Jurnal Akuntansi dan Bisnis
Vol. 21 No. 1, Februari 2021: 69-85
www.jab.fe.uns.ac.id

ANALISIS ASPEK KEPERILAKUAN DALAM PROSES PENGANGGARAN

CINDHITA MAHARDIKA(cindhitamahardika@gmail.com)
HIJROH ROKHAYATI

Magister Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis, Universitas Jenderal Soedirman, Indonesia

A B S T R A C T

This study aims to synthesize and analyze various theories that explain behavioral aspects of the budgeting process and its supporting factors. This study examined several 56 articles from 1973 to 2019, which were obtained through Google scholar. The results of this study are behavioral aspects mapping into 3 stages of the budgeting process: goal setting, implementation, and evaluation through the perspective of the theory used. The results of this study confirm that the behavioral aspects of the budget do not have theoretical cohesion. Various theories from economics, organizational behavior, sociology, and psychology are used to explain this issue. This study also provides a practical contribution to management in an executive summary of managerial suggestions from theoretical reviews and empirical studies of previous research. This study provides a theoretical contribution in a framework that elaborates the budgeting process and presents research gaps for future research.
Keywords: *behavioral accounting, budgeting, literature review*

Penelitian ini bertujuan untuk mensintesis dan menganalisis berbagai teori yang menjelaskan aspek keperilakuan dalam proses penganggaran beserta faktor-faktor pendukungnya. Penelitian ini mengkaji sejumlah 46 artikel sejak tahun 1973 sampai dengan tahun 2021. Hasil penelitian ini memetakan aspek keperilakuan dalam 3 tahapan proses penganggaran yang meliputi; penetapan tujuan, implementasi dan evaluasi melalui perspektif teori yang digunakan. Hasil penelitian ini mempertegas bahwa aspek keperilakuan dalam anggaran tidak memiliki kohesi teori. Berbagai teori dalam perspektif ekonomi, perilaku organisasi, teori sosiologi, dan psikologi digunakan untuk menjelaskan proses penganggaran. Penelitian ini memberikan kontribusi praktis bagi manajemen berupa ringkasan eksekutif mengenai saran-saran manajerial dari tinjauan teoritis maupun kajian penelitian terdahulu. Penelitian ini memberikan kontribusi teoritis berupa kerangka kerja yang mengelaborasi proses penganggaran dan menyajikan *research gap* untuk penelitian masa depan.
Kata kunci: akuntansi perilaku, penganggaran, studi literatur

PENDAHULUAN

Anggaran memberikan beragam fungsi penting dalam organisasi, antara lain untuk perencanaan dan pengendalian, alokasi sumber daya yang efektif dan efisien, menyediakan informasi antar pekerja, sarana evaluasi kinerja serta pengambilan keputusan yang lebih baik (Kwarteng, 2018; Brown, Fisher, Peffer & Sprinkle, 2017; Fisher, Maines, Peffer & Sprinkle, 2002). Proses penganggaran menyediakan kerangka kerja untuk menerapkan keputusan strategis utama. Anggaran digunakan untuk memastikan sumber daya berharga dialokasikan secara efisien dan efektif untuk mencapai target terukur kuantitatif tertentu. Dalam perspektif multidimensional, anggaran tidak hanya sebagai perangkat prakiraan, namun diharapkan mampu memotivasi, meningkatkan komitmen serta kinerja karyawan. Anggaran juga merupakan sarana komunikasi manajemen puncak untuk alat menginternalisasi tujuan, visi, misi, dan rencana strategis perusahaan dalam setiap diri individu di dalam suatu perusahaan. Pada akhirnya

anggaran diharapkan mendorong efektifitas pencapaian tujuan perusahaan (Raghunandan, Fyfe, Kistow, Allaham & Raghunandan, 2012; Okafor & Otalor, 2018).

Pergeseran paradigma penganggaran tradisional ke multidimensi ini memberikan dampak terhadap arah penelitian. Dari penekanan penelitian anggaran kinerja keuangan ke penelitan keperilakuan yang berbasis pada manusia (Bybordi, Ousama & Shreim, 2019). Aspek perilaku menjadi bagian integral dari sisi teknis penganggaran (Raghunandan *et al.*, 2012). Penelitian terdahulu mencerahkan model, tipologi, dan teknik yang paling efektif dalam berbagai tahapan proses penganggaran sesuai dengan kondisi kontigensinya. Analisis lanjutan dari penelitian terdahulu tersebut adalah prediksi arah perilaku individu. Pada proses perencanaan, topik kunci paling popular adalah "partisipasi anggaran". Peneliti terdahulu menguji bagaimana karakter kontigensi suatu perusahaan memengaruhi *preferensi* organisasi untuk memilih model penganggaran partisipasi atau *top down budgeting*. Penelitian terdahulu pada proses perencanaan menghubungkan pilihan tersebut terhadap motivasi, komitmen, kinerja karyawan bahkan kecenderungan untuk melakukan senjangan anggaran (Ilyas, Dzaky, Abdurohman, Ar & Sukma, 2021). Penelitian tersebut memberikan rekomendasi bagaimana penganggaran sebagai sarana pemberdayaan individu dalam organisasi. Penelitian terdahulu memetakan bagaimana proses komunikasi tertentu dan keyakinan organisasi memengaruhi kejujuran individu dalam pelaporan penganggaran (Chong & Loy, 2015; Douthit & Stevens, 2015; Cannon & Thornock, 2019). Pada tahap evaluasi penganggaran, penelitian terdahulu mengkaji berbagai rancangan sitem kompensasi, skema intensif terhadap kecenderungan mereka untuk meningkatkan kinerja atau melakukan tindakan disfungsional (Gneezy, Meier & Rey-Biel, 2011; Naranjo-Gil, Cuevas-Rodríguez, López-Cabrales & Sánchez, 2012; Murad, Stavropoulou & Cookson, 2019; Muslihah & Tantri, 2019).

Ragam kompleksitas serta panjangnya periode penelitian keperilakukan dalam penganggaran menjadi alasan kebutuhan studi literatur dalam bidang ini. Penelitian atas suatu topik harus dipetakan untuk memberikan pedoman bagi peneliti selanjutnya dalam menghindari pengulangan penelitian (Suhardianto & Harymawan, 2011). Studi literatur penganggaran sebelumnya mengintegrasikan tiga basis teori: ekonomi, psikologi, dan sosiologi (Covaleski, Evans, Luft & Shields, 2006). Penelitian tersebut, memetakan hubungan sebab akibat dalam praktik penganggaran namun pada konteks penganggaran umum. Penelitian tersebut, tidak memberikan penjelasan yang memadai dalam aspek keperilakuan dalam tiap tahapan proses penganggaran. Untuk memperbaiki ini, penelitian ini dirancang untuk: 1) menyediakan inventarisasi teori yang diadopsi dan diterapkan dalam penelitian penganggaran hingga saat ini, 2) mengidentifikasi dan mengklasifikasikan teori spesifik dalam setiap perspektif, 3) mengelaborasi kedua temuan tersebut dalam tiga tahap proses penganggaran. 4) Terakhir, penelitian ini menyajikan temuan kami dalam kerangka grafis *mind-mapping*, diagram, dan tabel.

Penelitian tersebut hanya berfokus pada potensi peluang riset di masa depan tanpa menginventarisir implikasi manajerial untuk praktisi. Hal ini akan menyebabkan kesenjangan informasi di antara akademisi dan praktisi. Sehingga penelitian ini dirancang untuk dapat memberikan kontribusi ganda. Kontribusi teoritis penelitian ini berupa kerangka kerja konseptual yang mengelobarasi proses penggaran dan teori-teori yang mendasarinya. Kontribusi praktis penelitian ini berupa ringkasan eksekutif untuk manajerial atas formulasi penganggaran yang diperoleh melalui tinjauan teoritis maupun implikasi studi empiris terdahulu.

Sisa penelitan ini disusun sebagai berikut. Di bagian kedua, kami menjelaskan metodologi. Bagian ketiga memberikan analisa dan pembahasan yang meliputi; tinjauan empiris riset keperilakuan dalam tiga tahap proses penganggaran, *mind mapping* teori keperilakuan dalam penganggaran, kerangka konseptual penelitian penganggaran, beserta *research gap* penganggaran,

bagian terakhir merangkum temuan serta rekomendasi riset masa depan.

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian studi literatur. Penelitian ini menyajikan riset empiris aspek keperilakuan dalam proses penganggaran yang disajikan dalam bingkai Siegel dan Marconi (1989) dengan mengelompokkan proses penganggaran dalam tiga tahap; tahap kesesuaian tujuan, implementasi, dan evaluasi. Sumber artikel ilmiah yang dikaji diperoleh dari *google scholar*. Dari hasil tersebut secara acak kami memilih sebanyak 100 artikel dari penelitian penganggaran dalam konteks keperilakuan. Namun demikian, 44 artikel publikasi dikeluarkan dari sampel karena tidak relevan dengan ruang lingkup penelitian ini. Penelitian ini mengecualikan penelitian keperilakuan dalam penganggaran sektor publik (sebanyak 37 artikel), penganggaran rumah tangga sebanyak (5 artikel), tidak teregister issn (8 artikel), studi literatur (4 artikel). Sampel akhir penelitian ini sebanyak 46 artikel yang dipublikasi sejak tahun 1973 sampai dengan tahun 2021. Penelitian ini menggunakan teknik analisis konten, dengan memetakan artikel berdasarkan tahun, teori, topik, variabel, metode, dan hasil temuannya. Daftar artikel dalam penelitian ini dirangkum pada bagian lampiran. Pertama, penelitian ini mengidentifikasi dan mengklasifikasikan teori spesifik dalam tiga perspektif. Kedua kami mengelaborasi temuan pertama kedalam tahap proses penganggaran serta memodelkan penelitian ini dalam bentuk grafis *mind -mapping*. Pemodelan ini dapat memberikan gambaran lebih menyeluruh terhadap suatu topik penelitian (Suhardianto & Harymawan, 2011).

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Tinjauan Empiris Aspek Leperilakukan Pada Aspek Penetapan Tujuan

Proses penetapan tujuan adalah suatu proses penjabaran tujuan umum manajemen puncak ke dalam tujuan masing-masing subunit utama yang terukur dan pasti (Siegel dan Marconi, 1989). Pada tinjauan akuntansi keperilakuan setidaknya terdapat tiga topik utama dalam studi empiris mengenai tahap penetapan tujuan, meliputi;

Partisipasi

Partisipasi penganggaran merupakan suatu proses keterlibatan aktif bawahan dan atasan dalam penentuan target anggaran. Pemilihan model penganggaran partisipasi dan nonpartisipasi menjadi sebuah strategi tersendiri bagi manajemen puncak untuk mereduksi masalah keselarasan tujuan (Okafor & Otalor, 2018). Berbagai studi empiris mengenai partisipasi penganggaran terus diteliti sejak lebih dari 40 tahun (Ogiedu & Odia, 2011). Partisipasi anggaran memberikan dampak positif berhubungan dengan perilaku organisasi, antara lain komitmen organisasi, motivasi kerja, dan kinerja (Ilyas *et al*., 2021). Teori *cognitive dissonance* menjelaskan hubungan hubungan partisipasi anggaran dengan peningkatan kinerja. Teori *cognitive dissonance* memiliki asumsi bahwa individu berusaha menjaga kekonsistenan antara sikap, keyakinan, dan perilakunya. Pada konteks penganggaran, *cognitive dissonance* terjadi ketika bawahan diberi keleluasaan untuk menentukan targetnya. Kebebasan ini dianggap sebagai suatu pilihan yang diambil bawahan. Dalam perjalanannya bawahan akan melakukan berbagai cara untuk mencapainya untuk mempertahankan dan membenarkan pilihannya (Tiller, 1983). Peneliti terdahulu dalam perspektif *information prosessing theory* menganggap efek kognitif dari partisipasi dalam penentuan tujuan memungkinkan bawahan berkumpul, bertukar dan berbagi informasi terkait secara efektif, yang akan membantu mereka mengerahkan upaya dari waktu ke waktu, dalam mencapai tujuan mereka (Halim & Devie, 2013). Penelitian menggunakan informasi melalui variabel antersenden peran informasi, tipe informasi, sebagai antesenden yang menghubungkan partisipasi pengganggaran terhadap peningkatan kinerja.

Teori kontigensi untuk menjelaskan hubungan partisipasi anggaran dan kinerja. Teori kontigensi mendalilkan bahwa tidak ada satupun strategi yang berlaku umum.

Faktor kontigen seperti lingkungan, gaya kepemimpinan, budaya, tujuan organisai, dan regulasi adalah dimensi yang mendasari asumsi bahwa teknik manajerial mana yang paling tepat digunakan oleh perusahaan di waktu tertentu. Ketidakpastian lingkungan memperkuat hubungan partisipasi penganggaran dengan kinerja, sedangkan gaya kepemimpinan justru memperlemah hubungan ini (Tokilov, 2019).

Teori *goal setting* menekankan pada pentingnya hubungan antara tujuan yang ditetapkan dan kinerja yang dihasilkan. Konsep dasarnya yaitu seseorang yang mampu memahami tujuan yang diharapkan oleh organisasi, maka pemahaman tersebut akan memengaruhi perilaku kerjanya. Teori *goal setting* memberikan antesenden yang lebih luas dari teori *information prosessing theory* (Hariyanto, 2018). Penelitian dengan teori *goal setting* menemukan bahwa partisipasi anggaran memengaruhi kinerja bawahan melalui: (1) peningkatan komitmen sasaran anggaran mereka, dan (2) manfaat kognitif yang diperoleh dari berbagi informasi internal selama proses penetapan anggaran.

Teori keadilan menegaskan pentingnya menjaga keadilan dalam sistem pengendalian manajemen dalam organisasi. Keterlibatan manajer dalam proses penetapan anggaran mendorong perilaku manajer yang menguntungkan yang meningkatkan persepsi mereka tentang keadilan yang akibatnya dapat meningkatkan komitmen tujuan, motivasi mereka, dan akhirnya meningkatkan kinerja manajerial (Hasniasari & Sholihin, 2014; Ogiedu & Odia, 2011). Terlepas dari dampak positif penganggaran partisipatif, anggaran partisipatif dapat pula menimbulkan dampak negatif yaitu senjangan anggaran (Fanani & Saudale, 2019). Teori dan temuan terkait senjangan anggaran, secara rinci dijelaskan pada bagian berikutnya.

Senjangan Anggaran

Senjangan anggaran merupakan salah satu dampak keperilakuan, atas pemilihan model penganggaran dalam tahap penetapan tujuan. Senjangan anggaran adalah pilihan yang secara sengaja diambil manajer untuk melebihkan estimasi atas biaya dan penggunaan sumber daya, serta merendahkan estimasi penjualan maupun pemenuhan tugas lainnya, dengan tujuan mempermudah pencapaian evaluasi kinerja (Sheng, 2019). Senjangan anggaran meliputi isu etis dan strategis. Senjangan anggaran muncul di tengah dilema moral subordinat (Hobson, Mellon & Stevens, 2011). Di satu sisi mayoritas subordinat sepakat bahwa senjangan anggaran adalah sebuah tindakan tidak etis yang sebaiknya dihindari, di sisi lain melepaskan kesempatan membuat senjangan anggaran dianggap sebagai pengorbanan atas potensi kekayaan. Skema pembayaran mampu mereduksi dilema etis tersebut melalui dua mekanisme 1) skema pembayaran yang didesain mendukung kebenaran, menguatkan persepsi bahwa senjangan anggaran adalah hal tidak etis, dan menyelaraskan motivasi ekonominya, karena skema pembayaran mereka mendukung pernyataan tersebut. 2) Sebaliknya, skema pembayaran yang memicu kelonggaran menghasilkan kerangka moral dengan menetapkan kepentingan ekonomi pribadi terhadap norma sosial umum seperti kejujuran atau tanggung jawab (Hobson *et al*., 2011).

Senjangan anggaran merupakan salah satu topik yang banyak ditemukan dalam berbagai riset bertajuk akuntansi perilaku penganggaran (Hartmann & Maas, 2010; Sheng, 2019). Faktor-faktor penyebab dan pendukung senjangan anggaran di evaluasi melalui berbagai riset empiris, dengan dasar teori-teori ekonomi, teori-teori organisasi, maupun teori-teori psikologi. Teori agensi dan teori kontigensi merupakan teori ekonomi yang kerap digunakan untuk menjelaskan, dan memprediksi senjangan anggaran (Sheng, 2018). Teori agensi mendalilkan bahwa manajer memiliki kecenderungan oportunis. Manajer memiliki informasi lebih banyak dibanding pemangku kepentingannya. Kelebihan informasi ini, memfasilitasi senjangan anggaran (Douthit & Stevens, 2015; Fanani & Saudale, 2019). Karsam (2015) menyatakan bahwa

senjangan anggaran diduga terjadi karena 3 hal 1) adanya standar penilaian kinerja manajerial dengan pencapaian target, di mana prinsipal menerapkan anggaran standar dengan penekanan anggaran, 2) adanya adverse *selection*, atas asimetri informasi yang dimiliki manajer, 3) *moral hazard*, di mana dengan sengaja manajer bertindak tanpa sepengetahuan pemegang saham atau pemilik dari perusahaan. Lemahnya partisipasi memberikan peluang terjadinya *moral hazard* sehingga para aktor penyusun anggaran menggunakan "*discretionary power*" nya demi kepentingan pribadi dan kelompoknya. Teori agensi cenderung menilai penganggaran adalah hal yang tidak efisien terhadap perusahaan atau organisasi dan harus dihindari (Yuhertiana, 2015). Teori kontigensi memberikan sudut pandang yang agak berbeda, teori kontigensi mendalilkan bahwa tidak ada cara terbaik yang berlaku *general* untuk seluruh organisasi, semua bergantung pada faktor kontigen suatu organisasi atau perusahaan. Teori kontigensi dalam konteks senjangan anggaran membingkai senjangan anggaran sebagai suatu hal yang tidak dapat terelakkan atas konsekuensi dari pilihan strategis perusahaan. Ketika ketidakpastian lingkungan eksternal tidak tinggi, sulit bagi sistem informasi perusahaan untuk membedakan "bias perkiraan yang tidak disengaja" dan "senjangan anggaran yang disengaja" sehingga senjangan anggaran menjadi tak dapat dihindari (Kren, 1992). Kepramareni, Pramesti & Widiasih (2019) meneliti senjangan anggaran dalam teori kontigensi dengan memasukkan budaya lokal Bali "Tri Hita Karana". Dewi & Widanaputra (2019) menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan adalah faktor pendorong senjangan anggaran. Teori-teori organisasi dalam senjangan anggaran, berfokus pada model penganggaran mana yang paling memungkinkan atau mendorong terjadinya senjangan anggaran di tingkat unit organisasi. Onsi (1973) menemukan bahwa senjangan tercipta justru sebagai akibat dari 1) tekanan anggaran atas model penganggaran yang otoriter dan 2) penggunaan pencapaian laba sebagai dasar pengukuran kinerja. Temuan Onsi (1973) berlawanan dengan dalil teori X. Teori X mengasumsikan bahwa karyawan pada dasarnya tidak menyukai pekerjaannya sehingga manajemen harus ketat dalam intervensi. Beberapa penelitian terdahulu meneliti senjangan anggaran dalam teori keadilan (Maiga & Jacobs, 2007; Marjana & Ariyanto, 2018). Teori keadilan mengasumsikan bahwa persepsi dan kepercayaan seseorang tentang persepsi keadilan berhubungan erat dengan pekerjaan yang dilakukannya. Hal tersebut akan membentuk kepercayaan diri yang kuat dan ini akan memengaruhi perilaku dan sikap seseorang terhadap pekerjaan. Dalam konteks senjangan anggaran, teori keadilan menemukan bahwa partisipasi anggaran berdampak pada keadilan prosedural dan keadilan distributif, lalu memengaruhi kepercayaan, kemudian kepercayaan memiliki pengaruh yang signifikan pada komitmen tujuan anggaran dan akhirnya berpengaruh negatif terhadap senjangan anggaran.

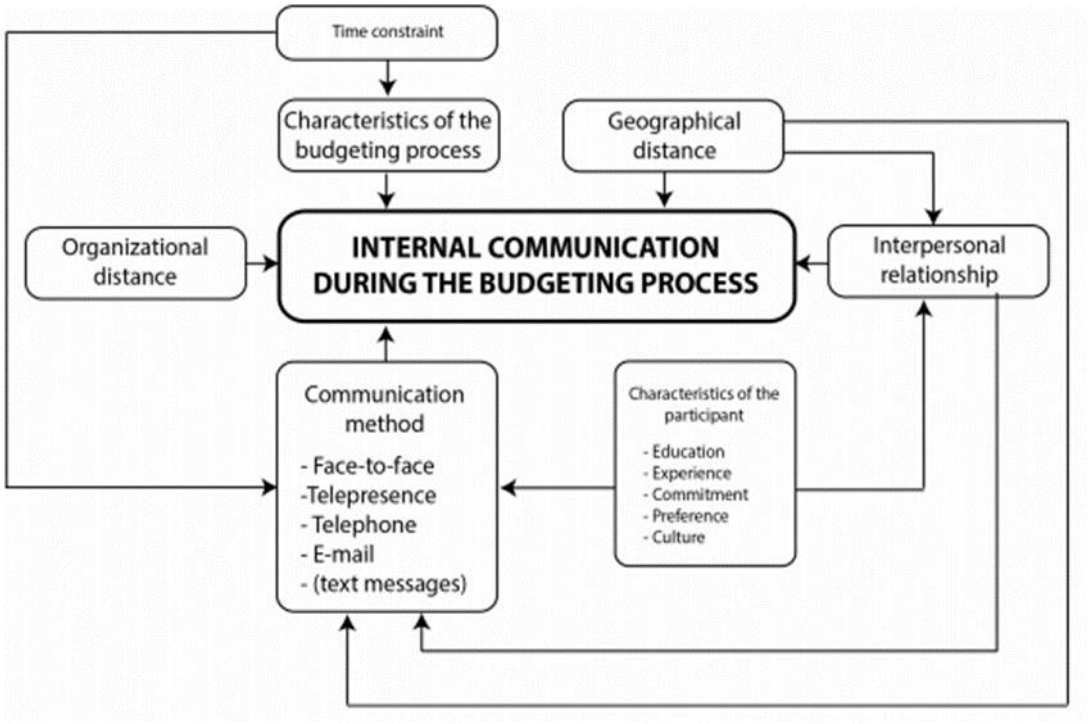
Teori-teori psikologi digunakan untuk menjelaskan bagaimana faktor personal dan karakteristrik pribadi dalam konteks senjangan anggaran. Boster, Busko & Schuld (2018) dalam studi eksperimennya dengan dasar teori hexaco personality traits, menemukan kepribadian honesty-humility berpengaruh signifikan terhadap senjangan anggaran pada model insentif kelompok, sementara kepribadian conscientiousness berpengaruh signifikan pada senjangan anggaran pada seluruh model insentif (tetap, bonus dan kelompok), sementara orang yang lebih tua cenderung lebih sedikit melakukan senjangan anggaran dibandingkan orang lebih muda. Sementara itu, self-esteem seorang manajer yang rendah cenderung mendorong keputusan senjangan anggaran (Dewi & Widanaputra, 2019). Kapasitas individu dan senjangan anggaran, mereka menemukan bahwa kapasitas individu tidak berpengaruh terhadap senjangan anggaran (Kriswantini & Ode, 2017). Hartmann & Maas (2010) melalui teori identitas sosial dan reaktansi psikologis menghubungkan tipe kepribadian machivelianism. Teori identitas sosial, mengasumsikan bahwa individu

mempersepsikan dirinya sebagai bagian dalam suatu komunitas atau kelompok sehingga dia akan bertindak untuk kepentingan kelompoknya. Di sisi lain teori reaktansi psikologis, mengasumsikan bahwa individu justru akan melakukan perlawanan dan menentang apapun yang membatasi kebebasannya. Hasil penelitian tersebut membuktikan bahwa pengawas unit bisnis dengan kepribadian machiveli-anism tinggi cenderung rentan terhadap ancaman keterlibatan manajemen yang tinggi dan sementara pengawas unit bisnis dengan kepribadian machivelianism rendah cenderung lebih rentan terhadap tekanan sosial penganggaran. Sementara dampak locus of control terhadap senjangan anggaran memiliki hasil yang beragam (Kriswantini & Ode, 2017; Pello, 2014; Umasangadji, Suwandi & Sumarlin, 2019).

TINJAUAN EMPIRIS ASPEK KEPERILAKUAN PADA PROSES IMPLEMENTASI PENGANGGARAN

Siegel dan Marconi (1989) membagi dua sub topik keperilakuan dalam proses implementasi penganggaran; komunikasi dan koordinasi. Chen & Kamali (2014) merumuskan sebuah framework komunikasi internal dalam penganggaran. Framework tersebut ada pada gambar 1. Penelitian tersebut menggambarkan bahwa aspek keperilakuan dalam penganggaran diwakili oleh konstruk/laten 'hubungan interpersonal' yang berdampak langsung terhadap komunikasi internal selama proses penganggaran. Adapun rerangka 'hubungan interpersonal' dipengaruhi secara langsung oleh 1) karakteristik partisipan, yang meliputi; pendidikan, pengalaman, komitmen, preference, dan kebudayaan serta 2) jarak geografis. Penelitian tersebut secara implisit menjelaskan keberadaan teori kontigensi yang mendasari bagaimana aspek keperilakuan 'hubungan interpersonal' secara langsung dan tidak langsung memengaruhi pilihan metode komunikasi yang diambil dalam proses komunikasi penganggaran. Dua peran penganggaran sebagai; diagnostik dan interaktif (Abernethy & Brownell, 1999). Ciri yang menentukan dari penggunaan anggaran secara interaktif adalah pertukaran informasi yang terus-menerus antara manajemen puncak dan manajemen

Gambar 1.
Framework Komunikasi Internal Proses Penganggaran
Sumber : Chen dan Kamali (2014)

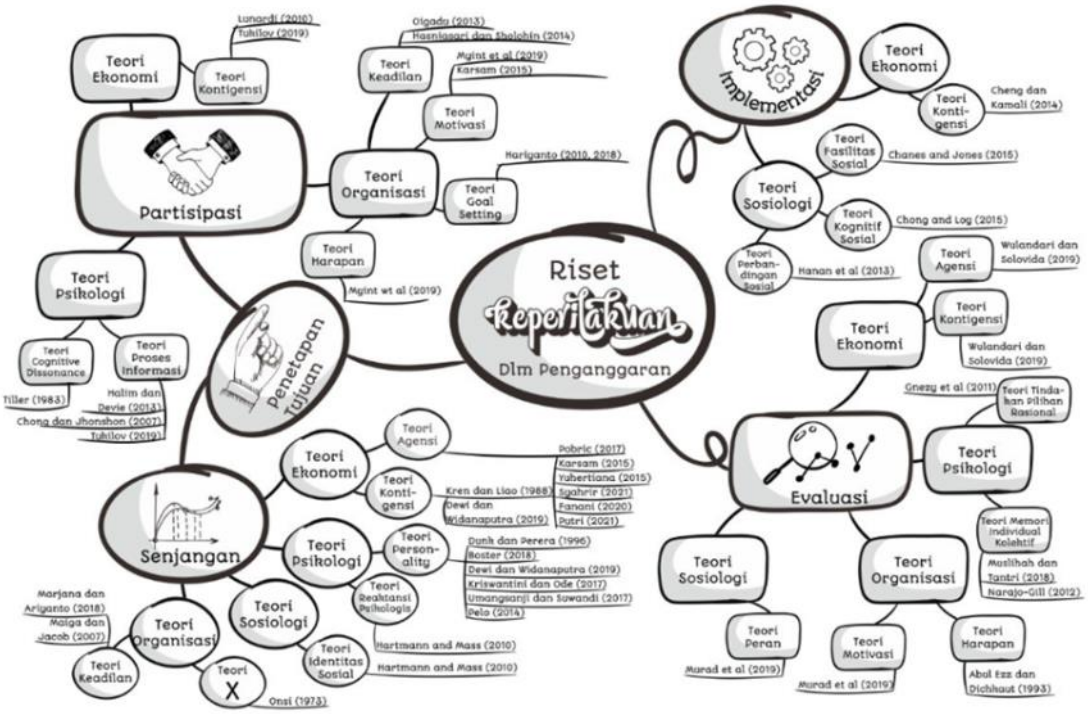


tingkat bawah, serta interaksi dalam berbagai tingkat manajemen lintas fungsi. Interaksi ini tidak hanya melibatkan partisipasi antara bawahan dan atasan dalam proses penetapan anggaran melainkan juga sebagai proses komunikasi pada tahap implementasi. Proses yang dimaksud meliputi dialog berkelanjutan antara anggota organisasi tentang mengapa variasi anggaran terjadi, bagaimana sistem atau perilaku dapat diadaptasi, dan bahkan apakah ada tindakan yang harus diambil.

Dalam konteks yang lebih spesifik, teori psikologi dalam komunikasi penganggaran, membahas dan memprediksi bagaimana individu merespon informasi dalam proses penganggaran, dan bagaimana perilaku mereka berubah atau tidak berubah atas informasi tersebut. Umpan balik evaluasi penganggaran secara kelompok dan individu lebih mampu mengurangi efek disfungsional (senjangan anggaran) dibandingkan dengan hanya memberikan umpan balik individu saja. Penelitian ini di dasarkan pada teori fasilitas sosial (Chen & Jones, 2004). Teori ini mengasumsikan bahwa individu berupaya untuk menampilkan performa yang lebih baik di hadapan kelompok sosialnya dibandingkan pada saat sendirian. Informasi pribadi mengenai reputasi buruk atasan mendorong terjadinya senjangan anggaran (Chong & Loy, 2015). Temuan ini didasarkan pada teori kognitif sosial. Temuan lain dalam konteks teori selfcategorized theory, menunjukkan bahwa individu berusaha berperilaku sesuai dengan tindakan rekan kerjanya dalam pelaporan penganggaran (Cannon & Thornock, 2019).

Dampak indeks kinerja relatif dalam skema informasi publik, informasi pribadi dan tanpa informasi kinerja relatif yang dimodelkan dalam lingkungan multi-tugas (Hannan, McPhee, Newman & Tafkov, 2013). Penelitian tersebut dilatarbelakangi senjangan literatur ekonomi dan teori perbandingan sosial. Literatur ekonomi memprediksi bahwa seharusnya informasi indeks kinerja relatif tidak berpengaruh pada motivasi atau alokasi usaha dengan asumsi bahwa kompensasi tidak didasarkan pada kinerja relatif. Sementara literatur perbandingan sosial berpendapat

Gambar 2.
Mind-mapping Riset Akuntansi Keperilakuan Dalam Proses Penganggaran



Hasil penelitian ini menemukan bahwa tidak ada kohesi teori untuk aspek keperilakuan dalam penganggaran. Penelitian aspek keperilakuan dalam masing-masing proses penganggaran menggunakan beragam teori ekonomi, teori perilaku organisasi, teori psiokologi, dan teori sosiologi. Gambar 2 merupakan *mind mapping* atas teori-teori yang digunakan penelitian terdahulu dari masing-masing tahap proses penganggaran. Teori agensi adalah teori yang paling banyak digunakan dari kelompok teori ekonomi. Teori keadilan adalah kelompok teori perilaku organisasi yang paling sering digunakan. Sementara dalam kelompok teori psikologi dan sosiologi, tidak ada teori tertentu yang mendominasi penggunaannya dalam riset akuntansi keperilakuan dalam penganggaran.

Tabel 1.
Implikasi Manajerial Atas Aspek Keperilakuan Dalam Penganggaran

Tahapan Penganggaran	Isu	Teori	Rekomendasi Manajerial
Penetapan Tujuan			
Partisipasi	Meningkat-kan komitmen bawahan	Teori *cognitive dissonance*, *goal setting*	Terlepas dari pertimbangan khusus faktor kontigensi, bahwa beberapa perusahaan atau organisasi memiliki kebutuhan khusus akan sistem penganggaran non-partisipasi, secara umum model penganggaran partisipatif sangat baik untuk menciptakan rasa memiliki tujuan dan meningkatkan komitmen.
	Informasi dan ambiguitas peran	*Information prosessing*	Penganggaran partisipatif memungkinkan bawahan berkumpul, bertukar dan berbagi informasi terkait secara efektif, yang akan membantu mereka mengerahkan upaya dari waktu ke waktu, dalam upaya untuk mencapai tujuan mereka
Senjangan anggaran	Faktor-faktor penyebab senjangan anggaran	Teori agensi	Pertama, teori agensi mendalilkan asimetri informasi adalah masalah utama yang memungkinkan manajer melakukan tindakan oportunis, sehingga untuk mereduksi kemungkinan ini, pemantauan diperlukan dalam proses penganggaran. Kedua, lemahnya partisipasi penganggaran juga menyebabkan kelompok pengambil keputusan dapat menjadi oportunis dengan memanfaatkan *discretionary power.*
		Teori X	Mengurangi penekanan anggaran serta tidak menjadikan anggaran sebagai satu-satunya alat pengukuran kinerja.
		Teori keadilan	Model penganggaran partisipatif merupakan salah satu cara untuk meningkatkan persepsi keadilan, dan kemudian menekan perilaku disfungsional senjangan anggaran.
Implementasi			
Komunikasi dan Informasi	Mengkomunikasikan informasi relatif	Teori per-bandingan sosial	Informasi kinerja relatif lebih baik dilakukan secara individu, untuk mengurangi efek dismotivasi maupun distorsi upaya pada karyawan yang pada periode evaluasi berkinerja di bawah target anggaran.

Implikasi Manajerial Atas Aspek Keperilakuan Dalam Penganggaran

Setelah memiliki gambaran yang utuh mengenai aspek keperilakuan dalam proses penganggaran, manuskrip ini memetakan implikasi manajerial dari masalah-masalah penelitan terdahulu.

Kerangka Konseptual Keperilakuan dalam Penganggaran

Hasil meta analisis atas studi literatur penelitian terdahulu mengenai aspek keperilakuan dalam penganggaran, disajikan dalam kerangka konseptual pada skema Gambar 3. Skema tersebut memberikan gambaran mengenai bagaimana satu konstruk dalam proses penganggaran memengaruhi konstruk lainnya. Beragam yang digunakan oleh peneliti terdahulu juga disajikan dalam bagian ini. Kami menemukan bahwa motivasi dan kinerja adalah dua konstruk utama yang muncul pada penelitian akuntansi keperilakuan dalam proses penganggaran. Motivasi menjadi faktor sentral yang menghubungkan berbagai tahap proses penganggaran dan mengarahkannya pada tindakan fungsional (peningkatan kinerja) ataupun tindakan disfungsional (senjangan anggaran). Sementara kinerja adalah konstruk ke dua yang terbentuk. Peningkatan kinerja merupakan tujuan akhir yang hendak dicapai dalam berbagai modifikasi proses penganggaran apapun. Secara lengkap hubungan proses penganggaran dalam konteks akuntansi keperilakuan dikelompokkan sebagai berikut: 1) Partisipasi terhadap motivasi. Partisipasi penganggaran berpengaruh positif terhadap motivasi, secara empiris dibuktikan oleh (Hariyanto, 2010, 2018 ; Zainuddin & Isa, 2011, Myint Mithunchakravarthy, Raju & Bhaumik, 2019). Hubungan tersebut diperkuat melalui variabel; persepsi keadilan, komitmen tujuan, dan gaya kepemimpinan. 2) Partisipasi terhadap kinerja. Hubungan positif partisipasi terhadap kinerja dibuktikan oleh (Chenhall & Brownell, 1988; Chong & Johnson, 2007; Ogiedu & Odia, 2011; Halim & Devie, 2013). Penelitian mereka menggunakan intravariabel; ambiguitas peran, *job relevant information, locus of control* dan kecukupan anggaran. Penelitian lain

Tabel 1. (lanjutan)

Implikasi Manajerial Atas Aspek Keperilakuan Dalam Penganggaran

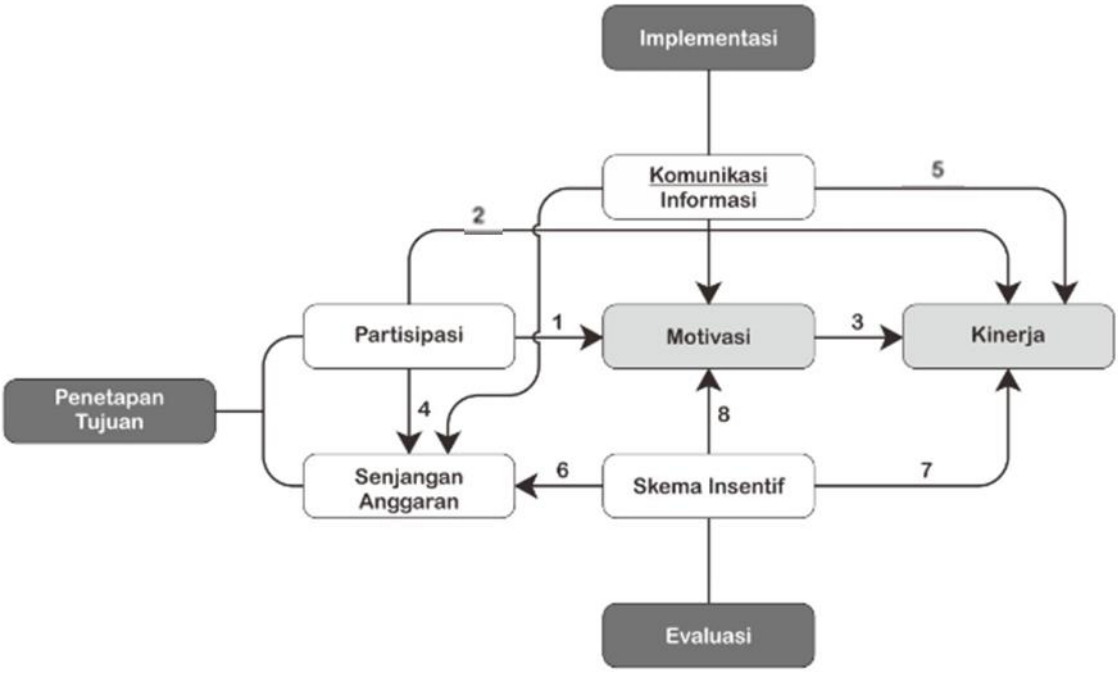
Tahapan Penganggaran	Isu	Teori	Rekomendasi Manajerial
Evaluasi			
Strategi evaluasi	Proses penetapan strategi evaluasi	Teori *referent cognition*	Partisipasi dalam proses penetapan model evaluasi meningkatkan persepsi keadilan, sehingga pada akhirnya meningkatkan perilaku fungsional.
Skema Insentif	Insentif intrinsik vs ekstrinsik	Teori ekspektasi	Memberikan insentif intrinsik menjadi penting, mempertimbangkan insentif ekstrinsik saja, dalam jangka panjang tidak mampu memotivasi karyawan mencapai tujuannya, khususnya ketika nilai imbalan ekstrinsik dianggap rendah, lebih lanjut insentif ekstrinsik saja dapat menghilangkan motivasi intrinsik serta meningkatkan kecenderungan perilaku oportunis.
	Insentif kelompok dan orientasi kognitif		Dalam kasus pemberian insentif kelompok, model insentif individu atau kelompok harus memerhatikan orientasi kognitif anggota kelompok tersebut.

menemukan bahwa partisipasi tidak berpengaruh terhadap kinerja (Milani, 1975; Kren, 1992). 3) Motivasi terhadap kinerja. Motivasi berhubungan positif dengan kinerja melalui variabel komitmen tujuan dibuktikan oleh (Hariyanto, 2010, 2018). 4) Partisipasi terhadap senjangan. Hubungan negatif antara partisipasi dan senjangan anggaran (Khasanah & Kristanti, 2020; Syahrir, 2017). Hubungan positif partisipasi dan senjangan anggaran (Kepramareni et al., 2019; Marjana & Ariyanto, 2018; Okafor & Otalor, 2018; Pello, 2014; Putri & Solikhah, 2018; Umasangadji et al., 2019). 5) Informasi terhadap Senjangan dan kinerja. Dampak informasi, kinerja dan senjangan anggaran melalui variabel feedback individual dan kelompok, hasilnya feedback kelompok berpengaruh lebih baik terhadap kinerja, dibandingkan feedback individual saja (Chen & Jones, 2004). Informasi negatif tentang atasannya lebih mendorong terjadinya senjangan anggaran (Chong & Loy, 2015). 6) Skema Insentif terhadap Senjangan anggaran. Insentif mengurangi senjangan anggaran (Agustin, Hidayati & Mahsuni, 2019). Insentif moneter meningkatkan keinginan manajer untuk salah melaporkan anggaran (Church *et al.*, 2019). 7) Skema Insentif terhadap kinerja. Skema insentif pribadi memengaruhi keketatan dalam pengawasan keuangan (Wulandari & Solovida, 2019); wanita cenderung lebih kurang termotivasi meningkatkan kinerja ketika bentuk insentifnya hanya berupa citra sosial (Murad *et al.*, 2019); Skema insentif yang tepat untuk peningkatan kinerja harus disesuaikan dengan orientasi kognitif mayoritas karyawan/anggota komunitasnya (Muslihah & Tantri, 2019; Naranjo-Gil *et al.*, 2012). 8) Skema Insentif terhadap Motivasi. Dalam jangka panjang insentif ekstrinsik dapat menghilangkan motivasi intrinsiknya (Gneezy et al., 2011).

SIMPULAN

Anggaran adalah salah satu alat manajerial yang digunakan untuk melakukan perencanaan, kontrol serta untuk memastikan ketercapaian tujuan entitas. Namun, tidak dapat dipungkiri bahwa anggaran merupakan proses teknis yang melibatkan peran individu sehingga memungkinkan adanya perilaku disfungsional yang terlahir dari sikap oportunis agen. Proses penganggaran juga kerap terjadi bias yang disebabkan

Gambar 3.
Kerangka Konseptual Keperilakuan Dalam Penganggaran
Sumber: Diolah penulis



perbedaan proses justifikasi individu. Penting untuk memiliki pemahaman yang komperhensif mengenai aspek keperilakuan dalam penganggaran. Aspek keperilakuan dalam penganggaran dapat meliputi isu-isu yang muncul, bagaimana individu merespon isu, dan pada akhirnya untuk mengetahui bagaimana cara memodifikasi perilaku agar sesuai tujuan entitas. Sejalan dengan penelitian sebelumnya, penelitian ini mengkonfirmasi bahwa aspek keperilakuan dalam anggaran tidak memiliki kohesi teori. Penelitian ini memetakan berbagai teori yang digunakan pada tiap tahap proses penganggaran dalam empat kelompok teori dan menyajikannya dalam *mind-mapping*. Kelompok teori tersebut meliputi; teori ekonomi, teori perilaku organisasi, dan teori sosiologi. Kedua, penelitian ini juga mensintesis implikasi manajerial dari isu-isu keperilakuan pada proses penganggaran yang diangkat penelitian terdahulu. Akhirnya memberikan kontribusi teoritis berupa kerangka kerja yang mengelaborasi proses penganggaran dan menyajikan *research gap* untuk penelitian masa depan.

KETERBATASAN DAN SARAN

Terlepas dari periode panjang riset di bidang penganggaran, jika dibandingkan dengan topik popular akuntansi lainnya seperti manajemen laba, jumlah studi literatur di bidang ini cukup terbatas. Ragam studi literatur di bidang ini sangat diperlukan untuk membantu memetakan tren penganggaran dari masa ke masa, mengkritisinya, merancang model riset perbaikannya, serta memprediksi arah riset masa depan. Hasil penelitian ini menunjukkan, penelitian empiris dalam bidang anggaran masih didominasi pada proses penetapan tujuan yang meliputi; partisipasi dan senjangan anggaran anggaran (Ilyas *et al*., 2021; Ogiedu & Odia, 2011; Onsi, 1973; Sheng, 2019). Riset penganggaran untuk proses implementasi penganggaran masih relatif terbatas. Kami merekomendasikan peneliti berikutnya untuk menggali proses implementasi penganggaran.

DAFTAR PUSTAKA

Abernethy, M.A., & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 24(3), 189–204.

Agustin, E., Hidayati, N., & Mahsuni, A.W. (2019). Pengaruh self esteem, skema pemberian insentif, dan tanggung jawab personal terhadap budgetary slack. *Jurnal Ilmiah Riset Akuntansi*, 08(01), 81–92.

Boster, C.R., Busko, N., & Schuldt, M. (2018). Personality effects in participative budgeting: An experimental investigation. *SSRN Electronic Journal*.

Brown, J.L., Fisher, J.G., Peffer, S.A., & Sprinkle, G.B. (2017). The effect of budget framing and budget-setting process on managerial reporting. *Journal of Management Accounting Research*, 29(1), 31-44.

Brownell, P. (1982). NOTES Study Examination of budgetary locus participation and of control is assistant professor. *American Accounting Association*, 57(4), 766–777.

Bybordi, N., Ousama, A.A., & Shreim, S.O. (2019). Analysis of the budgeting system: A case study of a manufacturing company. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 12 (2), 82–100.

Cannon, J.N., & Thornock, T.A. (2019). How do managers react to a Peer's situation? The influence of environmental similarity on budgetary reporting. *Management Accounting Research*, 44(November 2018), 12–25.

Cannon, N.H., & Bedard, J.C. (2017). Auditing challenging fair value measurements: Evidence from the field. *The Accounting Review*, 92(4), 81–114.

Chen, C.C., & Jones, K.T. (2004). Budgetary slack and performance in group participative budgeting: The effects of individual and group performance feedback and task interdependence. *Advances in Management Accounting*, 13.

Chen, X., & Kamali, M. (2014). Internal communication during the budgeting process. *UPPSALA JNIVERSITET*, Agustus.

Chenhall, R.H., & Brownell, P. (1988). The

effect of participative budgeting on job satisfaction and performance: Role ambiguity as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 13(3), 225–233.

Chong, V.K., & Johnson, D.M. (2007). Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, 37(1), 3–19.

Chong, V.K., & Loy, C.Y. (2015). The effect of a leader's reputation on budgetary slack. *Advances in Management Accounting*, 25, 49–102

Church, B.K., Kuang, X. (Jason), & Liu, Y. (Sarah). (2019). The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting. *Accounting, Organizations and Society*, 72, 74–84.

Covaleski, M., Evans, J.H., Luft, J., & Shields, M.D. (2006). Budgeting research: Three theoretical perspectives and criteria for selective integration. *Handbooks of Management Accounting Research*, 2(December), 587–624.

Dewi, D.N.I.D.A., & Widanaputra, A.A.G.P. (2019). Pengaruh *self esteem*, kompleksitas tugas, dan ketidakpastian lingkungan pada senjangan anggaran. *E-Jurnal Akuntansi*, 26, 1327.

Douthit, J.D., & Stevens, D.E. (2015). The robustness of honesty effects on budget proposals when the superior has rejection authority. *Accounting Review*, 90(2), 467–493.

Fanani, Z., & Saudale, G.E.K. (2019). Influence of information asymmetry and self-efficacy on budgetary slack: An experimental study. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 20(2), 62.

Fisher, J.G., Maines, L.A., Peffer, S.A., & Sprinkle, G.B. (2002). Using budgets for performance evaluation: Effects of resource allocation and horizontal information asymmetry on budget proposals, budget slack, and performance. *The Accounting Review*, 77(4), 847-865

Gneezy, U., Meier, S., & Rey-Biel, P. (2011). When and why incentives (don't) work to modify behavior. *Journal of Economic Perspectives*, 25(4), 191–210.

Halim, R.N., & Devie. (2013). Pengaruh Budgeting participation terhadap managerial performance pada sektor jasa di Surabaya. *Business Accounting Review*, 1(2), 82–94.

Hariyanto, E. (2010). Penganggaran partisipatif sebagai motivasi kinerja manajer Eko Hariyanto. *Jurnal Ilmiah Akuntansi dan Bisnis*, 5(1), 1–13.

Hariyanto, E. (2018). Effect of participatory budgeting on manager performance: Goal Commitment and motivation as moderating variable. *Atlantis Press*, 231(Amca), 334–337.

Hartmann, F.G.H., & Maas, V.S. (2010). Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure, and machiavellianism. *Behavioral Research in Accounting*, 22(2), 27–49.

Hasniasari, R., & Sholihin, M. (2014). Analisis Hubungan penganggaran partisipatif dan kinerja: Pengujian efek mediasi keadilan persepsian dan komitmen pada Lembaga Hukum Sektor Publik di Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 16 (1), 23–32.

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.

Ilyas, S., Dzaky, T.H., Abdurohman, M.Z., Ar, R., & Sukma, R. (2021). Research article a review : The influence of participation budgeting toward organization behavior factors. *Turkish Journal of Computer and Matematics Education*, 12(4), 734–739.

Karsam. (2015). Pengaruh Penekanan Anggaran Dan Motivasi Terhadap Hubungan Antara Partisipasi Anggaran Dengan Senjangan Anggaran Serta Dampaknya Pada Kinerja Manajerial (Studi Pada Yayasan Pendidikan Dan Koperasi Propinsi Banten). *Jurnal Dinamika Akuntansi dan Bisnis,* 2(1), 29-44.

Kepramareni, P., Pramesti, I.G.A.A., & Widiasih, S. (2019). Effect of participative budgeting on budgetary slack with asymmetry information, leadership style and organizational commitment as moderation variables. *International Journal of Applied Science and Sustainable Development (IJASSD)*, 1(1), 1–9.

Khasanah, S.N., & Kristanti, I.N. (2020). Pengaruh partisipasi anggaran, kapasitas individu, self esteem dan kejelasan sasaran anggaran terhadap

senjangan anggaran desa di Kecamatan Petanahan. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa Manajemen, Bisnis dan Akuntansi (JIMMBA)*, 2(3), 411–425.

Kren, L. (1992). Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility. *American Accounting Association*, 67(3), 511–526.

Kriswantini, D., & Ode, A. (2017). Pengaruh kapasitas individu, komitmen organisasi, dan *locus of control* terhadap *budgetary sl*ack. *Jurnal SOSO2*, 5(1), 115–123.

Kwarteng, A. (2018). The impact of budgetary planning on resource allocation: Evidence from a developing country. African Journal of Economic and Management Studies, 9(1), 88-100.

Hannan, L.R., McPhee, G.P., Newman, A.H., & Tafkov, I.D. (2013). The effect of relative performance information on performance and effort allocation in a multi-task environment. *Accounting Review*, 88(2), 553–575.

Maiga, A., & Jacobs, F. (2007). Budget participations influence on budget slack: The role of fairness perceptions, trust and goal commitment. *Journal of Applied Management Accounting Research*, 5 (1), 39–58.

Marjana, A.G.T., & Ariyanto, D. (2018). Persepsi keadilan dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 22, 1363–1388.

Milani, K. (1975). The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A field study. *Accounting Review*, 50(2), 274.

Murad, Z., Stavropoulou, C., & Cookson, G. (2019). Incentives and gender in a multi-task setting: An experimental study with real-effort tasks. *PLoS ONE*, 14(3), 1–18.

Muslihah, S., & Tantri, S.N. (2019). Pengujian dampak sistem insentif dan orientasi kognitif terhadap kinerja kelompok: Studi di Indonesia. *Jurnal Gama Societa*, 2(1), 66.

Myint, Y. Y., Mithunchakravarthy, D., Raju, V., & Bhaumik, A. (2019). Budget participation and employees' motivation in Myanmar Private Commercial Banks. *International Journal of Innovative Technology and Exploring Engineering (IJITEE)*, 8(8S2).

Naranjo-Gil, D., Cuevas-Rodríguez, G., López-Cabrales, Á., & Sánchez, J.M. (2012). The effects of incentive system and cognitive orientation on teams' performance. *Behavioral Research in Accounting*, 24(2), 177–191. Ogiedu, K.O., & Odia, J. (2011). Relationship between Budget participation, budget procedural fairness, organisational commitment and managerial performance. *Business and Economics Journal*, 1, 252–269.

Okafor, C., & Otalor, J. (2018). Budget participation and budgetary slack: Evidence from Quoted Firms in Nigeria. *International Journal of Accounting and Finance (IJAF)*, 07(2), 106–118.

Onsi, M. (1973). Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack. *American Accounting Association*, 48(3), 535–548.

Pello, E.V. (2014). Pengaruh asimetri informasi dan *locus of control* pada hubungan antara penganggaran partisipatif dengan senjangan anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*, 6(2), 287–305.

Putri, Y.R., & Solikhah, B. (2018). Organizational commitment, information asymmetry and the nature of conscientiousness as moderating the relationship of budget participation to budgetary slack. *Accounting Analysis Journal*, 7 (3), 176–182.

Raghunandan, M., Fyfe, D., Kistow, B., Allaham, I., & Raghunandan S.R.K. (2012). Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on public sector/service budgets. *International Journal of Business and Social Science*, 3(14), 107 –116.

Sheng, S. (2019). Literature review on the budget slack. *Atlantis Press*, 96 (Icemse), 206–209.

Suhardianto, N., & Harymawan, I. (2011). A decade of earnings management researches in indonesia. *Asia Pacific Journal of Accounting and Finance*, 2 (December), 90–119.

Syahrir, A.D. (2017). Pengaruh penganggaran partisipatif terhadap budget slack dengan sikap sebagai variabel moderating. *InFestasi*, 13(1), 243.

Tokilov, D. U., Suputra, I. D. G. D., & Rasmini, N. K. (2019). Effect of budgetary participation in managerial performance with environmental uncertainty, leadership style, and budgetary adequacy as a moderating variable. *International Research Journal of Management, IT and Social Sciences*, *6*(6), 50-57.

Tiller, M.G. (1983). The dissonance model of participative budgeting: An empirical exploration. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 581.

Umasangadji, S., Suwandi, M., & Sumarlin. (2019). Pengaruh partisipasi anggaran, budget emphasis, dan komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi pada SKPD Kabupaten Polewali Mandar. *Jurnal Ilmiah Akuntansi Peradaban*, 5(1), 64–77.

Wulandari, S., & Solovida, G.T. (2019). Pengaruh Insentif dan pemantauan : Dampak terhadap orientasi keuangan dan non-keuangan dalam penganggaran modal. *Jurnal Penelitan Ekonomi dan Bisnis*, 4(2), 106–119.

Yusnaini. (2010). Analisis *fairness* dan *incentive contracting* pada kinerja berbasis anggaran: Pengujian eksperimen atas *referent cognition theory*. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 12(1), 9–16.

Zainuddin, S., & Isa, C.R. (2011). The role of organizational fairness and motivation in the relationship between budget participation and managerial performance: A conceptual paper. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(12), 641–648.

Lampiran 1.
Daftar Sampel Studi Literatur

Peneliti	Tahun	Artikel
Onsi, M.	1973	Factor analysis of behavioral variables affecting budgetary slack.
Milani, K	1975	The relationship of participation in budget-setting to industrial supervisor performance and attitudes: A Field study.
Tiller, M.G.	1983	The dissonance model of participative budgeting: An empirical exploration.
Kren, L.	1992	Budgetary participation and managerial performance: The impact of information and environmental volatility.
Abernethy, M.A., & Brownell, P.	1999	The role of budgets in organizations facing strategic change: An exploratory study
Chen, C.C., & Jones, K.T.	2004	Budgetary slack and performance in group participative budgeting: The effects of individual and group performance feedback and task interdependence
Chong, V.K., & Johnson, D.M.	2007	Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance.
Hariyanto, E.	2010	Penganggaran partisipatif sebagai motivasi kinerja manajer Eko Hariyanto.
Yusnaini.	2010	Analisis *fairness* dan *incentive contracting* pada kinerja berbasis anggaran: Pengujian eksperimen atas *referent cognition theory*.
Hartmann, F.G.H., & Maas, V.S	2010	Why business unit controllers create budget slack: Involvement in management, social pressure, and Machiavellianism
Gneezy, U., Meier, S., & Rey-Biel, P.	2011	When and why incentives (don't) work to modify behavior
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.
Ogiedu, K.O., & Odia, J.	2011	Relationship between budget participation, budget procedural fairness, organisational commitment and managerial performance
Suhardianto, N., & Harymawan. I.	2011	A decade of earnings management researches in Indonesia.
Zainuddin, S., & Isa, C.R.	2011	The role of organizational fairness and motivation in the relationship between budget participation and managerial performance: A conceptual paper.
Naranjo-Gil, D., Cuevas-Rodríguez, G., López-Cabrales, Á., & Sánchez, J.M.	2012	The effects of incentive system and cognitive orientation on teams' performance.
Raghunandan, M., Fyfe, D., Kistow, B., Allaham, I., & Raghunandan S.R.K.	2012	Examining the behavioural aspects of budgeting with particular emphasis on public sector/ service budgets.
Halim, R.N., & Devie.	2013	engaruh Budgeting Participation Terhadap Managerial Performance Pada Sektor Jasa Di Surabaya.
Hannan, L.R., McPhee, G.P., Newman, A. H., & Tafkov, I. D.	2013	The effect of relative performance information on performance and effort allocation in a multi-task environment.

Lampiran 1. (Lanjutan)
Daftar Sampel Studi Literatur

Chen, X., & Kamali, M.	2014	*Internal communication* during the *budgeting process.*
Pello, E.V.	2014	Pengaruh asimetri informasi dan *locus of control* pada hubungan antara penganggaran partisipatif dengan senjangan anggaran.
Chong, V.K., & Loy, C.Y.	2015	The effect of a leader's reputation on budgetary slack.
Douthit, J.D., & Stevens, D.E.	2015	The robustness of honesty effects on budget proposals when the superior has rejection authority.
Kriswantini, D., & Ode, A.	2017	Pengaruh kapasitas individu, komitmen organisasi, dan *locus of control* terhadap *budgetary slack*
Pobric, A.	2017	The influence of budgeting features on surbodinate managers' propensity to create budgetary slack
Boster, C.R., Busko, N., & Schuldt, M.	2018	Personality effects in participative budgeting: An experimental investigation.
Hariyanto, E.	2018	Effect of participatory budgeting on manager performance: Goal commitment and motivation as moderating
Marjana, A.G.T., & Ariyanto, D.	2018	Persepsi keadilan dan ketidakpastian lingkungan sebagai pemoderasi pengaruh partisipasi penganggaran pada senjangan anggaran Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Udayana
Okafor, C., & Otalor, J.	2018	Budget participation and budgetary slack: Evidence from Quoted Firms in Nigeria.
Agustin, E., Hidayati, N., & Mahsuni, A.W.	2019	Pengaruh *self esteem*, skema pemberian insentif, dan tanggung jawab personal terhadap *budgetary slack.*
Bybordi, N., Ousama, A.A., & S. Shreim, O.	2019	Analysis of the budgeting system: A case study of a manufacturing company.
Cannon, J.N., & Thornock, T.A.	2019	How do managers react to a Peer's situation? The influence of environmental similarity on budgetary reporting
Dewi, D.N.I.D.A., & Widanaputra, A. A. G. P.	2019	Pengaruh *self esteem*, kompleksitas tugas, dan ketidakpastian lingkungan pada senjangan anggaran.
Kepramareni, P., Pramesti, I.G. A.A., & Widiasih, S.	2019	Effect of participative budgeting on budgetary slack with asymmetry information, leadership style and organizational commitment as moderation variables

Lampiran 1. (Lanjutan)
Daftar Sampel Studi Literatur

Lunardi, M.A., Silva Zonatto, V. C. da, & Nascimento, J. C.	2019	Relationship between leadership style, encouragement of budgetary participation and budgetary participation.
Murad, Z., Stavropoulou, C., & Cookson, G.	2019	Incentives and gender in a multi-task setting: An experimental study with real-effort tasks.
Muslihah, S., & Tantri, S.N.	2019	Pengujian dampak sistem insentif dan orientasi kognitif terhadap kinerja kelompok: Studi di Indonesia.
Myint, Y.Y., Mithunchakravarthy, D., Raju, V., & Bhaumik, A.	2019	Budget participation and employees' motivation in myanmar private commercial banks.
Tokilov, D. U.	2019	Effect of budgetary participation in managerial performance with environmental uncertainty, leadership style, and budgetary adequacy as a moderating variable.
Umasangadji, S., Suwandi, M., & Sumarlin.	2019	Pengharuh Partisipasi anggaran, budget emphasis, dan komitmen organisasi terhadap *budgetary slack* dengan *locus of control* sebagai variabel moderasi pada SKPD Kabupaten Polewali Mandar.
Wulandari, S., & Solovida, G. T.	2019	Pengaruh Insentif Dan Pemantauan : Dampak Terhadap Orientasi Keuangan Dan Non-Keuangan Dalam Penganggaran Modal.
Church, B.K., Kuang, X. (Jason), & Liu, Y. (Sarah)	2019	The effects of measurement basis and slack benefits on honesty in budget reporting
Fanani, Z.	2019	Influence of information asymmetry and self-efficacy on budgetary slack: An experimental study
Khasanah, S.N., & Kristanti, I.N.	2020	Pengaruh partisipasi anggaran, kapasitas individu, *self esteem* dan kejelasan sasaran anggaran terhadap senjangan anggaran desa di Kecamatan Petanahan.
Putri, Y.R., & Solikhah, B.	2021	Organizational commitment, information asymmetry, and the nature of conscientiousness as moderating the relationship of budget participation to budgetary slack.
Syahrir, A.D.	2021	Pengaruh penganggaran partisipatif terhadap *budget slack* dengan sikap sebagai variabel *moderating*.