni seluruh target yang ditetapkan telah tercapai. Perilaku tersebut muncul karena sifat dasar manusia yang ingin menghindari risiko, oleh sebab itu López *et al.* (2015) melihat bahwa *slack* terjadi karena hubungan antara atasan dan bawahan dalam pelaksanaan fungsi dan tanggungjawabnya dimana keduanya akan sama - sama menginginkan posisi yang relatif aman. Perilaku *budgetary slack* dipandang sebagai sebuah penyimpangan dan gambaran masalah bagi akuntan manajemen yang terkait dengan isu etika (Aliabadi *et al.*, 2019) dan (Novarima *et al.*, 2018). *Budgetary slack* yang disengaja dilakukan adalah sebuah masalah etika yang serius dalam sebuah organisasi (Aliabadi *et al.*, 2019). Masalah ini bagi Yuhertiana *et al.* (2015) menjadi sangat serius karena pada tahap perencanaan (anggaran) sudah terdapat penyimpangan etika akibat sikap oportunistis pemangku anggaran yang cenderung melakukan *budgetary slack*.

Ditinjau berdasarkan prinsip etika akuntan manajemen, maka menurut (Ikatan Akuntan Indonesia, 2020) akuntan manajemen harus menerapkan lima

prinsip yaitu integritas, objektivitas, kompetensi, kerahasiaan, dan profesional. Akuntan manajemen yang berintegritas tinggi menurut Mastilak *et al.* (2018) harus bebas dari *conflict of interest*. Akuntan manajemen pada saat menghadapi negosiasi dari para partisipan anggaran terkait keinginan untuk melakukan *budgetary slack* harus tegas menolak agar anggaran mencerminkan kondisi yang wajar. Integritas yang tinggi oleh akuntan manajemen akan menghasilkan laporan anggaran secara objektif dan pasti tidak akan berpihak kepada individu atau divisi tertentu (Oboh *et al.*, 2020). Akuntan manajemen juga harus memiliki kompetensi tinggi dalam menyusun anggaran, contohnya dalam memahami kondisi *market* guna memproyeksikan pendapatan dan estimasi kebutuhan biaya untuk mencapai target perusahaan. Estimasi terbaik tersebut akan menghasilkan proyeksi laba rugi yang relevan. Pada saat anggaran sudah disusun namun belum disahkan dalam rapat dengan Pemegang Saham maka akuntan manajemen harus menjaga kerahasiaan dan tidak boleh menyebarkan informasi sekalipun kepada pihak internal perusahaan (Merchant & White, 2017). Terutama anggaran berkaitan dengan kompensasi yang menjadi isu yang sangat sensitif dikalangan pegawai. Prinsip kelima yang harus dimiliki oleh akuntan manajemen yaitu profesional. Akuntan manajemen yang profesional akan menyusun laporan anggaran sesuai dengan pedoman dan peraturan yang berlaku yang berdampak terhadap angka-angka yang dihasilkan pada laporan anggaran (Suhendi & Zullanita, 2016). Prinsip etika akuntan manajemen tersebut jika dilakukan dengan sebaik mungkin akan menghasilkan anggaran yang wajar dengan kata lain tidak akan terjadi *budgetary slack*.

Beberapa peneliti telah mengangkat masalah *budgetary slack*, penelitian yang lain juga membahas tentang etika akuntan manajemen. Penelitian oleh Mastilak *et al.* (2018) menunjukkan bahwa akuntan manajemen harus mematuhi standar etika profesional. Hasil penelitiannya menyarankan pentingnya penekanan pendidikan etika agar dapat menumbuhkan sikap etis akuntan manajemen karena motivasi etis mendorong munculnya perilaku etis. Peneliti lain hanya menghubungkan antara etika dengan *budgetary slack* seperti yang dilakukan oleh Ismail & Rasheed (2019) bahwa akuntan manajemen yang semakin memperhatikan etika maka *slack* yang akan dibuatnya akan semakin kecil dibandingkan yang tidak peduli dengan etika. Sampouw (2018) memberikan gambaran nilai etika secara umum jika seseorang semakin jujur dan bertanggung jawab maka apa yang dilakukan dan putusan tidak akan mengutamakan kepentingan dirinya sendiri. Penelitian oleh Merchant & White (2017) memberikan penekanan bahwa penggunaan pemikiran kritis merupakan bagian penting dari pengambilan keputusan etis terutama pada area yang ambigu. Kelemahan dari penelitian terdahulu diantaranya yaitu: pertama, belum adanya penjelasan bentuk masalah *budgetary slack* secara spesifik. Kedua, etika yang digunakan untuk membahas masalah *budgetary slack* masih sangat umum dan tidak ada yang menggunakan etika akuntan manajemen. Ketiga, penelitian terdahulu hanya membuktikan hubungan etika dan *budgetary slack* secara empiris tanpa ada yang memberikan solusi serta upaya pencegahannya.

Poin utama pada masalah *budgetary slack* adalah persoalan etika, sehingga akan lebih tepat untuk menyelesaikan masalah tersebut dengan mengacu pada etika akuntan manajemen. Kondisi tersebut melatarbelakangi peneliti untuk

mengidentifikasi bentuk-bentuk perilaku *budgetary slack* pada perusahaan. Kemudian menghubungkan permasalahan tersebut berdasarkan etika akuntan manajemen yang terdiri atas: integritas, objektivitas, kompetensi, kerahasiaan, dan profesional. Pada bagian akhir, penelitian ini memberikan solusi dan upaya pencegahan untuk mengurangi permasalahan *budgetary slack*. Berdasarkan penjelasan tersebut maka tujuan yang ingin dicapai dalam penulisan artikel ini adalah mengetahui solusi atas problematika perilaku *budgetary slack* ditinjau berdasarkan etika akuntan manajemen.

## METODE PENELITIAN

Pendekatan pada penelitian ini adalah kualitatif dengan menggunakan metode deskriptif. Pendekatan kualitatif adalah penelitian dengan tujuan untuk memahami fenomena tentang apa yang dialami oleh subyek penelitian seperti perilaku, persepsi, motivasi, tindakan lainnya dengan cara mendeskripsikan pada suatu konteks khusus dan dengan memanfaatkan metode yang alamiah (Arikunto, 2016). Sedangkan metode deskriptif merupakan metode yang berupaya untuk menggambarkan keadaan yang menjadi fokus penelitian, kemudian menjelaskan keadaan tersebut berdasarkan data-data yang ditemukan dan analisis yang dilakukan (Arikunto, 2016). Data pada penelitian ini adalah data sekunder yang diperoleh dengan cara studi pustaka dan menggunakan tiga teknik analisis data yaitu pengumpulan data, analisis, dan penarikan kesimpulan.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Penjelasan mengenai konsep *budgetary slack* dimulai dari pendekatan *agency theory*. *Agency theory* mengadopsi perspektif ekonomi untuk menjelaskan mengenai kontrak antara satu orang atau lebih yang bertindak sebagai *principal* dan menunjuk orang lain sebagai *agent* untuk menjalankan sebuah bisnis termasuk mendelegasikan kekuasaan dalam pengambilan keputusan (Brigham & Houston, 2019). *Agency theory* menurut Eisenhardt (1989) menggunakan tiga asumsi sifat manusia, yaitu: (1) manusia mementingkan dirinya sendiri (*self interest*), (2) memiliki daya berfikir terbatas tentang persepsi masa depan (*bounded rationality*), dan (3) selalu menghindari risiko (*risk adverse*). Asumsi tersebut akhirnya mendorong perilaku *budgetary slack* agar *agent* dapat memperoleh manfaat seperti yang dikehendaki.

Ikhsan & Ishak (2005) menjelaskan teori ini secara umum yang mengasumsikan bahwa *principal* bersikap netral terhadap risiko sementara *agent* bersikap menolak usaha dan risiko. Hubungan keagenan mengakibatkan dua permasalahan yaitu: (a) terjadinya konflik kepentingan (*conflict of interest*) akibat ketidaksamaan tujuan, dimana manajemen tidak selalu bertindak sesuai dengan keadaan kepentingan pemilik; dan (b) terjadinya asimetri informasi, dimana manajemen secara umum memiliki lebih banyak informasi mengenai posisi keuangan yang sebenarnya dan posisi operasi entitas daripada pemilik. Konflik kepentingan dan ketidakseimbangan informasi atau asimetri informasi antara *agent* dan *principal* yang mendorong *agent* untuk menyajikan informasi yang tidak sebenarnya kepada *principal*. Asimetri informasi yang dilakukan oleh *agent* kepada *principal* dapat melalui kesenjangan anggaran (Aliabadi *et al.*, 2019).

Partisipasi anggaran memiliki informasi khusus tentang kondisi perusahaan, sehingga partisipan akan memberikan informasi tersebut dalam batasan tertentu sesuai dengan motivasinya. Hal ini berbeda dengan harapan *principal* terhadap *agent* sehingga kondisi ini menimbulkan konflik diantara keduanya. Misalnya dalam hal kebijakan pemberian kompensasi kepada pegawai perusahaan yang didasarkan pada pencapaian anggaran. Bawahan cenderung memberikan informasi yang bias agar anggaran mudah dicapai dan mendapatkan kompensasi berdasarkan pencapaian anggaran tersebut. Jadi dapat disimpulkan bahwa *agency theory* merupakan salah satu pendekatan yang dapat menjelaskan penyebab problematika *budgetary slack*.

Anggaran merupakan alat penting manajemen dalam meramalkan kondisi bisnis dimasa yang akan datang. Anggaran juga menjadi acuan bagi manajemen yang harus dicapai untuk satu tahun kedepan dan telah disepakati dengan pemegang saham. Target pada anggaran tersebut memicu perilaku manajemen untuk melakukan *budgetary slack*. Umumnya manajemen melakukan *budgetary slack* dengan menggunakan pola mengecilkan pendapatan dan menaikkan biaya yang dianggarkan (Harvey, 2015). Alasan yang disampaikan oleh Tahang *et al.* (2018) terkait alasan melakukan *budgetary slack* yaitu, a) Orang-orang selalu percaya bahwa hasil pekerjaan mereka akan terlihat bagus di mata atasan jika mereka dapat mencapai anggarannya. b) *Budgetary slack* selalu digunakan untuk mengatasi kondisi ketidakpastian. Jika tidak ada kejadian yang tidak terduga, maka manajer tersebut dapat melampaui atau mencapai anggarannya. c) Rencana anggaran selalu dipotong dalam proses alokasi sumber daya.

Pada dasarnya belum terdapat indikator secara objektif yang mampu mengukur *budgetary slack*. Secara kuantitatif indikasi perilaku *budgetary slack* dapat diketahui pada saat anggaran tersebut telah direalisasikan pada akhir periode pelaporan. Perusahaan yang manajernya melakukan *slack*, pencapaian pendapatannya akan cenderung melebihi target yang telah ditetapkan. Sebaliknya, pencapaian biaya akan cenderung di bawah target yang telah ditetapkan dari anggaran. Dikarenakan *budgetary slack* berhubungan dengan perilaku manusia, maka Dunk (1993) mengungkapkan beberapa ciri terjadinya *budgetary slack*, yaitu. a) Standar yang berada dalam anggaran tidak mendorong peningkatan produktivitas. b) Anggaran secara mudah untuk dicapai. c) Tidak terdapat batasan-batasan yang harus diperhatikan, khususnya batasan yang ditetapkan untuk biaya. d) Anggaran tidak menuntut hal khusus. e) Anggaran tidak mendorong terjadinya efisiensi. f) Target umum yang ditetapkan dalam anggaran mudah untuk dicapai.

Ketika anggaran digunakan sebagai pengukur kinerja bawahan dalam suatu organisasi, maka bawahan akan berusaha meningkatkan kinerjanya dengan dua kemungkinan. Pertama, meningkatkan *performance* sehingga realisasi anggarannya lebih tinggi daripada yang ditargetkan sebelumnya. Kedua, melakukan *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran tersebut. Selain itu alasan lain manajer tingkat bawah melakukan *slack* adalah untuk meningkatkan kesempatan memperoleh kompensasi yang lebih apabila *reward* yang diberikan ditandai dengan pencapaian anggaran, maka mereka akan cenderung

membangun *slack* dalam anggarannya dengan tujuan menurunkan risiko manajer.

Skema kompensasi sangat erat hubungannya dengan *budgetary slack*. Skema kompensasi terdiri atas *slack inducing* dan *truth inducing*. Kedua skema kompensasi tersebut sering digunakan dalam studi sebelumnya untuk melihat pengaruhnya terhadap kecenderungan perilaku senjangan anggaran. Kompensasi dengan skema *slack inducing* atau *fixed pay plus bonus* adalah skema kompensasi dimana bawahan dibayar dengan gaji tetap dan ditambah dengan bonus jika pencapaian pendapatannya melebihi yang ditargetkan dengan tanpa dikenakan denda (*penalty*). Apabila pendapatannya sama dengan atau kurang dari yang ditargetkan, maka bawahan hanya akan menerima kompensasi berupa gaji tetap saja. Pemberian kompensasi dengan menggunakan skema *slack inducing* akan cenderung mendorong partisipan untuk membuat target anggaran yang ingin diusulkan dengan memberi jarak aman atau *slack* dari kemampuan kinerja yang sebenarnya dimiliki karena adanya motivasi mendapatkan bonus (Otalor & Oti, 2017). Kompensasi dengan menggunakan skema *truth inducing* atau *truth inducing pay scheme* merupakan suatu skema pembayaran kompensasi yang dihitung berdasarkan banyaknya gaji dan banyaknya bonus yang diterima sesuai dengan target anggaran yang diusulkan. Bawahan akan menerima kompensasi maksimal apabila pendapatan sesungguhnya sama dengan yang direncanakan. Apabila hasil sesungguhnya tidak sama yang berarti lebih besar atau lebih kecil dari usulan, maka bawahan akan dikenai denda atau *penalty*.

Bawahan cenderung melakukan *budgetary slack* dengan tujuan untuk mencapai *margin of safety* (Hansen & Mowen, 2017), sehingga dengan mudah dapat mendapatkan kompensasi yang diharapkan. Tindakan tersebut mencerminkan perilaku disfungsional dan ketidakjujuran, karena manajemen berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya perusahaan, oleh karena itu secara moral *budgetary slack* adalah sesuatu yang negatif. Beberapa penelitian terdahulu memberikan bukti nyata bahwa praktik *budgetary slack* banyak sekali dilakukan baik pada perusahaan maupun juga pada tingkat pemerintahan. Praktik *budgetary slack* seolah sudah menjadi perilaku dan melekat pada pejabat yang berwenang. Pratiwi & Puspita (2017) melakukan penelitian terhadap beberapa manajer pada perusahaan di Indonesia dan hasilnya memberikan bukti bahwa anggaran digunakan oleh manajemen sebagai alat untuk menunjukkan kinerja mereka. Pada penyusunan anggaran, manajer akan melakukan *budgetary slack* agar kinerjanya pada akhir periode terlihat sangat baik. Penelitian oleh Agustami & Arfan (2015) pada beberapa BUMN di Kota Bandung memberikan gambaran bahwa kebijakan partisipasi anggaran mendorong praktik *budgetary slack*. Partisipasi anggaran memiliki tiga potensi masalah, yaitu menetapkan standar yang terlalu tinggi atau terlalu rendah, membuat *budgetary slack*, dan partisipasi semu. Evindiana *et al.* (2018) juga meneliti pada salah satu BUMN yaitu PT Kereta Api Indonesia dan menemukan bukti yang sama bahwa penyusunan anggaran melalui partisipasi memberikan ruang bagi para partisipan untuk melakukan *budgetary slack*.

Usman *et al.* (2012) melakukan penelitian pada industri Rumah Sakit di Kota Palu dengan responden mulai dari manajer tingkat bawah sampai atas termasuk juga Direksi. Hasilnya membuktikan bahwa partisipasi anggaran

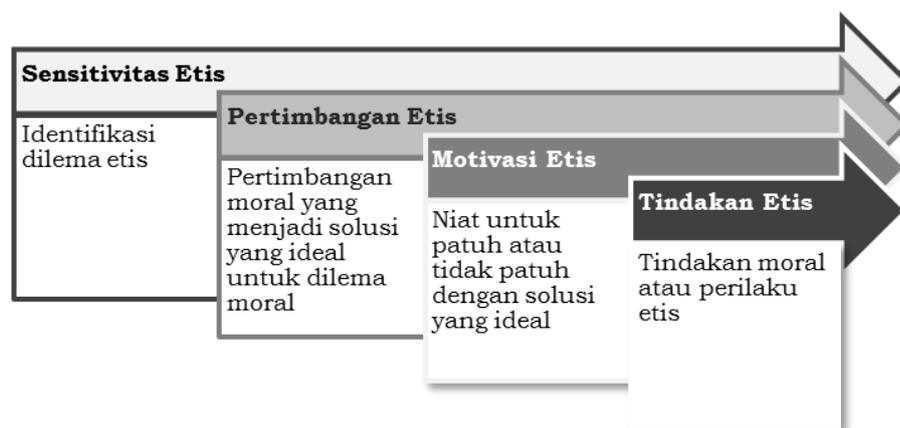
cenderung meningkatkan perilaku *budgetary slack*. Yuhertiana *et al.* (2015) melakukan penelitian pada sektor pemerintahan dan mendapatkan hasil bahwa partisipasi semu bukan sepenuhnya karena dominasi eksekutif melainkan karena adanya budaya patuh. Partisipasi semu justru memberikan celah bagi eksekutif untuk melakukan *budgetary slack*. Perilaku oportunistik mendorong para eksekutif dan legislatif menggunakan *discretionary power* untuk melakukan tindakan *fraud* atau korupsi. Penelitian oleh Ngo *et al.* (2017) pada beberapa industri di Vietnam membuktikan bahwa adanya insentif mendorong manajemen untuk melakukan *budgetary slack*. Ngo *et al.* (2017) juga memberikan argumen bahwa permainan anggaran adalah norma perilaku dan tidak etis karena manajer berusaha untuk memuaskan kepentingannya (oportunis) yang dapat menyebabkan ketidakefisienan perusahaan. *Slack* tidaklah sejalan dengan kewajiban yang berbasis norma dan kebaikan sebagaimana halnya dilakukan manajer profesional sehingga penciptaan *slack* dipandang sebagai dilema etis yaitu suatu keadaan sulit dalam memutuskan sesuatu yang layak dan pantas.

Pertimbangan etika didasarkan pada keseluruhan konsep dari kewajaran, keadilan, dan kebenaran. Etika digunakan sebagai dasar untuk menentang praktik bisnis yang tidak etis. Munandar *et al.* (2019) melakukan penelitian dan memperoleh hasil bahwa perilaku etis ditentukan oleh tingkat etika. Dilema etika sering muncul di sekitar konflik kepentingan antara individu dan perilaku yang ideal. Dalam topik penganggaran, perilaku *budgetary slack* ditentukan oleh etika. Manajer dalam kondisi etika rendah akan lebih cenderung menciptakan *budgetary slack* daripada kondisi etika tinggi. Interaksi antara tingkat etika dan skema pembayaran juga mengurangi niat manajemen untuk menciptakan *budgetary slack* secara signifikan. Newman *et al.* (2017) melakukan penelitian terhadap manajer pada beberapa perusahaan dan hasilnya menunjukkan bahwa top manajemen berusaha untuk menciptakan iklim kerja etis, karena iklim kerja yang etis akan mencegah karyawan berperilaku tidak etis. Pada akhirnya kontrol anggaran akan meningkat dan *budgetary slack* akan menurun. Oleh karena itu, etika dapat digunakan sebagai pertimbangan untuk melihat bagaimana manajer membuat penilaian yang etis (*ethical judgement*) ketika berpartisipasi dalam penyusunan anggaran. Manajer yang beretika memandang *budgetary slack* sebagai sesuatu yang salah dan akan cenderung mengurangi *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran. Sebaliknya, manajer dengan tingkat etika yang rendah dan menganggap *budgetary slack* sebagai sesuatu yang benar akan cenderung menciptakan bahkan meningkatkan *budgetary slack* pada saat penyusunan anggaran (Klein *et al.*, 2019). Penjelasan tersebut didukung dengan pernyataan Sherif *et al.* (2016) bahwa terdapat dua masalah pada *budgetary slack* yaitu pertama, berdampak terhadap perilaku disfungsi pada perusahaan. *Slack* akan membuat tidak efisien biaya perusahaan. Kedua, *budgetary slack* merupakan perilaku tidak etis (Chung & Hsu, 2017). *Budgetary slack* merupakan perilaku oportunistik dan harus dikurangi untuk efisiensi dan efektivitas.

Menurut Gill *et al.* (2018) menjelaskan bahwa dalam teori tindakan etis terdapat kecenderungan seseorang untuk bertindak kurang etis sangat dipengaruhi oleh kemampuan penalaran moral atas individu tersebut. Menurut Bourmistrov & Kaarboe (2017) bahwa prinsip moral bukan merupakan aturan untuk suatu tindakan, tetapi merupakan alasan suatu tindakan. Struktur utama

moral adalah keadilan dan moral pada dasarnya dipandang sebagai konflik mengenai hal yang baik di satu sisi dan hal buruk di sisi lain. Konflik tersebut merupakan suatu keadaan yang harus diselesaikan antara dua kepentingan, yaitu antara kepentingan diri dan orang lain, atau antara hak dan kewajiban. Dengan demikian, moralitas merupakan hasil dari timbang menimbang antara kedua komponen tersebut. Perilaku etis akuntan manajemen sangat berhubungan erat dengan konsep penalaran moral tersebut. Penalaran moral dapat diartikan sebagai suatu proses pemikiran seseorang tentang dilema etis, dan kemudian sampai pada keputusan bahwa sesuatu itu baik atau buruk. Perkembangan penalaran moral, merupakan faktor penentu yang melahirkan perilaku moral dalam pengambilan keputusan etis, sehingga untuk menemukan perilaku moral yang sebenarnya hanya dapat ditelusuri melalui penalarannya. Psikologi penalaran moral memberikan teori yang menjelaskan proses pengambilan kebijakan yang dilakukan sebelum perilaku etis yang disebut sebagai teori perkembangan moral kognitif. Teori perkembangan moral kognitif mengindikasikan juga bahwa standar etis yang ditunjukkan pada saat ini tidak menjamin akan menunjukkan standar yang sama pada masa yang akan datang. Pendidikan berkelanjutan dan pelatihan bagi perusahaan atau profesi yang membutuhkan standar moral tinggi dibutuhkan untuk mempertahankan, meningkatkan perilaku moral serta menyelaraskan dengan *core ethical value* perusahaan maupun profesi.

Dikutip dalam Dunn & Sainty (2020) bahwa perkembangan moral individu merupakan bagian penting dari psikologi moralitas secara original. Berikut merupakan model empat komponen sebagai sintesa pendekatan lain yang kemudian dikenal dengan model teori tindakan etis dalam kerangka pemikiran yang didasari dari teori perkembangan moral kognitif.



**Gambar 1. Model Proses Penalaran Moral**

Sumber : Dunn & Sainty, 2020

James Rest menjelaskan bahwa proses penalaran moral terdiri atas, sensitivitas etis, pertimbangan etis, motivasi etis dan tindakan etis (Dunn & Sainty, 2020). Sensitivitas etis merujuk pada identifikasi isu-isu etis. Pada proses pertama termasuk aktivitas menginterpretasikan situasi, peranan yang diambil mengenai beberapa tindakan yang mungkin akan mempengaruhi orang lain,

membayangkan *cause-effect* atas kejadian tersebut, dan sadar tentang keberadaan dilema etis.

Pertimbangan etis merujuk pada *judgment* etis atas solusi yang ideal terhadap dilema yang terjadi. Pada tahapan ini termasuk menilai dasar tindakan dengan menggunakan *moral sense*.

Intensi etis merujuk pada intensi untuk mematuhi atau tidak mematuhi *judgment*. Intensi bertindak etis, meliputi penilaian dari pilihan yang benar dibandingkan dengan alternatif kebijakan lain dalam memformulasikan intensi bertindak.

Untuk memecahkan dilema etis, tindakan ini meliputi keberadaan tugas-tugas moral, mempunyai keberanian untuk mengatasi godaan dalam rangka memenuhi tujuan moral.

Hal yang perlu diperhatikan dalam etika adalah konsep diri dari sistem nilai yang ada pada individu sebagai pribadi yang tidak lepas dari sistem nilai diluar dirinya. Tiap-tiap pribadi memiliki konsep diri sendiri yang turut menentukan perilaku etikanya, sesuai dengan peran masing-masing dan filosofi moral setiap individu yang ditentukan oleh kebutuhannya (Gill *et al.*, 2018). Kebutuhan tersebut berinteraksi dengan pengalaman pribadi dan sistem nilai individu yang akan menentukan harapan atau tujuan dalam setiap perilakunya sehingga individu tersebut menentukan tindakan apa yang akan diambilnya.

*Stewardship theory* menurut Keay (2017) mempunyai akar psikologi dan sosiologi yang didesain untuk menjelaskan situasi dimana manajer sebagai *steward* dan bertindak sesuai kepentingan pemilik. Teori *stewardship* adalah teori yang menggambarkan situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Dalam teori *stewardship*, manajer akan berperilaku sesuai kepentingan bersama. Ketika kepentingan *steward* dan pemilik tidak sama, *steward* akan berusaha bekerja sama daripada menentangnya, karena *steward* merasa kepentingan bersama dan berperilaku sesuai dengan perilaku pemilik merupakan pertimbangan yang rasional (Hiebl, 2015). *Steward* lebih melihat pada usaha untuk mencapai tujuan organisasi. Teori *stewardship* mengasumsikan hubungan yang kuat antara kesuksesan organisasi dengan kepuasan pemilik. *Steward* akan melindungi dan memaksimalkan kekayaan organisasi dengan kinerja perusahaan, sehingga dengan demikian fungsi utilitas akan maksimal. Asumsi penting dari *stewardship* adalah manajer meluruskan tujuan sesuai dengan tujuan pemilik.

Pada teori *stewardship* terdapat suatu pilihan antara perilaku *self serving* dan pro organisasional, perilaku pelayan tidak akan dipisahkan dari kepentingan organisasi dan perilaku eksekutif disejajarkan dengan kepentingan *principal* dimana para *steward* berada (Alsaad *et al.*, 2020). *Steward* akan menggantikan atau mengalihkan *self serving* untuk berperilaku kooperatif. Sehingga meskipun kepentingan antara *steward* dan *principal* tidak sama, *steward* tetap akan menjunjung tinggi nilai kebersamaan. Sebab *steward* berpedoman bahwa terdapat utilitas yang lebih besar pada perilaku kooperatif, dan perilaku tersebut dianggap perilaku rasional yang dapat diterima.

Penjelasan ini tidak mengimplikasikan bahwa *steward* memiliki kebutuhan untuk *survive*. Jelasnya, *steward* harus memiliki penghasilan untuk

tetap hidup. Perbedaan antara *agent* dan *principal* adalah bagaimana kebutuhan tersebut dapat bertemu. *Steward* mewujudkan tarik menarik antara kebutuhan personal dan tujuan organisasi dan kepercayaan bahwa dengan bekerja untuk organisasi, dan kemudian dikumpulkan, maka kebutuhan personal akan bertemu (Hiebl, 2015). Di lain pihak kesempatan *steward* dibatasi oleh adanya persepsi bahwa utilitas yang dapat diperoleh dari orang yang berperilaku pro organisasional akan lebih tinggi dibandingkan dengan mereka yang bersikap individualistik dan berperilaku *self serving*. *Steward* percaya bahwa kepentingan mereka akan disejajarkan dengan kepentingan perusahaan dan pemilik. Dengan demikian kepentingan *steward*, motivasi untuk memperoleh utilitas ditujukan langsung ke organisasi dan tidak untuk tujuan personel (Lohde *et al.*, 2020). *Stewardship theory* adalah teori normatif yang berlawanan dengan *agency theory*.

**Tabel 1. Perbedaan Agency Theory dengan Stewardship Theory**

	<i>Agency Theory</i>	<i>Stewardship Theory</i>
Model manusia	Beorientasi ekonomi	Aktualisasi diri sendiri
Perilaku	Melayani diri sendiri	Melayani orang lain
Mekanisme psikologi:		
• Motivasi	Kebutuhan yang lebih rendah (psikologi, keamanan, ekonomi)	Kebutuhan yang lebih tinggi (pertumbuhan, prestasi, aktualisasi diri)
• Perbandingan sosial	Ekstrinsik	Intrinsik
• Identifikasi	Manajer	<i>Principal</i>
	Menilai komitmen rendah (legitimasi, memaksa, <i>reward</i> )	Menilai komitmen tinggi (Pakar, referen)
• Kekuasaan	Institusional	Perseorangan
Mekanisme situasional:		
• Filosofi manajemen		
• Orientasi risiko	Berorientasi pengawasan	Berorientasi partisipasi
• Kerangka waktu	Mekanisme kontrol	Kepercayaan
• Tujuan	Jangka pendek	Jangka panjang
• Perbedaan budaya	Pengawasan biaya	Perbaikan kinerja
	Individualis	Kebersamaan
	Rentang kekuasaan tinggi	Rentang kekuasaan rendah

Sumber : Lohde *et al.*, 2020

Berdasarkan penjelasan maka *stewardship theory* dapat dihubungkan dengan perilaku etis akuntan manajemen. Akuntan manajemen yang sesuai dengan asumsi *stewardship theory* adalah akuntan yang dimotivasi oleh tingginya kebutuhan, motivasi intrinsik, serta akuntan yang memiliki pengenalan tinggi dengan organisasi. Dengan kata lain *stewardship theory* adalah teori yang mendukung akuntan manajemen untuk berperilaku etis sebagaimana tercermin pada kode etik akuntan manajemen.

Motivasi ekonomi adalah alasan paling mendasar yang mampu menjelaskan konflik antara *agent* dengan *principal*. Upaya untuk meredakan konflik ini, maka *agent* dengan *principal* seringkali menyepakati skema kompensasi yang tertuang di dalam laporan anggaran. Menyadari akan hal itu, manajemen seringkali menciptakan *budgetary slack* agar target anggaran dapat mudah dicapai dan pada akhirnya kompensasi tersebut dapat diterima oleh

manajemen. Berikut adalah *mapping* pelanggaran dalam proses penyusunan anggaran (*budgetary slack*) yang dikaitkan dengan kode etik akuntan manajemen.

**Tabel 2. Bentuk *Budgetary Slack* dan Pelanggaran Kode Etik Akuntan Manajemen**

No.	<i>Budgetary Slack</i>	Pelanggaran Kode Etik Akuntan Manajemen
1.	Menyajikan laporan usulan investasi yang berpotensi untuk menjadi biaya pada periode berjalan (tekanan penyajian informasi)	Integritas
2.	Melakukan salah saji pendapatan pada tingkat pengembalian untuk pengambilan keputusan yang bias atas proyek investasi.	Integritas
3.	Menyetujui usulan dari divisi <i>marketing</i> dan <i>commercial</i> untuk menyajikan usulan pendapatan yang rendah atau tidak sesuai dengan kemampuan wajar perusahaan.	Integritas
4.	Menyetujui usulan dari partisipan anggaran lainnya untuk meninggikan usulan biaya agar memberi batas aman pada realisasi tahun berjalan.	Integritas
5.	Menyajikan angka piutang usaha dan <i>collection periode</i> lebih tinggi dari kemampuan normal perusahaan. Hal ini berdampak pula pada penyajian kas dan setara kas.	Integritas
6.	Memundurkan estimasi realisasi pekerjaan investasi, namun memaksimalkan nilai penyusutan atas aset baru.	Integritas
7.	Menyajikan usulan kompensasi (bonus, tunjangan, insentif, dan lain-lain) melebihi batas ketentuan yang ditetapkan.	Obyektivitas
8.	Menjalin kerjasama dengan beberapa pihak untuk mempengaruhi angka-angka dalam anggaran demi kepentingan sekelompok dan berdampak negatif bagi perusahaan.	Obyektivitas
9.	Menyusun anggaran dengan modal keilmuan akuntansi manajemen yang sangat rendah sekali.	Kompetensi
10.	Menyusun anggaran untuk komponen transaksi yang tidak diketahui detail perhitungannya.	Kompetensi
11.	Menyusun anggaran tanpa memahami regulasi yang berlaku seperti: Undang-Undang, Standar Akuntansi Keuangan (SAK), Peraturan Direksi, Keputusan Direksi, Berita Acara, Risalah Rapat, Akta dan Kemenkumham, Surat Edaran, dan lain-lain.	Kompetensi
12.	Memahami proses bisnis perusahaan dan penggunaan aplikasi terkait penyusunan anggaran pada tingkat yang sangat rendah sehingga berdampak pada relevansi penyajian laporan anggaran.	Kompetensi
13.	Mengungkapkan detail angka-angka yang bersifat <i>confidential</i> bagi perusahaan, baik sebelum dan sesudah diadakan RUPS.	Kerahasiaan
14.	Mengubah data kompetitor atau data historis dengan tujuan agar usulan anggaran yang diajukan kelihatan jauh lebih baik.	Profesional

Sumber : Data Penelitian, 2020

Tabel di atas menunjukkan bahwa terdapat 14 item yang berpotensi dilakukan oleh akuntan manajemen dalam melakukan *budgetary slack*. Upaya untuk mengukur adanya *budgetary slack* dapat dilakukan dengan cara menilai *Key Performance Indicator* (KPI) dan merasionalisasi angka-angka yang terkandung dalam anggaran. Selain itu juga dapat melalui audit oleh *Internal Audit* (IA) untuk mengetahui kewajaran asumsi yang digunakan pada saat melakukan proyeksi anggaran. Ditinjau dari etika akuntan manajemen, maka problematika *budgetary slack* dan solusi pencegahannya dapat dilakukan dengan cara sebagai berikut.

Bagi akuntan manajemen yang melakukan pelanggaran prinsip integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan profesional maka penegakan disiplin dapat dilakukan dengan memberi sanksi yang tegas. Sanksi tegas tersebut berupa pengurangan bonus tahunan, melakukan rotasi posisi, penurunan kelas jabatan, dan yang paling ekstrim dengan memberhentikan pegawai tersebut. Pelanggaran atas etika ini berdampak terhadap kualitas laporan anggaran dan kinerja perusahaan menjadi di bawah kemampuan sebenarnya. Pelanggaran ini dapat digolongkan sebagai pelanggaran yang disengaja karena akuntan manajemen memahami substansi anggaran yang disusun namun tetap melakukan kesalahan. Sehingga kesalahan yang dilakukan menjadi sangat fatal, maka dari itu akuntan manajemen yang melakukan pelanggaran etika dapat dikenakan pengurangan bonus tahunan serta *benefit* lainnya. Pengurangan *benefit* tersebut seperti pengurangan tunjangan, insentif, serta manfaat kepegawaian lainnya. Opsi berikutnya adalah dengan cara melakukan rotasi pegawai ke divisi atau cabang perusahaan lainnya. Upaya tersebut bertujuan untuk memberikan peringatan dan efek jera kepada pemangku anggaran agar tidak semena-mena dalam menyusun target anggaran (Dunk, 1993) dan (Nguyen *et al.*, 2019). Selain itu dapat pula dengan menurunkan kelas jabatan karena sanksi ini berdampak signifikan terhadap kesejahteraan dan fasilitas yang diterima. Pada tingkat pelanggaran paling tinggi yang berdampak pada kerugian perusahaan secara material maka kepada pegawai tersebut dapat diberikan sanksi pemberhentian dan mengembalikan kerugian perusahaan.

Selain sanksi-sanksi tersebut, ada hal yang lebih penting yaitu upaya pencegahan agar partisipan anggaran tidak melakukan *budgetary slack*. Newman *et al.* (2017) menyarankan agar perusahaan meningkatkan iklim kerja yang etis. Iklim kerja etis akan mendorong manajemen untuk meningkatkan kontrol anggaran sehingga mengurangi praktik *budgetary slack*. Upaya mewujudkan iklim kerja yang etis dapat dicapai dengan beberapa cara melalui: sosialisasi dan pesan manajemen puncak kepada seluruh pegawai, pemberian *reward* kepada *best employee*, lomba inovasi, kompetisi budaya perusahaan, selain itu dengan memanfaatkan beberapa instrumen seperti kode dan dokumen kebijakan dalam rangka internalisasi budaya perusahaan.

Bagi akuntan manajemen yang melakukan pelanggaran prinsip kompetensi maka penegakan disiplin dapat dilakukan dengan memberi teguran tertulis. Teguran tertulis yang diberikan dapat berupa Surat Peringatan. Surat peringatan diberikan dengan sanksi pengurangan bonus tahunan dan rotasi posisi pada divisi lain. Teguran melalui surat peringatan tidak sampai pada

sangsi penurunan kelas jabatan atau pemberhentian pegawai karena pelanggaran etika ini dapat dikategorikan sebagai kesalahan yang tidak disengaja. Umumnya kesalahan ini terjadi karena akuntan manajemen tidak memahami atau tidak berkompoten dalam proses penyusunan anggaran.

Upaya pencegahan terhadap pelanggaran prinsip kompetensi dapat dilakukan dengan cara memberikan pendidikan dan pelatihan guna meningkatkan kompetensi akuntan tersebut (Ismail & Rasheed, 2019) dan (Nguyen *et al.*, 2019). Pelanggaran atas prinsip kompetensi terjadi karena akuntan masih belum menguasai materi sepenuhnya. Maka dari itu dengan diberikannya pendidikan dan pelatihan diharapkan akuntan manajemen dapat memahami seluruh materi yang berdampak pada penyusunan anggaran.

Solusi tersebut diajukan dengan harapan agar tercapai *goal congruence* antara *agent* dan *principal* yang juga merupakan bentuk dari *stewardship theory*. Dengan memberlakukan sanksi tegas dan menerapkan upaya pencegahan tersebut maka diharapkan anggaran yang ditetapkan nantinya dapat mencerminkan kondisi yang relevan.

## SIMPULAN

Berdasarkan penelitian ini maka dapat diperoleh 8 kesimpulan penting yaitu, Pertama, akuntan manajemen melakukan *budgetary slack* dengan asumsi: mementingkan dirinya sendiri (*self interest*), memiliki daya berfikir terbatas tentang persepsi masa depan (*bounded rationality*), dan selalu menghindari risiko (*risk adverse*). Kedua, manajemen melakukan *budgetary slack* dengan menggunakan pola mengecilkan pendapatan dan menaikkan biaya yang dianggarkan. Ketiga, *budgetary slack* mencerminkan perilaku disfungsional dan ketidakjujuran, karena manajemen berusaha untuk memuaskan kepentingannya dan menyebabkan meningkatnya biaya perusahaan, sehingga secara moral *budgetary slack* adalah sesuatu yang tidak etis. Keempat, prinsip dasar etika akuntan manajemen yaitu integritas, obyektivitas, kompetensi, kerahasiaan, dan profesional. Kelima, moralitas merupakan proses timbang menimbang antara dua kepentingan yaitu diri sendiri dan orang lain, atau antara hak dan kewajiban. Penalaran moral dapat diartikan sebagai suatu proses pemikiran seseorang tentang dilema etis, dan kemudian sampai pada keputusan bahwa sesuatu itu baik atau buruk. Model teori tindakan etis terdiri atas: sensitivitas etis, pertimbangan etis, motivasi etis, dan tindakan etis. Keenam, *stewardship theory* adalah teori yang berlawanan dengan *agency theory* yang menyatakan bahwa situasi dimana para manajer tidaklah termotivasi oleh tujuan-tujuan individu tetapi lebih ditujukan pada sasaran hasil utama mereka untuk kepentingan organisasi. Teori ini menggambarkan perilaku akuntan manajemen secara normatif dan etis yang bekerja sesuai dengan kesepakatan dengan *principal*. Teori ini menjelaskan bahwa terjadi *goal congruence* antara *steward* dengan *principal*. Ketujuh, sanksi yang dapat dikenakan kepada akuntan manajemen atas pelanggaran prinsip integritas, obyektivitas, kerahasiaan, dan profesional adalah dengan cara pengurangan bonus tahunan, melakukan rotasi posisi, penurunan kelas jabatan, dan yang paling ekstrim dengan memberhentikan pegawai tersebut. Pelanggaran atas prinsip ini tergolong sebagai pelanggaran yang disengaja sehingga perlu diberikan sanksi tegas yang

berdampak langsung terhadap *benefit* yang diterima oleh akuntan manajemen. Upaya pencegahan yang dapat dilakukan yaitu dengan cara meningkatkan iklim kerja etis yang dapat dicapai dengan beberapa cara melalui: sosialisasi dan pesan manajemen puncak kepada seluruh pegawai, pemberian *reward* kepada *best employee*, lomba inovasi, kompetisi budaya perusahaan, selain itu dengan memanfaatkan beberapa instrumen seperti kode dan dokumen kebijakan dalam rangka internalisasi budaya perusahaan. Kedelapan, sanksi yang dapat diberikan kepada akuntan manajemen atas pelanggaran prinsip kompetensi adalah dengan cara memberikan surat peringatan dengan sanksi pengurangan bonus tahunan dan rotasi posisi pada divisi lain. Pelanggaran atas prinsip ini tergolong sebagai pelanggaran yang tidak disengaja sehingga sanksi yang diberikan tidak sampai pada penurunan kelas jabatan atau pemberhentian pegawai. Upaya pencegahan yang dapat dilakukan yaitu dengan cara memberikan pendidikan dan pelatihan guna meningkatkan kompetensi akuntan tersebut. Diharapkan kedepannya akuntan manajemen dapat memahami seluruh materi yang berdampak pada penyusunan anggaran.

Penelitian ini memberikan implikasi kepada manajerial mengenai gambaran masalah *budgetary slack* dan alternatif solusi berdasarkan etika akuntan manajemen untuk menyelesaikan masalah *budgetary slack*. Penelitian ini juga memberikan implikasi akademis mengenai *agency theory* bahwa dalam penyusunan anggaran, akuntan manajemen melakukan praktik *budgetary slack*. Penelitian ini disusun dengan menggunakan teori, pendapat ahli, serta penelitian terdahulu kemudian menggunakan argumen untuk menghasilkan identifikasi masalah dan solusi penyelesaiannya. Kelebihan dari penelitian ini terletak pada argumen yang dikembangkan karena bersifat analitis dan berbeda dengan penelitian terdahulu. Penelitian ini berusaha menganalisis masalah *budgetary slack* dan mengkaitkannya dengan etika akuntan manajemen. Hasil akhirnya yaitu argumen untuk memberikan solusi dan upaya pencegahan atas permasalahan tersebut. Namun penelitian ini juga memiliki kekurangan karena argumen yang dikembangkan masih bersifat umum dan belum memberikan gambaran masalah untuk jenis industri yang spesifik. Adapun saran bagi peneliti selanjutnya yaitu dapat menindaklanjuti temuan penelitian ini dengan studi pada jenis industri tertentu. Peneliti dapat dilakukan dengan menggunakan data-data primer dari wawancara kepada manajemen perusahaan untuk mengidentifikasi permasalahan secara spesifik berdasarkan jenis industri tersebut dan merumuskan strategi penyelesaian masalahnya.

## REFERENSI

- Agustami, S., & Arfan, D. (2015). Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasional sebagai Variabel Moderating. *Jurnal Riset Akuntansi Dan Keuangan*, 3(2), 688. <https://doi.org/10.17509/jrak.v3i2.6613>.
- Aliabadi, F. J., Mashayekhi, B., & Gal, G. (2019). Budget Preparers' Perceptions and Performance-Based Budgeting Implementation: The Case of Iranian Public Universities and Research Institutes. *Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management*, 31(1), 137-156. <https://doi.org/10.1108/JPBAFM-04-2018-0037>.

- Alsaad, A., Alyousfi, A. Y. A., & Elrehail, H. (2020). Religiosity , Idealism , and Ethical Consumption: The Mediating Effect of Perceived Customer Effectiveness and Moral Obligation. *Journal of Social Marketing*. <https://doi.org/10.1108/JSOCM-07-2020-0116>.
- Arikunto, S. (2016). *Prosedur Penelitian Suatu Pendekatan Praktik*. Rineka Cipta.
- Barrainkua, I., & Pike, M. E. (2018). The Influence of Auditors' Commitment to Independence Enforcement and Firms' Ethical Culture on Auditors' Professional Values and Behaviour. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, 17–52. <https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021002>.
- Bourmistrov, A., & Kaarb e, K. (2017). Tensions in Managerial Attention in A Company in Crisis How Tightening Budget Control Resulted in Discomfort Zones for Line Managers. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 13(2), 239–261. <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2015-0066>.
- Brigham, E. F., & Houston, J. F. (2019). *Dasar-Dasar Manajemen Keuangan Edisi 14 Buku 1*. Salemba Empat.
- Chong, V. K., & Khudzir, N. F. (2018). The effect of mutual monitoring and need for achievement on budgetary slack in a team-based environment. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 21, 1–19. <https://doi.org/10.1108/S1475-148820180000021001>.
- Chung, J. O. Y., & Hsu, S. H. (2017). The Effect of Cognitive Moral Development on Honesty in Managerial Reporting. *Journal of Business Ethics*, 145(3), 563–575. <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2834-7>.
- Douglas, P. C., & Wier, B. (2000). Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics*, 28(3), 267–277. <https://doi.org/10.1023/A:1006241902011>.
- Dunk, A. (1993). The Effect of Budget Emphasis and Information Asymmetry on the Relation Between Budgetary Participation and Slack. *The Accounting Review*, 68(2), 400–410.
- Dunn, P., & Sainy, B. (2020). Professionalism in Accounting: A Five-Factor Model of Ethical Decision-Making. *Social Responsibility Journal*, 16(2), 255–269. <https://doi.org/10.1108/SRJ-11-2017-0240>.
- Eisenhardt, K. M. (1989). Agency Theory : An Assessment and Review. *Academy of Management Review*, 14(1), 57–74.
- Elhanna, A., & Taouab, O. (2015). Budgetary Evaluation , Environmental Uncertainty and Performance : Case of Moroccan Firms. *American Journal of Service Science and Management*, 2(1), 1–6.
- Evindiana, F., Andini, R., & Putri, M. A. (2018). Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Asimetri Informasi sebagai Variabel Intervening (Studi pada PT Kereta Api Periode Tahun 2012-2016). *Journal Of Accounting*, 1–15.
- Gill, A., Mand, H. S., Biger, N., & Mathur, N. (2018). Influence of Religious Beliefs and Spirituality on Decision to Insure. *International Journal of Emerging Markets*, 13(5), 780–800. <https://doi.org/10.1108/IJoEM-07-2017-0235>.
- Hansen, D. R., & Mowen, M. M. (2017). *Akuntansi Manajerial* (L. Alfiah (ed.); 8th ed.). Salemba Empat.
- Harvey, M. E. (2015). The Effect Of Employee Ethical Ideology On Organizational

- Budget Slack : An Empirical Examination and Practical Discussion. *Journal of Business & Economics Research*, 13(1), 83–90.
- Hiebl, M. R. W. (2015). Agency and Stewardship Attitudes of Chief Financial Officers in Private Companies. *Qualitative Research in Financial Markets*, 7(1), 4–23. <https://doi.org/10.1108/QRFM-12-2012-0032>.
- Hobson, J. L., Mellon, M. J., & Stevens, D. E. (2011). Determinants of Moral Judgments Regarding Budgetary Slack: An Experimental Examination of Pay Scheme and Personal Values. *Behavioral Research in Accounting*, 23(1), 87–107. <https://doi.org/10.2308/bria.2011.23.1.87>.
- Ikatan, A. I. (2020). Kode Etik Akuntan Indonesia Efektif 1 Juli 2020. In *Institut Akuntan Manajemen Indonesia* (2020th ed.). IAMI.
- Ikhsan, A., & Ishak, M. (2005). *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat.
- Ismail, S., & Rasheed, Z. (2019). Influence of Ethical Ideology and Emotional Intelligence on the Ethical Judgement of Future Accountants in Malaysia. *Meditari Accountancy Research*, 27(6), 805–822. <https://doi.org/10.1108/MEDAR-04-2018-0326>.
- Keay, A. (2017). Stewardship Theory: is Board Accountability Necessary? *International Journal of Law and Management*, 59(6), 1292–1314. <https://doi.org/10.1108/ijlma-11-2016-0118>.
- Klein, L., Beuren, I. M., & Vesco, D. D. (2019). Effects of the Management Control System in Unethical Behaviors. *RAUSP Management Journal*, 54(1), 54–76. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-06-2018-0036>.
- Lohde, A. S. K., Campopiano, G., & Calabr, A. (2020). Beyond Agency and Stewardship Theory : Shareholder – Manager Relationships and Governance Structures in Family Firms. *Management Decision*. <https://doi.org/10.1108/MD-03-2018-0316>.
- López, M. A. L., Stammerjohan, W. W., Lee, E., & Stammerjohan, C. A. (2015). Relationship of Budget Participation Conflict and Job Performance of South Korean Managers. *Cross Cultural Management*, 22(4), 608–629. <https://doi.org/10.1108/CCM-02-2014-0026>.
- Mastilak, M. C., Matuszewski, L., Miller, F., & Woods, A. (2018). Self-Fulfilling Prophecy? An Examination of Exposure to Agency Theory and Unethical Behavior. *Research on Professional Responsibility and Ethics in Accounting*, 21, 111–152. <https://doi.org/10.1108/S1574-076520180000021007>.
- Merchant, K. A., & White, L. F. (2017). Linking The Ethics and Management Control Literatures. *Advances in Management Accounting*, 28, 1–29. <https://doi.org/10.1108/S1474-787120170000028001>.
- Mirza, A. D., & Adi, M. P. H. (2020). Truth VS Slack Inducing Paradox : How Does Compensation Scheme Mitigate Social Pressure on Budgetary Slack? *The Indonesian Journal of Accounting Research*, 23(2), 183–212.
- Munandar, A., R. Shauki, E., & Diyanty, V. (2019). The Role of Pay Scheme and Ethics Level for Decreasing Budgetary Slack: Experiment Setting. *Advances in Economics, Business and Management Research*, 89(Apbec 2018), 57–62. <https://doi.org/10.2991/apbec-18.2019.9>.
- Newman, A., Round, H., Bhattacharya, S., & Roy, A. (2017). Ethical Climates in Organizations: A Review and Research Agenda. *Business Ethics Quarterly*, 27(4), 475–512. <https://doi.org/10.1017/beq.2017.23>.

- Ngo, Q.-H., Doan, T.-N.-N., & Huynh, T.-N. (2017). A Study on Managers' Creation of Budgetary Slack in Emerging Economies: The Case of Vietnam. *Asian Journal of Accounting Research*, 2(2), 15–28. <https://doi.org/10.1108/ajar-2017-02-02-b003>.
- Nguyen, N. P., Evangelista, F., & Kieu, T. A. (2019). The Contingent Roles of Perceived Budget Fairness, Budget Goal Commitment and Vertical Information Sharing in Driving Work Performance. *Journal of Asian Business and Economic Studies*, 26(1), 98–116. <https://doi.org/10.1108/jabes-06-2018-0026>.
- Novarima, T. A., Ludigdo, U., & Prihatiningtias, Y. W. (2018). Mengungkap Praktik Senjangan Anggaran Pada Organisasi Nirlaba: Badan Pengelola Dana Amanat (Studi Etnometodologi). *Jurnal Akuntansi Aktual*, 5(1), 63–75. <https://doi.org/10.17977/um004v5i12018p063>.
- Oboh, C. S., Ajibolade, S. O., & Otusanya, O. J. (2020). Ethical Decision-Making Among Professional Accountants in Nigeria: the Influence of Ethical Ideology, Work Sector, and Types of Professional Membership. *Journal of Financial Reporting and Accounting*, 18(2), 389–422. <https://doi.org/10.1108/JFRA-09-2019-0123>.
- Otalor, J. I., & Oti, P. A. (2017). Budget Participation, Managerial Performance and Budgetary Slack: The Intervening Role of Budget Pressure and Monitoring. *International Accounting and Taxation Research Group*, 1(1), 9–37.
- Pratiwi, Y., & Puspita, L. M. N. (2017). Pengaruh Tujuan Penggunaan Anggaran terhadap Senjangan Anggaran dengan Partisipasi Anggaran dan Penekanan Anggaran Sebagai Variabel Mediasi. *Jurnal Akuntansi*, 7(2), 19–34. <https://doi.org/10.33369/j.akuntansi.7.2.19-34>.
- Rodríguez, S. G., & Gil, D. N. (2016). Effects of trust and distrust on effort and budgetary slack: an experiment. *Management Decision*, 54(8), 1908–1928. <https://doi.org/10.1108/MD-10-2015-0480>.
- Sampouw, C. E. (2018). Experimental Study: The Influence of Pay Scheme and Personal Value To Budgetary Slack. *Jurnal Aplikasi Manajemen*, 16(4), 614–621. <https://doi.org/10.21776/ub.jam.2018.016.04.07>.
- Sherif, K., Pitre, R., & Kamara, M. (2016). Why do Information System Controls Fail to Prevent Unethical Behavior? *VINE Journal of Information and Knowledge Management Systems*, 46(2), 251–266. <https://doi.org/10.1108/VJIKMS-04-2015-0028>.
- Suhendi, C., & Zullanita. (2016). Persepsi Akuntan dan Mahasiswa Jurusan Akuntansi terhadap Etika Bisnis dan Etika Profesi Akuntan. *Jurnal Akuntansi Indonesia*, 3(2), 147–156. <https://doi.org/10.30659/jai.2.2.147-156>.
- Tahang, N., Usman, A., & Indrijawati, A. (2018). The Effect of Information Asymmetry, Budget Participation, and Individual Capacity on Budgetary Slack By Organization Culture As the Moderation Variable. *International Journal of Advanced Research*, 6(12), 1235–1245. <https://doi.org/10.21474/ijar01/8258>.
- Usman, E., Paranoan, S., & Sugianto, S. (2012). Analisis Budaya Organisasi dan Asimetri Informasi dalam Senjangan Anggaran. *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 3(3), 393–403. <https://doi.org/10.18202/jamal.2012.12.7170>.
- Yuhertiana, I., Pranoto, S., & Priono, H. (2015). Perilaku disfungsional pada siklus

---

penganggaran pemerintah: Tahap perencanaan anggaran. *Jurnal Akuntansi  
& Auditing Indonesia*, 19(1), 25-38.  
<https://doi.org/10.20885/jaai.vol19.iss1.art3>.