

**PENGARUH SERTIFIKASI DIRI (*SELF-CERTIFICATION*)
TERHADAP *SLACK* ANGGARAN: PERAN PENGENDALIAN
INFORMAL DALAM MEMITIGASI PERILAKU OPORTUNIS:
PENDEKATAN EKSPERIMEN**

Fachmi Pachlevi Yandra

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN Yogyakarta
e-mail: pachlevi18@gmail.com

Dheni Indra Kusuma

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN Yogyakarta
e-mail: dheni@stieykpn.ac.id

ABSTRACT

Budget participation raises the problem of opportunistic behavior in the form of budgetary slack. Budget slack occurs when employees try to use information to overestimate the estimated resources needed or reduce the estimated income that can be achieved to make it easier for them to achieve cost efficiency and performance targets, so that they get better performance evaluation scores. In terms of accounting, organizations try to prevent or reduce slack behavior because it has consequences for the loss of opportunities for profits or increased costs. This study aims to conduct laboratory experiments to test the role of self-certification as a variable capable of mitigating budget slack behavior. The participants who will be used in this study are S1 and S2 students of YKPN College of Economics, Yogyakarta. The reason for choosing students as participants is because the assignments given in this experiment only require individual general cognitive abilities, not special abilities that require judgment and individual work experience. Research data collection was carried out using a 1 x 2 experimental design between subjects. The experiment will be carried out using a computer-assisted program. The assignment given was the assignment of "symbol matching" adopted from Nahartyo (2012). Budget slack variables are measured based on the variance between estimation and realization of the success of the task. Variable manipulation of self-certification against participants will be inserted in experimental case material. The hypothesis was tested using ANOVA statistical tools, by comparing the average variance between manipulation groups and control groups.

Keywords: budgetary slack; self-certification; budget participation

ABSTRAK

Partisipasi anggaran memunculkan masalah perilaku oportunistik berupa *slack* anggaran. *Slack* anggaran terjadi pada saat pegawai mencoba memanfaatkan informasi untuk melebihkan estimasi sumber daya yang dibutuhkan atau menurunkan estimasi pendapatan yang mampu dicapai agar memudahkan mereka mencapai efisiensi biaya dan target kinerja, sehingga mendapat skor evaluasi kinerja yang lebih baik. Dari sudut pandang akuntansi, organisasi mencoba untuk mencegah atau mengurangi perilaku *slack* karena memiliki konsekuensi terhadap hilangnya peluang keuntungan atau peningkatan biaya. Penelitian ini bertujuan melakukan eksperimen laboratorium untuk menguji peran sertifikasi diri (*self-certification*)

sebagai variabel yang mampu memitigasi perilaku *slack* anggaran. Partisipan yang akan digunakan dalam penelitian ini adalah mahasiswa S1 dan S2 Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta. Alasan pemilihan mahasiswa sebagai partisipan adalah karena penugasan yang diberikan dalam eksperimen ini hanya membutuhkan kemampuan kognitif umum individu, bukan berupa kemampuan khusus yang membutuhkan *judgment* dan pengalaman kerja individu. Pengumpulan data penelitian dilakukan menggunakan desain eksperimen 1 x 2 antar subjek. Eksperimen akan dilaksanakan menggunakan program berbantuan komputer. Penugasan yang diberikan adalah penugasan “pencocokan simbol” yang diadopsi dari Nahartyo (2012). Variabel *slack* anggaran diukur berdasarkan variansi antara estimasi dan realisasi keberhasilan tugas. Manipulasi variabel sertifikasi diri terhadap partisipan akan diselipkan dalam material kasus eksperimen. Hipotesis diuji menggunakan alat statistik ANOVA, dengan membandingkan rata-rata variansi antar grup manipulasi dan grup kontrol.

Kata kunci : *slack* anggaran; sertifikasi diri; penganggaran partisipatif

1. PENDAHULUAN

Pada prinsipnya peranan anggaran dalam sebuah organisasi bukan hanya sebagai alat perencanaan strategi, namun juga sebagai alat pengendalian. Atkinson *et al.*, (2012) mendefinisikan anggaran sebagai refleksi kuantitatif mengenai sumber daya keuangan yang harus dialokasikan kepada masing-masing bagian/departemen berdasarkan aktivitas yang direncanakan dan tujuan jangka pendek organisasi. Artinya, anggaran yang berkualitas akan mampu menyampaikan secara akurat tujuan jangka pendek organisasi kepada unit-unit terkait sehingga tercapai efisiensi dan efektivitas kinerja.

Anggaran yang berkualitas muncul dari desain sistem pengendalian dan akuntansi manajemen yang berkualitas. Sistem pengendalian dan akuntansi manajemen yang berkualitas membutuhkan partisipasi anggota yang memiliki informasi terbaik mengenai kinerja optimal yang bisa dicapai pada unit tugasnya. Partisipasi anggaran merupakan cara manajemen untuk menciptakan anggaran yang berkualitas dengan mengizinkan pegawainya untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan perencanaan anggaran. Mekanisme tersebut dilakukan karena hanya pegawai yang bekerja pada unit terkait yang memiliki informasi terbaik terhadap kinerja optimal yang bisa dicapai. Atkinson *et al.*, (2012) menyimpulkan bahwa pegawai yang ikut berpartisipasi dalam proses penyusunan anggaran menunjukkan kepuasan dan semangat kerja yang lebih tinggi karena mereka merasa memiliki kendali yang lebih besar terhadap pekerjaannya.

Berdasarkan pentingnya partisipasi anggaran dalam sistem pengendalian dan akuntansi manajemen, penelitian ini menaruh fokus pada masalah perilaku oportunistik yang muncul dari kebijakan partisipasi anggaran, yaitu *slack* anggaran. *Slack* anggaran terjadi pada saat pegawai mencoba memanfaatkan informasi untuk melebihkan estimasi sumber daya yang dibutuhkan atau menurunkan estimasi pendapatan yang mampu dicapai agar memudahkan mereka mencapai efisiensi biaya dan target kinerja (Douglas & Wier, 2000; Sandalgaard, 2012). Secara sederhana Venkatesh (2012) mendefinisikan *slack* anggaran

sebagai representasi keliru yang disengaja terhadap kemampuan produktif sesungguhnya individu. Christensen & Feltham (2005) dan Salterio & Webb (2006) menjelaskan melalui teori keagenan bahwa fenomena *slack* anggaran dalam organisasi terjadi akibat keberadaan asimetri informasi dan skema insentif yang menyebabkan pegawai bertindak memaksimalkan keuntungan individu dengan meningkatkan biaya yang merugikan pemilik. Teori tersebut mengasumsikan bahwa pegawai lebih memiliki pengetahuan dibanding manajernya terkait tugas, lingkungan tugas, dan mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kinerjanya (Venkatesh: 2012).

Beberapa penelitian terdahulu telah menguji variabel-variabel yang berhubungan dengan teori keagenan terhadap partisipasi anggaran (e.g., Young, 1985; Waller, 1988; Chow *et al.*, 1988; Waller & Bishop, 1990; Chow *et al.*, 1991; Chow *et al.*, 1994; Chow *et al.*, 1995; Fisher *et al.*, 2000; Fisher *et al.*, 2006). Penelitian-penelitian tersebut telah berhasil membuktikan keberadaan *slack* anggaran dan menguji determinan-determinan yang menyebabkan fenomena tersebut. Namun dari sudut pandang akuntansi, organisasi mencoba untuk mencegah atau mengurangi perilaku *slack* karena memiliki konsekuensi terhadap hilangnya peluang keuntungan atau peningkatan biaya (Huang & Chen, 2010; Kung *et al.*, 2013).

Penelitian akuntansi manajemen telah menginvestigasi secara empiris bahwa sistem pengendalian organisasi dapat digunakan untuk mengurangi perilaku *slack* anggaran (Covaleski *et al.*, 2003). Beberapa literatur akuntansi manajemen mendefinisikan sistem pengendalian organisasi ke dalam bentuk formal dan informal (e.g., Morand, 1995; Rowe, 2004, Sitkin & George, 2005), namun beberapa penelitian terdahulu hanya berfokus pada peranan pengendalian formal dalam menurunkan *slack* anggaran (Fisher *et al.*, 2007; Staley & Mager, 2007). Bentuk pengendalian formal yang merujuk pada kemampuan organisasi untuk menciptakan mekanisme insentif, seperti, sistem evaluasi kinerja, dan sistem kompensasi memang berdampak positif terhadap motivasi ekstrinsik individu. Namun, pengendalian formal sebaliknya juga memiliki dampak negatif terhadap motivasi intrinsik individu yang dapat memicu perilaku disfungsional dalam organisasi (Deci *et al.*, 1999; Gneezy & Rustichini, 2000).

Perkembangan literatur meletakkan perhatian terhadap *trade-off* antara mekanisme pengendalian formal yang condong pada orientasi insentif dan pengendalian informal berupa mekanisme sosial yang memiliki peranan penting dalam memitigasi masalah keagenan (Evans *et al.*: 2001, Towry: 2003). Pertanyaan mengenai apakah pengendalian informal sama pentingnya, melengkapi, atau bahkan mampu menggantikan peran pengendalian formal adalah penting untuk di observasi, mengingat bahwa pengendalian informal juga berdampak pada perilaku manajer terhadap pencapaian tujuan organisasi (Chong & Ferdiansah, 2011; Rankin *et al.*, 2008). Menyadari bahwa mitigasi masalah keagenan dapat dilakukan dengan memaksimalkan pengendalian informal, penelitian ini bertujuan menganalisis aspek pengendalian informal berupa mekanisme psikologi yang berpengaruh terhadap perilaku *slack* anggaran.

Beberapa literatur psikologi dan akuntansi menjelaskan bahwa perilaku individu paling tidak secara parsial dipicu oleh nilai moral internal (e.g., Murphy 1993; Hannan *et al.*, 2006; Rankin *et al.*, 2008; Church *et al.*, 2012; Davidson & Stevens, 2013). Nilai nilai

tersebut berfungsi sebagai paksaan melawan perilaku oportunistis, yang dalam beberapa penelitian disebutkan bahwa pada hakikatnya individu ingin menjadi bermoral dan menganggap kejujuran adalah hal penting bagi identitas diri mereka (e.g., Stevens, 2002; Mazar, 2008; Stevens & Thevaranjan, 2010; Barkan *et al.*, 2015). Pentingnya kejujuran dan identitas diri menyebabkan individu termotivasi untuk menghindari situasi yang menyebabkan mereka bertindak tidak konsisten dengan identitas diri mereka (Festinger, 1957).

Davidson & Stevens (2013) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa pilihan yang diberikan untuk menolak atau menerima kode etik dalam eksperimen investasi berhasil mengurangi perilaku oportunistis partisipan. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan bahwa sertifikasi diri terhadap kode etik merupakan perwujudan identitas diri yang menyebabkan individu enggan bertindak tidak sesuai dengan keputusan awal mereka. Ang & Cheng (2016) juga membuktikan dalam penelitiannya bahwa sertifikasi diri pada proyek awal mampu menurunkan niat individu untuk melakukan investasi kembali pada proyek yang sudah tidak menguntungkan, atau dalam bahasa lain mencegah perilaku oportunistis yang merugikan organisasi.

Berdasarkan perilaku *slack* yang muncul dalam kebijakan partisipasi anggaran, menjawab kebutuhan aspek pengendalian informal dalam sistem akuntansi manajemen, serta berdasarkan pentingnya sertifikasi diri dalam menurunkan perilaku oportunistis individu, penelitian ini hadir dan bertujuan untuk menginvestigasi pengaruh sertifikasi diri terhadap perilaku *slack* anggaran. Dalam penelitian ini 'sertifikasi diri' dideskripsikan sebagai mekanisme pengendalian informal yang mewajibkan manajer untuk mengisi dan menandatangani formulir pernyataan diri yang berisi bahwa mereka benar-benar mempertimbangkan secara akurat tanpa ada kekeliruan yang disengaja serta bertanggung jawab secara penuh terhadap keputusan anggaran yang telah di ambil. Sertifikasi diri diharapkan mampu menjadi mekanisme psikologi yang berhasil memitigasi perilaku *slack* anggaran dalam organisasi.

Partisipasi anggaran merupakan cara manajemen untuk menciptakan anggaran yang berkualitas dengan mengizinkan pegawainya untuk berpartisipasi dalam pengambilan keputusan perencanaan anggaran, mengingat bahwa hanya pegawai yang bekerja pada unit tersebut yang memiliki informasi terbaik terhadap kinerja optimal yang bisa dicapai. Namun, bukti penelitian empiris membuktikan bahwa partisipasi anggaran memunculkan masalah perilaku oportunistis berupa *slack* anggaran (e.g., Young, 1985; Waller, 1988; Chow *et al.*, 1988; Waller & Bishop, 1990; Chow *et al.*, 1991; Chow *et al.*, 1994; Chow *et al.*, 1995; Fisher *et al.*, 2000; Fisher *et al.*, 2006). Dari sudut pandang akuntansi, organisasi mencoba untuk mencegah atau mengurangi perilaku *slack* karena memiliki konsekuensi terhadap hilangnya peluang keuntungan atau peningkatan biaya (Huang & Chen, 2010; Kung *et al.*, 2013).

Beberapa penelitian terdahulu hanya berfokus pada peranan pengendalian formal dalam menurunkan *slack* anggaran (Fisher *et al.*, 2007; Staley & Magner, 2007). Perkembangan literatur meletakkan perhatian terhadap *trade-off* antara mekanisme pengendalian formal yang condong pada orientasi insentif dan pengendalian informal berupa mekanisme sosial yang memiliki peranan penting dalam memitigasi masalah keagenan

(Evans *et al.*: 2001, Towry: 2003). Menyadari bahwa mitigasi masalah keagenan dapat dilakukan dengan memaksimalkan pengendalian informal, penelitian ini bertujuan menganalisis aspek pengendalian informal berupa sertifikasi diri sebagai mekanisme psikologi yang berpengaruh terhadap perilaku *slack* anggaran.

Berdasarkan pertanyaan penelitian dan bukti-bukti empiris yang telah diungkapkan, maka penelitian ini bertujuan menjawab pertanyaan penelitian melalui eksperimen laboratorium untuk menginvestigasi perbedaan serta perubahan perilaku individu terhadap perilaku *slack* anggaran yang dipengaruhi oleh sertifikasi diri.

2. KAJIAN TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Partisipasi anggaran menciptakan peluang bagi pegawai untuk secara sengaja menetapkan estimasi keliru terhadap kapabilitas produktif sesungguhnya (Venkatesh, 2012), perilaku oportunist tersebut di representasikan ke dalam dua model. Pertama, secara sengaja menetapkan estimasi sumber daya (kos) lebih tinggi dari yang sesungguhnya dibutuhkan, hal tersebut bertujuan agar memperoleh evaluasi kinerja yang *favorable* jika berhasil mencapai kos realisasi yang lebih rendah. Perilaku ini berpotensi menyebabkan terjadinya inefisiensi kos yang merugikan organisasi. Kedua, secara sengaja menetapkan estimasi produksi terlalu rendah dari yang sesungguhnya bisa di capai, hal tersebut bertujuan agar memperoleh evaluasi kinerja yang *favorable* jika berhasil mencapai realisasi produksi yang lebih tinggi. Perilaku ini berpotensi menghilangkan peluang organisasi untuk mendapatkan pendapatan yang lebih besar.

Kebijakan partisipasi anggaran yang menciptakan peluang perilaku oportunist tidak bisa ditiadakan demi mencegah terjadinya *slack* anggaran. Karena, hanya pegawai yang bertugas pada unit kerja tersebutlah yang paling memiliki informasi terbaik terkait kapasitas produktif mereka. Teori keagenan menjelaskan bahwa pegawai lebih memiliki pengetahuan dibanding manajernya terkait tugas, lingkungan tugas, dan mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kinerjanya (Venkatesh: 2012).

Berbagai penelitian akuntansi telah dilakukan untuk menginvestigasi masalah perilaku yang muncul dari proses partisipasi anggaran (e.g., Young, 1985; Waller, 1988; Chow *et al.*, 1988; Waller & Bishop, 1990; Chow *et al.*, 1991; Chow *et al.*, 1994; Chow *et al.*, 1995; Fisher *et al.*, 2000; Fisher *et al.*, 2006). Namun, dari sudut pandang akuntansi organisasi mencoba untuk mencegah atau mengurangi perilaku *slack* karena memiliki konsekuensi terhadap hilangnya peluang keuntungan atau peningkatan biaya (Huang & Chen, 2010; Kung *et al.*, 2013). Kecenderungan penelitian-penelitian terdahulu berhasil membuktikan perilaku *slack* anggaran yang merugikan organisasi, namun belum banyak penelitian yang secara khusus ditujukan untuk menganalisis variabel-variabel yang mampu mengurangi perilaku *slack* dalam anggaran.

Sertifikasi Diri

Dalam penelitian ini ‘sertifikasi diri’ dideskripsikan sebagai mekanisme pengendalian informal yang mewajibkan manajer untuk mengisi dan menandatangani formulir pernyataan diri yang berisi bahwa mereka benar-benar mempertimbangkan secara akurat tanpa ada kekeliruan yang disengaja serta bertanggung jawab secara penuh terhadap keputusan

anggaran yang telah di ambil (Ang & Cheng, 2016). Sertifikasi diri diharapkan mampu menjadi mekanisme psikologi yang berhasil memitigasi perilaku *slack* anggaran dalam organisasi.

Bukti empiris dari literatur psikologi dan akuntansi yang berkaitan dengan teori keagenan menunjukkan bahwa individu tetap bertindak setengah jujur meskipun pada kondisi terdapat insentif keuangan yang mungkin menyebabkan perilaku oportunistik (e.g., Chow *et al.*, 1988; Evans *et al.*, 2001; & Hannan *et al.*, 2006). Temuan tersebut mendukung argumen bahwa individu memperoleh kepuasan dengan bersikap jujur, dan dengan mematuhi seperangkat standar moral yang merupakan bagian dari identitas diri mereka (Mazar *et al.*, 2008). Davidson & Stevens (2013) berhasil membuktikan bahwa pilihan yang diberikan untuk menolak atau menerima kode etik (seperangkat standar moral) dalam eksperimen investasi berhasil mengurangi perilaku oportunistik partisipan. Hasil penelitian tersebut mengindikasikan bahwa sertifikasi diri terhadap kode etik merupakan perwujudan identitas diri yang menyebabkan individu enggan bertindak tidak sesuai dengan keputusan awal mereka. Pada konteks yang sedikit berbeda Ang & Cheng (2016) juga menyimpulkan bahwa sertifikasi diri pada proyek awal mampu menurunkan niat individu untuk melakukan investasi kembali pada proyek yang sudah tidak menguntungkan, atau dalam bahasa lain sertifikasi diri dapat mencegah perilaku oportunistik yang merugikan organisasi.

Hubungan Sertifikasi Diri dan *Slack* Anggaran

Hipotesis untuk menguji hubungan sertifikasi diri dan *slack* anggaran dalam penelitian ini dikembangkan menggunakan model aktivasi norma sosial Bicchieri. Model Bicchieri adalah kerangka konseptual yang menjelaskan bagaimana individu mampu memetakan sebuah konteks/keadaan ke dalam interpretasi spesifik yang membentuk keyakinan dan ekspektasi mereka terhadap motivasi dan perilaku orang lain (Bicchieri, 2006). Secara khusus, model tersebut menegaskan bahwa aktivasi norma sosial dapat menciptakan keyakinan dan ekspektasi relevan yang mampu mempengaruhi perilaku (Davidson & Stevens, 2013). Model tersebut diharapkan bisa digunakan untuk memprediksi variabel sertifikasi diri (sebagai pemicu norma sosial) yang mampu mempengaruhi keyakinan dan ekspektasi relevan individu.

Davidson & Stevens (2013) melalui model Bicchieri berhasil membuktikan bahwa kode etik mampu mengaktifkan norma sosial yang mengendalikan perilaku oportunistik individu. Ketika kode etik sebagai seperangkat standar moral mampu mencegah perilaku oportunistik dalam konteks investasi, maka sertifikasi diri sebagai keputusan untuk mematuhi seperangkat standar moral diharapkan juga memberikan dampak yang sama terhadap perilaku oportunistik dalam konteks penganggaran. Model Bicchieri juga menegaskan bahwa pilihan individu untuk melakukan sertifikasi diri akan mengaktifkan norma sosial untuk menepati komitmen (Bicchieri, 2006). Saat individu melakukan sertifikasi terhadap keputusan anggarannya, maka individu tersebut secara sadar mengakui bahwa mereka bertanggung jawab terhadap keputusan anggaran yang dibuatnya.

Penelitian-penelitian dalam ranah psikologi telah lama menegaskan bahwa individu memiliki motivasi untuk menghindari situasi yang menyebabkan mereka bertindak inkonsisten dengan identitas diri (Festinger, 1957). Dalam istilah psikologi, keadaan yang

menyebabkan individu berada pada situasi untuk bertindak tidak sesuai dengan nilai-nilai moralnya disebut dengan “disonansi kognitif” atau “disonansi etis” (Lowell, 2012; Barkan *et al.*, 2012). Keinginan untuk menjaga citra diri yang positif dan konsisten dengan nilai moral pada akhirnya akan mendorong individu untuk membuat keputusan yang menghindari terciptanya disonansi tersebut (Festinger, 1957).

Dalam konteks penelitian ini, kewajiban penyertaan sertifikasi diri sebelum membuat keputusan anggaran akan meningkatkan peluang terjadinya disonansi kognitif yang timbul dari perilaku oportunistik. Semakin besar disonansi yang terjadi maka semakin besar pula usaha individu untuk menghindari situasi tersebut. Untuk menolak disonansi yang terjadi maka individu akan menolak berperilaku oportunistik dengan sengaja menetapkan anggaran yang tidak sesuai dengan kapabilitas produktif sesungguhnya. Dalam bahasa lain, individu akan menolak disonansi tersebut dengan cara menetapkan anggaran yang sesuai terhadap kapabilitas produktif sesungguhnya.

Eksperimen yang dilakukan dalam penelitian ini adalah bentuk penugasan penganggaran produksi. *Slack* anggaran diukur berdasarkan variansi yang terjadi antara estimasi produksi dan realisasi produksi. Estimasi produksi yang sesuai dengan kapabilitas produktif sesungguhnya akan menciptakan variansi produksi yang rendah dan mengindikasikan tidak terjadi *slack* anggaran. Estimasi produksi yang sengaja ditetapkan secara keliru di bawah kapabilitas produktif sesungguhnya akan menciptakan variansi produksi yang tinggi dan mengindikasikan terjadinya *slack* anggaran. Berdasarkan uraian literatur yang telah disajikan, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1a Partisipan yang diminta untuk melakukan sertifikasi terhadap keputusan anggaran akan menunjukkan variansi produksi yang lebih rendah dibanding partisipan yang tidak diminta untuk melakukan sertifikasi terhadap keputusan anggaran.

Disonansi kognitif adalah keadaan di mana individu dihadapkan pada situasi yang memungkinkan mereka bertindak tidak sesuai dengan identitas diri. Untuk menolak disonansi tersebut individu akan menghindari perilaku oportunistik yang tidak sesuai dengan identitas diri mereka. Sertifikasi diri dalam penugasan anggaran akan meningkatkan antisipasi individu untuk menolak terjadinya disonansi tersebut. Jika sertifikasi diri efektif mencegah terjadinya *slack* anggaran yang merugikan organisasi, apakah mekanisme psikologi yang sama akan berlaku pada individu yang telah terbukti melakukan *slack* anggaran pada periode sebelumnya.

Eksperimen ini dilakukan dalam dua tahap penugasan. Pada tahap pertama, seluruh partisipan dalam grup manipulasi dan grup kontrol secara bersama-sama akan mengerjakan tugas eksperimen yang telah disiapkan. Pada tahap kedua, partisipan pada grup kontrol akan diberikan tugas tambahan seperti tahap pertama, namun disertai dengan manipulasi berupa formulir sertifikasi diri.

Berangkat dari model Bicchieri yang menegaskan bahwa pilihan individu untuk melakukan sertifikasi diri akan mengaktifkan norma sosial untuk menepati komitmen, maka penelitian ini menduga bahwa individu yang dengan sengaja melakukan *slack* pada periode sebelumnya akan meningkatkan antisipasi disonansi kognitif melalui sertifikasi diri. Pada

gilirannya, individu akan mengurangi perilaku oportunistik untuk menghindari disonansi kognitif yang semakin tinggi akibat dari kewajiban sertifikasi diri. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

- H1b** Partisipan yang terbukti melakukan *slack* anggaran pada periode awal (tanpa sertifikasi) akan meningkatkan estimasi produksi mereka pada periode selanjutnya (dengan sertifikasi).

3. METODA PENELITIAN

Desain dan Subjek Penelitian

Pengumpulan data penelitian dilakukan menggunakan metode eksperimen dengan desain 1 x 2 antar subjek. Metode eksperimen merupakan metode yang paling tepat untuk menjelaskan hubungan sebab akibat antar variabel karena peneliti dapat memperoleh kejelasan mengenai kesimpulan sebab akibat yang diperoleh dari manipulasi variabel antededen yang dilakukan (Nahartyo, 2012). Metode tersebut menjadi tepat diterapkan dalam penelitian ini mengingat bahwa penelitian ini bertujuan menginvestigasi hubungan sebab akibat antara sertifikasi diri dan *slack* anggaran.

Setiap partisipan akan dikelompokkan ke dalam satu di antara dua grup. Pada grup manipulasi partisipan memiliki kewajiban untuk mengisi dan menandatangani *form* sertifikasi diri sebelum menentukan estimasi produksi dalam tugas eksperimen. Sementara pada grup kontrol partisipan tidak memiliki kewajiban untuk mengisi dan menandatangani *form* sertifikasi diri sebelum menentukan estimasi produksi. Partisipan pada grup kontrol diberikan tugas tambahan disertai manipulasi berupa kewajiban sertifikasi diri pada estimasi produksi periode selanjutnya.

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa S1 dan S2 Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi YKPN, Yogyakarta. Alasan pemilihan mahasiswa sebagai partisipan adalah karena penugasan yang diberikan dalam eksperimen ini hanya membutuhkan kemampuan kognitif umum individu, bukan berupa kemampuan khusus yang membutuhkan *judgment* dan pengalaman kerja individu. Selain itu bukti empiris dari Liyanarachchi & Newdick (2009) telah membuktikan bahwa perbedaan subjek antara praktisi dan akademisi tidak memberikan hasil yang berbeda dalam memahami material kasus eksperimen.

Tugas dan Prosedur Eksperimen

Eksperimen akan dilaksanakan menggunakan program berbantuan komputer, tugas eksperimen yang diberikan adalah tugas berupa “pencocokan simbol” yang diadopsi dari Nahartyo (2012). Setiap partisipan akan dihadapkan dengan 150 simbol yang berbeda, disertai dengan 150 pasangan simbol yang telah di acak. Partisipan akan diminta untuk mencocokkan sebanyak mungkin simbol-simbol tersebut dalam waktu terbatas.

Eksperimen dimulai dengan mengumpulkan partisipan di dalam sebuah lab komputer, masing-masing partisipan akan menggunakan satu buah komputer yang telah terpasang program penugasan. Randomisasi telah terjadi pada saat partisipan memilih secara acak komputer yang akan mereka gunakan, program penugasan di tiap komputer hanya akan

terdiri dari satu di antara dua level manipulasi. Setelah itu eksperimenter akan menjelaskan instruksi umum mengenai hak dan kewajiban partisipan dalam eksperimen tersebut.

Pada tahap awal setelah memahami seluruh instruksi tugas, partisipan akan diminta untuk berlatih mencocokkan simbol. Tahapan ini dilaksanakan untuk dua tujuan. Pertama, agar partisipan dapat menyesuaikan diri dengan tugas yang akan di kerjakan. Kedua, agar partisipan berhasil mengumpulkan informasi privat mengenai kapabilitas produktif sesungguhnya yang dimiliki. Pada tahap kedua partisipan akan diperintahkan untuk mengerjakan tugas seperti pada tahap latihan, namun sebelumnya mereka diminta untuk menentukan estimasi tingkat keberhasilan pencocokan simbol, skala 0-150. Pada tahap ini pula manipulasi eksperimen diselipkan kepada grup manipulasi dengan memberikan formulir sertifikasi diri yang wajib diisi dan ditandatangani sebelum menentukan estimasi tingkat keberhasilan. Pada tahap tiga, partisipan yang berada pada grup kontrol diberikan tugas tambahan untuk mengerjakan tugas pencocokan simbol seperti sebelumnya, namun dengan disertai kewajiban mengisi dan menandatangani formulir sertifikasi diri. Tahap terakhir adalah tahapan pengisian cek manipulasi oleh partisipan, kemudian dilanjutkan dengan perhitungan kinerja dan pemberian insentif oleh eksperimenter.

Insentif yang diberikan kepada partisipan adalah insentif keuangan berupa uang tunai. Tujuan insentif tersebut adalah untuk menstimulasi perilaku natural partisipan, selayaknya skema kompensasi keuangan yang ada pada dunia praktek. Insentif dalam eksperimen ini dihitung berdasarkan formula: $T = V \times C$. T adalah total insentif, V adalah perbedaan (variansi) antara jumlah simbol yang berhasil dicocokkan pada saat penugasan dengan estimasi yang ditetapkan sebelum penugasan, sedangkan C adalah besaran insentif per unit simbol yang berhasil dicocokkan dengan benar.

Cek Manipulasi

Untuk memastikan bahwa partisipan benar-benar memahami skema insentif serta terpengaruh oleh manipulasi eksperimen yang diberikan maka beberapa pertanyaan harus diberikan di akhir penugasan eksperimen. Bentuk pertanyaan manipulasi yang telah disiapkan adalah sebagai berikut:

1. Apakah Saudara diminta untuk mengisi dan menandatangani formulir sertifikasi dari sebelum menetapkan estimasi keberhasilan pencocokan simbol?. Pilihan jawaban "Ya" harus dipilih oleh partisipan dalam grup manipulasi, dan pilihan jawaban "Tidak" harus dipilih oleh partisipan dalam grup kontrol.
2. Berapa banyakkah insentif yang akan Saudara terima jika selisih antara estimasi dan realisasi kinerja Saudara adalah X? Jika berhasil menjawab dengan benar artinya partisipan tersebut telah memahami skema insentif yang diberikan, serta lolos dalam cek manipulasi.

Pengukuran Variabel Dependen dan Variabel Independen

Variabel dependen yang diuji dalam penelitian ini adalah *slack* anggaran. *Slack* anggaran dalam eksperimen ini didefinisikan sebagai variansi antara estimasi dan realisasi tugas. Diasumsikan terjadi akumulasi informasi pada tahap latihan, maka partisipan memiliki informasi privat yang bisa di manfaatkan untuk berperilaku oportunistik atau tidak berperilaku oportunistik pada saat menentukan estimasi penugasan. Estimasi penugasan diukur

menggunakan skala 0-100, sementara realisasi penugasan diukur menggunakan skala 0-100. *Slack* anggaran dapat diukur dengan membandingkan estimasi sebelum penugasan dengan realisasi penugasan, skala 0-100. Jika nilai estimasi jauh lebih rendah dan berbeda signifikan secara statistik dibanding nilai realisasi maka mengindikasikan terjadi *slack* anggaran, dan sebaliknya jika nilai estimasi lebih tinggi atau sama dengan nilai realisasi maka mengindikasikan tidak terjadi *slack* anggaran.

Variabel independen yang diuji dalam penelitian ini adalah sertifikasi diri. Variabel independen tersebut tidak diukur ke dalam masing-masing partisipan melainkan diselipkan melalui manipulasi dalam proses eksperimen. Sertifikasi diri dalam eksperimen ini didefinisikan sebagai bentuk pernyataan secara tertulis yang wajib diisi dan ditandatangani oleh partisipan yang berisi pernyataan bahwa mereka benar-benar mempertimbangkan secara akurat tanpa ada kekeliruan yang disengaja serta bertanggung jawab secara penuh terhadap keputusan anggaran yang telah di ambil.

Pengujian Hipotesis

Hipotesis penelitian ini diuji menggunakan alat statistik ANOVA. Gudono (2014) menyebutkan bahwa ANOVA digunakan sebagai alat pengujian statistik dalam sebuah penelitian manakala peneliti ingin menguji hubungan asimetris antara variabel independen yang diukur dengan skala *nonmetrik* (kategorikal atau nominal) dan variabel dependen yang diukur dengan skala metrik (rasio atau interval). Dalam ANOVA peneliti akan mengamati perbedaan rata-rata nilai pada berbagai level (kategori) variabel independen dengan mempertimbangkan variansi pada masing-masing kategori tersebut (Gudono, 2014).

Sertifikasi diri yang merupakan variabel independen dalam penelitian ini merupakan variabel independen yang diukur menggunakan skala *nonmetrik*, berupa kategori keberadaan sertifikasi dan tanpa keberadaan sertifikasi. Sedangkan variabel dependen, *slack* anggaran, diukur menggunakan skala metrik (0-100). Hipotesis 1a diuji dengan membandingkan skor rata-rata variabel dependen pada grup manipulasi dengan skor rata-rata variabel dependen pada grup kontrol. Hipotesis 1b diuji dengan membandingkan skor rata-rata variabel dependen grup kontrol pada penugasan awal dengan skor rata-rata variabel dependen grup kontrol pada penugasan tambahan.

4. PEMBAHASAN

Analisis Pendahuluan

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis terlebih dahulu dilakukan analisis pendahuluan untuk melihat pengaruh variabel demografi terhadap variabel dependen. Tujuan pengujian tersebut adalah untuk memastikan bahwa perubahan yang terjadi pada variabel dependen bukan disebabkan oleh variabel demografi. Karakteristik demografi dan hasil uji Anova ditampilkan pada tabel berikut:

Tabel 4.1
Analisis Pendahuluan

Panel A: Karakteristik Demografi

	Keterangan	Frekuensi	Persentase
Gender	Pria	19	34.55%
	Wanita	36	65.55%
	Total	55	100%
Pengalaman kerja	Ya	21	38.18%
	Tidak	34	61.82%
	Total	55	100%
Program studi	Akuntansi	38	69.09%
	Manajemen	17	39.91%
	Total	55	100%

Panel B: Uji ANOVA Variabel Demografi

Variabel dependen: *risk taking behavior*

Sumber	SS	Df	Ms	F	Sig
Variabel Kontrol					
Gender	447.082	1	447.082	2.642	.111
Pengalaman kerja	325	1	.325	.002	.965
Program Studi	244.123	1	244.123	1.443	.236

Partisipan yang menjadi subjek dalam eksperimen ini adalah mahasiswa sebagai penyuluh. Jumlah data yang berhasil dikumpulkan adalah sebanyak 60 partisipan, 5 diantaranya tidak lolos cek manipulasi sehingga data yang layak untuk dianalisis berjumlah 55. Pada panel A tabel 4.1 ditunjukkan karakteristik demografi partisipan eksperimen.

Panel B pada tabel 4.1 ditunjukkan bahwa variabel gender, pengalaman kerja, dan program studi tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja ($F = 2.642$; $p = .111$), ($F = .002$; $p = .965$), ($F = 1.443$; $p = .236$). Artinya, seluruh variabel demografi tidak menyebabkan perubahan terhadap variabel dependen, randomisasi berhasil dilakukan.

Pengujian Hipotesis

Tujuan pertama dari penelitian ini adalah menganalisis *slack* anggaran yang terjadi dengan cara mengukur perbedaan skor rata-rata antara penetapan anggaran dan kapasitas produktif seluruh partisipan. Oleh karena itu, hipotesis 1 diuji menggunakan *paired sample t-test*. Hasil pengujian ditunjukkan pada tabel berikut:

Tabel 4.2
Paired Sample T-Test

Panel A: Statistik Deskriptif

<i>Pair</i>	Besaran	
	Kapasitas Produktif	Anggaran
	<i>mean = 53.7091</i>	<i>mean = 43.5818</i>
	<i>SD = 11.38985</i>	<i>SD = 13.81316</i>
	<i>N = 55</i>	<i>N = 27</i>

Panel B: *t-test*

	<i>Paired Differences</i>				
	Mean	SD	t	df	Sig
Pair (KP – Anggaran)	10.12727	13.26239	5.663	54	.000

Pada tabel 4.2 ditunjukkan bahwa skor rata-rata anggaran yang ditetapkan adalah sebesar 43.5818, lebih rendah 18.86% (10.1273) dari skor rata-rata kapasitas produktif sebesar 53.7091. Perbedaan tersebut terbukti signifikan dengan nilai $t = 5.663$; $p = 0.000$. Disimpulkan bahwa, besaran anggaran yang ditetapkan lebih kecil dan berbeda secara signifikan dibandingkan kapasitas produktif yang dimiliki. Terjadi *slack* anggaran, hipotesis 1 terdukung.

Tujuan kedua dari penelitian ini adalah menganalisis variabel sertifikasi diri dengan cara mengukur perbedaan skor rata-rata antar subjek grup manipulasi (sertifikasi diri) dengan subjek grup kontrol (tanpa sertifikasi diri). Oleh karena itu, hipotesis 2 diuji dengan *independent sample t-test*. Hasil pengujian ditunjukkan pada tabel berikut:

Tabel 4.3
Independent Sample T-Test

Panel A: Statistik Deskriptif

Manipulasi	Sertifikasi Diri	
	Ya	Tidak
	<i>mean = 6.8214</i>	<i>mean = 14.6667</i>
	<i>SD = 11.16892</i>	<i>SD = 13.38771</i>
	<i>N = 28</i>	<i>N = 27</i>

Panel B: *t-test*

	<i>t-test for Equality of Means</i>				
	Mean Difference	F	t	df	Sig
Equal variances assumed	7.84524	1.262	2.363	53	.022

Pada tabel 4.3 ditunjukkan bahwa skor rata-rata variansi (perbedaan anggaran & kapasitas produktif) subjek grup manipulasi adalah sebesar 6.8214, lebih rendah 53.49% (7.8453) dari skor rata-rata variansi subjek grup kontrol. Perbedaan tersebut terbukti signifikan dengan nilai $t = 2.363$; $p = 0.022$. Artinya, besaran variansi (perbedaan anggaran & kapasitas produktif) subjek pada grup manipulasi lebih kecil dan berbeda secara signifikan dibandingkan besaran variansi subjek pada grup kontrol. Variabel sertifikasi diri menurunkan perilaku *slack* anggaran, hipotesis 2 terdukung.

5. SIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI

Diskusi dan Implikasi

Slack anggaran terjadi pada saat pegawai mencoba memanfaatkan informasi untuk melebihkan estimasi sumber daya yang dibutuhkan atau menurunkan estimasi pendapatan yang mampu dicapai agar memudahkan mereka mencapai efisiensi biaya dan target kinerja, sehingga mendapat skor evaluasi kinerja yang lebih baik. Christensen & Feltham (2005) dan Salterio & Webb (2006) menjelaskan melalui teori keagenan bahwa fenomena *slack* anggaran dalam organisasi terjadi akibat keberadaan asimetri informasi dan skema insentif yang menyebabkan pegawai bertindak memaksimalkan keuntungan individu dengan meningkatkan biaya yang merugikan pemilik. Teori tersebut mengasumsikan bahwa pegawai lebih memiliki pengetahuan dibanding manajernya terkait tugas, lingkungan tugas, dan mengenai faktor-faktor yang berpengaruh terhadap kinerjanya (Venkatesh: 2012).

Dari sudut pandang akuntansi, organisasi mencoba untuk mencegah atau mengurangi perilaku *slack* karena memiliki konsekuensi terhadap hilangnya peluang keuntungan atau peningkatan biaya (Douglas & Wier, 2000; Sandalgaard, 2012). Penelitian ini bertujuan melakukan eksperimen laboratorium untuk membuktikan keberadaan *slack* anggaran, serta menguji sertifikasi diri sebagai variabel yang mampu mengurangi perilaku *slack* anggaran.

Pengujian statistik melalui *paired sample t-test* menunjukkan bahwa skor rata-rata penetapan anggaran lebih kecil dan berbeda secara signifikan dibanding skor rata-rata kapasitas produktif. Hal tersebut membuktikan bahwa terjadi fenomena *slack* anggaran dalam proses partisipasi anggaran. Hasil penelitian ini sejalan dengan Venkatesh (2012) yang menyimpulkan bahwa partisipasi anggaran menciptakan peluang bagi pegawai untuk secara sengaja menetapkan estimasi keliru terhadap kapabilitas produktif sesungguhnya.

Temuan penting dari penelitian ini adalah membuktikan bahwa variabel sertifikasi diri efektif mengurangi perilaku oportunistik berupa *slack* anggaran. Pengujian statistik melalui *independent sample t-test* menunjukkan bahwa subjek pada grup manipulasi memiliki variansi (perbedaan anggaran vs kapasitas produksi) lebih kecil dan berbeda signifikan dibanding subjek pada grup kontrol. Meskipun tidak sepenuhnya menghilangkan *slack* anggaran, namun variabel sertifikasi diri berhasil memitigasi perilaku *slack* anggaran yang sangat tinggi. Sehingga, menurunkan potensi kerugian perusahaan dan meningkatkan efisiensi penggunaan sumber daya.

Secara umum hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa pengendalian informal dalam anggaran partisipatif memiliki peran yang sama penting, sekaligus melengkapi keberadaan pengendalian formal yang sudah terbentuk dalam organisasi. Mekanisme psikologis berupa

sertifikasi diri akan mengaktifkan norma sosial untuk menepati komitmen yang pada akhirnya mengendalikan perilaku oportunistik individu.

Pada akhirnya temuan penelitian ini memiliki implikasi teoritis dan praktis terhadap pihak-pihak terkait. Secara teoritis hasil penelitian ini berkontribusi terhadap literatur akuntansi manajemen dan sistem pengendalian manajemen. Secara spesifik hasil penelitian ini memberi tambahan literatur empiris terhadap agenda penelitian terkait sistem pengendalian informal dan perilaku *slack* anggaran. Hasil penelitian ini juga memberi bukti bahwa masalah klasik dalam anggaran partisipatif mampu dimitigasi oleh variabel sederhana berupa mekanisme psikologi.

Secara praktis temuan penelitian ini berkontribusi terhadap dunia praktik dan organisasi. Hasil penelitian ini dijadikan acuan bagi perusahaan untuk melakukan formalisasi terhadap mekanisme psikologi yang selama ini dianggap sebagai pengendalian informal. Penyusun anggaran partisipatif perlu menyampaikan/mengisi formulir sertifikasi diri yang dijadikan sebagai pengendalian internal organisasi pada saat menyampaikan usulan anggaran.

Keterbatasan dan Penelitian Selanjutnya

Penelitian ini berhasil membuktikan pengaruh variabel sertifikasi diri terhadap *slack* anggaran dalam eksperimen laboratorium. Namun, penelitian ini juga tidak terlepas dari kekurangan. Keterbatasan utama penelitian ini adalah sampel penelitian yang sifatnya homogen, yaitu hanya berasal dari mahasiswa jurusan bisnis. Keterbatasan ini tentu mengurangi tingkat validitas eksternal. Hasil penelitian mungkin tidak sepenuhnya bisa digeneralisasi pada organisasi yang memiliki subjek dengan berbagai macam latar belakang yang berbeda secara signifikan.

Berdasarkan keterbatasan penelitian, maka penelitian selanjutnya bisa melakukan replikasi pada subjek yang heterogen. Tujuan utamanya adalah untuk meningkatkan validitas eksternal, sehingga hasil penelitian selanjutnya dapat digeneralisasi pada seluruh organisasi yang memiliki pegawai dengan latar belakang berbeda-beda.

DAFTAR PUSTAKA

- Ang, N. & M. M. Cheng. (2016). Does Self Certification Encourage or Reduce Opportunistic Behavior. *Behavioral Research in Accounting*, 28: 1-16.
- Atkinson, A. A., R. S. Kaplan., E. M. Matsumura. & S. M. Young. (2012). *Management Accounting* (6rd. ed). Upper Saddle River, NJ: Pearson Prentice-Hall.
- Barkan, R., S. Ayal, & D. Ariely. (2015). Ethical Dissonance, Justifications, and Moral Behavior. *Current Opinion in Psychology*, 6: 157-161.
- Barkan, R., S. Ayal., F. Gino. & D. Ariely. (2012). The Pot Calling The Kettle Black: Distancing Response To Ethical Dissonance. *Journal of Experimental Psychology, General*, 141: 757-773.
- Bicchieri, C. (2006). *The Grammar of Society: The Nature and Dynamics of Social Norms*. New York, NY: Cambridge University Press.

- Chong, V. & I. Ferdiansah. (2011). The Effect of Trust-In-Superior and Truthfulness on Budgetary Slack: An Experimental Investigation. *Advances in Management Accounting*, 19: 55-73.
- Chow, C. W., J. C. Cooper. & K. Haddad. (1991). The Effects of Pay Schemes and Ratchets on Budgetary Slack Performance: A Multiperiod Experiment. *Accounting, Organizations and Society*. 16: 47-60.
- Chow, C. W., J. C. Cooper. & W. S. Waller. (1988). Participative Budgeting: Effect of a Truth-Inducing Pay and Information Asymmetry on Slack and Performance. *The Accounting Review*, 63: 111-122.
- Chow, C. W., M. Hirst & M. Shields. (1994). Motivating Truthful Subordinate Reporting: An Experimental Investigation in a Two-Subordinate Context. *Contemporary Accounting Research*, 10: 669-720.
- Chow, C.W., M. Hirst & M. Shields. (1995). The Effects of Pay Schemes and Probabilistic Management Audits on Subordinate Misrepresentation of Private Information: An Experimental Investigation in A Resource Allocation Context. *Behavioral Research in Accounting*, 7: 1-16.
- Christensen, P. O. & G. A. Feltham. (2005). *Economic of Accounting: Performance Evaluation Springer Series in Accounting Scholarship 2*. New York: Springer.
- Church, B. K., R. L. Hannan, & X. Kuang. (2012). Shared Interest and Honesty in Budget Reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 37: 155–167.
- Covaleski, M., J. Evans., J. Luft. & M. Shields. (2003). Budgeting Research: Three Teoretikal Perspectives and Criteria For Selective Integratif. *Journal of Management Accounting Research*, 15: 3-49.
- Davidson, B. I., & D. E. Stevens. (2013). Can A Code of Ethics Improve Manager Behavior and Investor Confidence? An Eksperimental Study. *The Accounting Review* 88: 51–74.
- Deci, E., R. Koestner. & R. Ryan. (1999). A Meta-Analytic Review of Experiments Examining The Effects of Extrinsic Rewards on Intrinsic Motivation. *Psychological Bulletin*, 125: 627-668.
- Douglas, P. C., & B. Wier. (2000). Integrating Ethical Dimensions Into a Model of Budgetary Slack Creation. *Journal of Business Ethics*, 28: 267–277.
- Evans, J. H., R. L. Hannan, R. Krishnan, & D. V. Moser. (2001). Honesty in Managerial Reporting. *The Accounting Review*, 76: 537-559.
- Festinger, L. (1957). *A Theory of Cognitive Dissonance*. Stanford, CA: Stanford University Press.
- Fisher, J., G. Sprinkle. & L. Walker. (2007). Experimental Budgeting Research: Implications For Practitioners. *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, Vol. 18: 67-75.

- Fisher, J., J. Frederickson. & S. Peffer. (2000). Budgeting: An Experimental Investigation of The Effects of Negotiation. *The Accounting Review*, 75: 93-114.
- Fisher, J., J. Frederickson. & S. Peffer. (2006). Budget Negotiations in Multiperiod Settings. *Accounting, Organization And Society*, 31: 511-528.
- Gneezy, U. & A. Rustichini. (2000). Pay Enough or Don't Pay At All. *Quarterly Journal of Economics*, 15: 791-810.
- Gudono. (2014). *Analisis Data Multivariat*. Edisi 3. Yogyakarta. BPF.
- Hannan, R. L., F. W. Rankin, & K. L. Towry. (2006). The Effect of Information Systems on Honesty in Managerial Reporting: A Behavioral Perspective. *Contemporary Accounting Research*, 23: 885–918.
- Huang, C. & M. Chen. (2010). Playing Devious Games, Budget-Emphasis In Performance Evaluation, and Attitudes Towards The Budgetary Process. *Management Decision*, 48: 940-951.
- Kung, F., C. Huang., C. Cheng. (2013). An Examination of The Relationships Among Budget Emphasis, Budget Planning Models and Performance, *Management Decision*, 51: 120-140.
- Liyanarachchi, Gregory & C. Newdick. (2009). The Impact of Moral Reasoning and Retaliation on Whistleblowing: New Zealand Evidence. *Journal of Business Ethics*, 89: 37-57.
- Lowell, J. (2012). Managers and Moral Dissonance: Self-Justification As A Big Threat To Ethical Management?. *Journal of Business Ethics*, 105: 17–25.
- Mazar, N., O. Amir, & D. Ariely. (2008). The Dishonesty of Honest People: A Theory of Self-Concept Maintenance. *Journal of Marketing Research*, 45: 633–644.
- Morand, D. D. (1995). The role of behavioral formality and informality in the enactment of bureaucratic versus organic organizations. *Academy of Management Review*, 20: 831–872.
- Murphy, K. R. (1993). *Honesty in the Workplace*. Belmont, CA: Brooks/Cole.
- Nahartyo, E. (2012). Budget Participation and Stretch Targets: Procedural Fairness in A Stretch Budget Condition. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan*, 16: 32-47.
- Rankin, F.W., S. Schwartz. & R. Young. (2008). The Effect of Honesty and Superior Authority on Budgets. *The Accounting Review*, 83: 1083-1099.
- Rowe, Casey. (2004). The Effect of Accounting Report Structure and Team Structure on Performance in Cross-Functional Teams. *The Accounting Review*, 79: 1153-1180
- Salterio, S. E.& A. Webb. (2006). Honesty In Accounting and Control: A Discussion of “The Effect of Information Systems on Honesty in Managerial Reporting: A Behavioral Perspective. *Contemporary Accounting Research*, 23: 919-932.

- Sandalgaard, N. (2012). Uncertainty and Budgets: An Empirical Investigation. *Baltic Journal of Management*, 7: 397-415.
- Sitkin, S. B., & E. George. (2005). Managerial Trust-Building Through The Use of Legitimizing Formal and Informal Control Systems. *International Sociology*, 20: 307–338.
- Staley, A. B. & N. R. Magner. (2007). Budgetary Fairness, Supervisory Trust, And The Propensity To Create Budgetary Slack: Testing A Social Exchange Model In A Government Budgeting Context. *Advances in Accounting Behavioral Research*, 10: 159-182.
- Stevens, D. (2002). The Effects of Reputation and Ethics on Budgetary Slack. *Journal of Management Accounting Research*, 14: 153–171.
- Stevens, D., & A. Thevaranjan. (2010). A Moral Solution To The Moral Hazard Problem. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 125–139.
- Towry, K. L. (2003). Control in A Teamwork Environment-The Impact of Social Ties on The Effectiveness of Mutual Monitoring Contracts. *The Accounting Review* 78: 1069-1095.
- Venkatesh, Roopa. (2012). The Determinants of Budgetary Slack: A Regulatory Focus Theory Perspective. *Journal of Theoretical Accounting Research*, 8: 90-112
- Waller, W. S. (1988). Slack In Participative Budgeting: The Joint Effect of A Truth-Inducing Pay Scheme and Risk Preferences. *Accounting, Organizations and Society*, 13: 87-98.
- Waller, W. S. & R. Bishop. (1990). An Experimental Study of Incentive Pay Schemes Communication and Intrafirm Resource Allocation. *The Accounting Review*, 65: 812-836.
- Young, S. M. (1985). Participative Budgeting: The Effect of Risk Aversion and Asymmetric Information on Budgetary Slack. *Journal of Accounting Research*, 23: 829-842.