

## **Peran Gender dan Kode Etik dalam Penilaian Moral atas *Budgetary Slack***

*Full paper*

**Jurica Lucyanda**  
Universitas Bakrie  
jurica.lucyanda@bakrie.ac.id

**Mahfud Sholihin**  
Universitas Gadjah Mada  
[mahfud@ugm.ac.id](mailto:mahfud@ugm.ac.id)

**Abstract:** *Budgetary slack is created when subordinate understates their capabilities in their budget. Traditionally, budgetary slack has been viewed as an organizational and behavioral issues, but budgetary slack can also be viewed as an ethical issue. Prior studies have documented that budgetary slack poses a moral dilemmas. Some individual judges that budgetary slack to be unethical, this moral judgment causes them to reduce the slack in their budgets. Previous research identified that organizational and individual factors affecting moral judgments regarding budgetary slack. This study examine the role of gender and code of ethics on moral judgments regarding budgetary slack. An experiment approach is adopted to examine the effect of gender and code of ethics on moral judgment regarding budgetary slack. The results show that gender affecting moral judgment regarding budgetary slack, in which women judge budgetary slack more unethical than men. The result also finds that individual judges budgetary slack more unethical when the code of ethics is present than no code of ethics. These results suggest that code of ethics play role in determining the moral judgments of budgetary slack and that gender play a role in determining how individuals respond to the moral judgments. The study contributes to the management accounting and ethics literature on ethical issues by identifying how gender and code of ethics influence moral judgment regarding budgetary slack.*

**Keywords:** *budgetary slack, code of ethics, gender, moral judgment.*

## 1. PENDAHULUAN

Anggaran merupakan instrumen penting untuk pengendalian internal manajemen. Meski demikian, manajemen sering membuat *budgetary slack* dalam proses penganggaran (Wang & Song, 2012). *Budgetary slack* terjadi karena adanya keterlibatan manager dalam penyusunan anggaran. *Budgetary slack* tercipta ketika bawahan mengecilkan kapabilitasnya atau kapabilitas unit bisnis dalam anggarannya (Hobson, Mellon, & Stevens, 2011). *Budgetary slack* merupakan perbedaan target kinerja yang direncanakan dan kapabilitas kinerja riil (Douglas & Wier 2000). Dari perspektif teori agensi, ada dua hal yang menyebabkan terjadinya *budgetary slack*: adanya asimetri informasi dan pendekatan kinerja berbasis kompensasi (Wang & Song, 2012). Teori agensi didasarkan pada asumsi-asumsi rasionalitas prinsipal dan agen dalam perusahaan dan perilaku yang dihasilkan dari agen mencerminkan kepentingan pribadi. Ketika agen memiliki informasi dan mampu untuk menyembunyikan informasi tersebut dari atasannya, mereka mungkin menyajikan informasi tersebut untuk memaksimalkan fungsi utilitas mereka sendiri (Maiga & Jacobs, 2008). Lebih lanjut Maiga dan Jacobs (2008) menjelaskan bahwa menurut teori keagenan pembuatan *budgetary slack* oleh agen merupakan salah satu bentuk peningkatan biaya-biaya agensi karena keputusan-keputusan berdasarkan alokasi-alokasi sumber daya dapat menjadi suboptimal.

Hobson et al. (2011) berargumen bahwa *budgetary slack* dapat menimbulkan suatu dilema moral karena hal tersebut memungkinkan seorang bawahan untuk mengambil sumber daya berlebih melalui suatu penipuan, dan perilaku tersebut melanggar norma-norma sosial umum dan standar dasar perilaku profesional (Davis, DeZoort, & Kopp, 2006). Davis et al. (2006) menjelaskan bahwa masalah *budgetary slack* mendapat perhatian yang cukup besar dalam literatur akuntansi manajemen. Manager melakukan atau menciptakan *budgetary slack* karena *budgetary slack* dianggap sebagai sarana lindung nilai terhadap ketidakpastian yang memengaruhi *outcomes* (Onsi, 1973). Hal ini diperkuat oleh Kren dan Liao (1988) yang menjelaskan bahwa tingkat ketidakpastian dalam organisasi berdampak pada kecenderungan manager untuk menciptakan *slack* sebagai sarana pelindung. Menurut Lukka (1988) terdapat beberapa intensi melakukan *budgetary slack*. Pertama, intensi sumberdaya (*resource intention*), *budgetary slack* terjadi ketika seseorang berusaha untuk mengendalikan sumber daya secara keseluruhan atau mengendalikan sumberdaya dalam jumlah yang berlebihan. Kedua, intensi evaluasi kinerja (*performance evaluation intention*), *budgetary slack* terjadi karena *output* anggaran berdasarkan target ditetapkan rendah dalam rangka mendapatkan evaluasi yang menguntungkan. Ketiga, intensi motivasi (*motivation intention*), *budgetary slack* dibentuk untuk memotivasi bawahan dengan tujuan meningkatkan kinerja mereka.

Penelitian-penelitian sebelumnya sehubungan dengan *budgetary slack* lebih banyak fokus pada faktor-faktor yang memengaruhi *budgetary slack*. Faktor-faktor yang memengaruhi *budgetary slack* tersebut adalah faktor organisasional, individual, dan sosial. Penelitian-penelitian yang dilakukan sebelumnya sehubungan dengan faktor organisasional, individual, dan sosial yang memengaruhi terjadinya *budgetary slack*, antara lain adalah partisipasi anggaran (Young, 1985; Lukka, 1988; Dunk,

1993; Dunk & Nouri, 1998; Kren, 2003; Adnan & Sulaiman, 2007), informasi asimetri (Onsi, 1973; Young, 1985; Chow, Waller, & Waller, 1988; Dunk, 1993; Dunk & Nouri, 1998; Douglas & Wier, 2000), keefektifan pengendalian anggaran (Kren, 2003; Ozer & Yilmaz, 2011; Yilmaz & Ozer, 2011), insentif (Douglas & Wier, 2000), skema pembayaran (Chow et al. 1988; Waller, 1988; Dunk & Nouri, 1998; Hobson et al., 2011), komitmen organisasional (Yilmaz, Ozer, & Gunluk, 2014), ketidakpastian lingkungan (Dunk & Nouri, 1998; Kren, 2003; Yilmaz & Ozer, 2011), posisi etis (Douglas & Wier, 2000), nilai-nilai personal (Hobson et al., 2011), faktor budaya dan religi (Adnan & Sulaiman, 2007), tekanan sosial (Young, 1985), persepsi keadilan (Ozer & Yilmaz, 2011), kepercayaan antara atasan dan bawahan (Chong & Ferdiansah, 2011), tekanan ketaatan (Davis et al., 2006), ketidakpastian tugas (Dunk, 1995; Dunk & Nouri, 1998), gaya evaluasi atasan (Dunk & Nouri, 1998), kemampuan atasan mendeteksi senjangan (Dunk & Nuori, 1998).

Douglas dan Wier (2000) menjelaskan bahwa secara tradisional *budgetary slack* dipandang sebagai suatu isu-isu organisasional dan perilaku, tetapi *budgetary slack* juga dapat dipandang sebagai suatu isu-isu etis. *Budgetary slack* dipandang sebagai isu etis karena *budgetary slack* tidak konsisten dengan peran terkait norma-norma (*role-related norms*) dan kebajikan yang diinginkan manager profesional dan akuntan (Maiga & Jacobs, 2008). Selain itu menciptakan *budgetary slack* adalah suatu dilema etis yaitu suatu keadaan sulit dengan suatu komponen moral yang merupakan bagian dari pengambilan keputusan (Douglas & Wier, 2005). Penelitian sehubungan dengan *budgetary slack* sebagai isu etis masih sedikit dilakukan, khususnya penilaian moral atas *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang etis atau tidak etis. Penelitian-penelitian sebelumnya lebih banyak meneliti faktor-faktor yang memengaruhi *budgetary slack*, bukan melihat *budgetary slack* sebagai suatu tindakan etis atau tidak etis. Penelitian sehubungan dengan *budgetary slack* sebagai suatu isu etis sebelumnya dilakukan oleh Hobson et al. (2011). Penelitian Hobson et al. (2011) menguji pengaruh skema pembayaran dan nilai-nilai personal terhadap penilaian moral sehubungan *budgetary slack* menggunakan pengujian eksperimen.

Penilaian moral atas *budgetary slack* dipengaruhi oleh berbagai faktor, seperti faktor-faktor individual dan faktor-faktor organisasi. Faktor-faktor individual dan organisasional tersebut sangat bervariasi, variabilitas dalam penilaian moral yang merupakan karakteristik dilema moral masih belum banyak ter jelaskan (Hobson et al., 2011) dan diteliti. Penelitian ini mengacu pada gap dalam literatur akuntansi manajemen untuk meneliti faktor-faktor individual dan faktor-faktor organisasioal lain yang kemungkinan memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*, yaitu dengan menguji pengaruh *gender* sebagai faktor individual dan kode etik sebagai faktor organisasi terhadap penilaian moral atas *budgetary slack*.

Menurut O'Fallon dan Butterfield (2005), penilaian moral menggambarkan penentuan apakah suatu tindakan yang telah dilakukan secara moral benar atau salah. Lincoln dan Holmes (2011) menjelaskan bahwa konsep penilaian moral merupakan evaluasi dari suatu keputusan atau suatu tindakan yang baik atau buruk sebagai dasar untuk pembuatan keputusan etis (*ethical decision making*).

Pembuatan keputusan etis berdasarkan kerangka Rest (1986) terdiri dari empat komponen atau langkah, yaitu mengidentifikasi jenis isu moral (*moral awareness* atau *moral sensitivity*), membuat penilaian moral (*moral judgment*), intensi moral, dan tindakan moral. Lebih lanjut Rest (1986) menjelaskan bahwa setiap komponen adalah berbeda dan dapat saling memengaruhi. Kegagalan pada satu langkah dapat menyebabkan kegagalan dalam membuat suatu keputusan etis. Seseorang yang memiliki kemampuan penilaian moral yang kuat tetapi tidak akan menggunakan kemampuannya tersebut jika seseorang tersebut kurang memiliki sensitivitas moral dan gagal memahami adanya isu moral.

Trevino (1986) mengidentifikasi adanya faktor-faktor individual dan faktor-faktor organisasional yang memengaruhi hubungan antara pembuatan suatu penilaian moral dan keterlibatan dalam perilaku moral. Variabel-variabel yang diuji secara komprehensif oleh peneliti-peneliti sebelumnya sehubungan dengan faktor-faktor individual antara lain usia atau umur (Browning & Zabriskie, 1983; Serwick, 1992; Wimalasari, Pavri, & Jalil, 1996; Peterson, Rhoads, & Vaught, 2001; Krambia-Kapardis & Zopiatis, 2008), *gender* (Beltramini, Peterson, & Kozmetsky, 1984; Akaah, 1989; Eynon, Hill, & Stevens, 1997; Weeks, More, McKinney, & Longenecker, 1999; Fleischman & Valentine, 2003; Krambia-Kapardis et al., 2008), pendidikan dan pengalaman kerja (Wimalasari et al., 1996; Weeks et al., 1999; Larkin, 2000; Razaque & Hwee, 2002; Valentine & Rittenburg, 2007; Sweeney & Costello, 2009). Sedangkan faktor-faktor organisasional adalah budaya dan iklim etis (Verbeke, Uwerkerk, & Peelen, 1996; Douglas, Davidson, Schwartz, 2001; Sweeney, Arnold, & Pierce, 2010), kode etik (Udas, Fuerst, & Paradice, 1996; Douglas et al., 2001; Adam, Taschian, & Shore, 2001; Pflugrath, Martinov-Bennie, & Chen, 2007; McKinney, Emerson, & Neubert, 2010; Davidson & Stevens, 2013), imbalan dan sanksi (Tenbrunsel & Messick, 1999; Cherry & Fraedrich, 2002; Watson, Berkley, & Papamarcos, 2009). Craft (2013), O'Fallon dan Butterfield (2005), Loe, Ferrell, & Mansfield (2000), Ford dan Richardson (1994) melakukan telaah literatur sehubungan dengan penelitian penilaian moral atau keputusan etis selama 33 tahun (1978-2011), hasil telaah literatur tersebut menunjukkan hasil empiris yang beragam (*mixed results*).

Penelitian-penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Douglas & Wier (2000), Stevens (2002), dan Hobson et al. (2011) menunjukkan bahwa *budgetary slack* menimbulkan suatu dilema moral dan merupakan suatu tindakan yang tidak etis. Douglas dan Wier (2000) menguji dimensi etis dalam model *budgetary slack*, dimensi etis yang digunakan adalah posisi etis (*relativism* dan *idealism*). Steven (2002) menguji pengaruh *ethical concern* dan *reputational concern* terhadap penciptaan *budgetary slack*. Penelitian Steven (2002) menemukan bahwa *budgetary slack* berhubungan negatif dengan penilaian moral partisipan terkait dengan penilaian *budgetary slack* dan penilaian moral tersebut sama untuk sejumlah informasi yang dimiliki atasan terkait produksi yang potensial. Steven (2002) menjelaskan bahwa penilaian moral memengaruhi perilaku *self-interest* dalam *setting* penganggaran partisipatif. Hobson et al. (2011) menguji pengaruh skema bonus dan nilai-nilai personal terhadap penilaian moral atas *budgetary slack* menggunakan pengujian eksperimen.

Stevens (2002) dan Schatzberg dan Stevens (2008) menjelaskan bahwa faktor-faktor yang memengaruhi penilaian moral sehubungan dengan *budgetary slack* sangat bervariasi, baik faktor individual maupun faktor organisasional. Variabilitas dalam penilaian moral merupakan karakteristik dilema moral yang masih belum banyak diteliti. Penelitian ini dimotivasi oleh beberapa hal. Pertama, umumnya perspektif tradisional melihat *budgetary slack* sebagai isu-isu organisasional atau isu-isu perilaku, namun *budgetary slack* dapat dipandang sebagai isu-isu etis. Penelitian-penelitian sebelumnya lebih fokus pada faktor-faktor yang memengaruhi *budgetary slack*. Karena masih sedikit penelitian sebelumnya meneliti *budgetary slack* sebagai suatu isu etis, maka penelitian ini berusaha mengisi *gap* tersebut, dengan meneliti penilaian moral atas *budgetary slack* adalah suatu tindakan etis atau tidak etis. Kedua, penelitian penilaian moral yang melibatkan karakteristik individu (faktor individual) dan kondisi lingkungan (faktor organisasional) menunjukkan hasil empiris yang masih bermacam-macam (signifikan dan tidak signifikan) dan belum konsisten (Craft, 2013; O'Fallon dan Butterfield, 2005; Loe, Ferrell, & Mansfield, 2000; Ford dan Richardson, 1994). Sehingga perlu diteliti faktor-faktor (individual dan organisasional) yang memengaruhi penilaian moral dalam konteks *budgetary slack*. Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah variabel *gender* sebagai faktor individual, dan kode etik sebagai faktor organisasional yang memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*. Meneliti peran *gender* dalam penilaian moral atas *budgetary slack* adalah penting karena penilaian etika merupakan komponen dan anteseden utama dari intensi berperilaku etis. Pemahaman yang berbeda antara wanita dan pria dalam penilaian etika menjelaskan bahwa wanita lebih etis dibandingkan pria dalam intensi dan keinginan (Nguyen et al., 2008). Shawver & Clements (2014) menjelaskan bahwa adanya perbedaan *gender* menjelaskan perbedaan penilaian, intensi dan perilaku etis. Selain itu belum ada penelitian sebelumnya yang meneliti peran *gender* dalam penilaian moral pada konteks *budgetary slack*. Menggali peran kode etik dalam penilaian moral atas *budgetary slack* adalah penting karena keberadaan kode etik dianggap sebagai pendukung perilaku etis yang tinggi, keberadaan kode etik juga meningkatkan persepsi bahwa organisasi memiliki perhatian yang lebih besar untuk perilaku etis. Perilaku etis tersebut umumnya diaktifkan dengan norma-norma sosial yang fungsinya untuk mengendalikan perilaku oportunistik. Menurut Booth & Schulz (2004), kode etik harus didukung dengan sanksi yang jelas untuk menjadi efektif.

Berdasarkan motivasi yang dijelaskan sebelumnya maka pertanyaan penelitian yang timbul adalah apakah *gender* sebagai faktor individu dan kode etik sebagai faktor organisasional berperan dalam penilaian moral atas *budgetary slack*? Penelitian ini bertujuan menguji peran *gender* dan kode etik dalam penilaian moral atas *budgetary slack*. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam penelitian akuntansi managerial yang memberikan pemahaman tentang isu moral dari pengaturan penganggaran (*budgeting setting*). Selama ini *budgetary slack* secara tradisional dipandang sebagai masalah organisasi dan perilaku, namun dengan adanya penelitian ini maka *budgetary slack* dapat dipandang sebagai suatu isu atau masalah etika. Penelitian ini juga diharapkan dapat menjelaskan peran kode etik dan *gender* dalam penalaran moral dalam konteks *budgetary slack* pada organisasi. Penelitian

ini juga memberikan kontribusi praktik sehubungan dengan isu etis khususnya di kalangan akuntan, yaitu untuk meningkatkan kinerja etika akuntan melalui kode etik profesional. Dengan kode etik diharapkan profesional berperilaku secara etis dan benar sesuai dengan pedoman etis yang ada.

## 2. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### 2.1 PEMBUATAN KEPUTUSAN ETIKA (*ETHICAL DECISION-MAKING*)

Terdapat berbagai teori pembuatan keputusan etika yang berbeda dan model yang beragam yang menjelaskan proses untuk keputusan etika. Salah satu model yang banyak digunakan dalam pembuatan keputusan etika adalah model pembuatan keputusan etika yang dikembangkan oleh Rest (1986). Rest (1986) menjelaskan empat langkah proses pembuatan keputusan etika, yaitu sensitivitas moral (*moral sensitivity*), penilaian moral (*moral judgment*), intensi moral (*moral intention*), dan perilaku moral (*moral behavior*). Sensitivitas moral adalah ketika seseorang menyadari bahwa masalah etis itu ada, dalam langkah ini agen moral mengakui bahwa situasi menyajikan suatu dilema etis dan adanya konsekuensi potensial yang dapat memengaruhi lainnya sebagai akibat dari perilaku agen moral tersebut. Penilaian moral adalah ketika seseorang menilai apakah tindakan-tindakan yang dilakukan orang secara moral benar atau salah, dalam langkah ini melibatkan penilaian berbagai tindakan tersebut. Intensi moral adalah ketika seseorang memilih suatu tindakan tertentu. Perilaku moral adalah seorang individu terlibat dalam perilaku moral. Jones (1991) menjelaskan bahwa Rest (1986) menyajikan suatu teori pengambilan keputusan etis individual yang dengan mudah digeneralisasi pada lingkungan organisasi.

Rest (1986) menjelaskan bahwa pengambilan keputusan moral menunjukkan bahwa seseorang harus terlebih dahulu memikirkan pembentukan keputusan sebagai bingkai moral (kesadaran moral) sebelum memutuskan tindakan yang secara moral benar (penilaian moral). Model-model keputusan moral lainnya juga menyiratkan bahwa situasi tertentu harus menghasilkan bingkai moral sebelum pertimbangan moral dibuat (Ferrell & Gresham, 1985; Hunt dan Vitell, 1986; Trevino, 1986; Jones, 1991; Forsyth, 1992). Dalam penelitian ini menekankan pada penilaian moral, dimana seseorang menilai apakah tindakan *budgetary slack* yang dilakukan seseorang secara moral benar atau salah atau dengan istilah lainnya tindakan etis atau tidak etis.

Loe et al. (2000) menjelaskan bahwa selain model Rest (1986) yang banyak digunakan dalam pembuatan keputusan etis organisasi terdapat model Jones (1991) yang menyajikan model sintesis yang paling komprehensif. Model Jones (1991) mengintegrasikan model pembuatan keputusan etis sebelumnya dan menunjukkan variabel-variabel yang memengaruhi pembuatan keputusan etis dan memperkenalkan konsep intensitas moral (*moral intensity*). Fondasi model Jones berdasarkan pada rerangka Rest (1986), Jones (1991) menggunakan empat langkah pembuatan keputusan etis Rest (1986) untuk menghubungkan model pembuatan keputusan etis dan mengasumsikan bahwa pilihan-pilihan etis tidak hanya keputusan individual saja, tetapi ditentukan oleh pembelajaran sosial dalam organisasi (Loe

et al., 2000). Perbedaan model Jones (1991) dengan Rest (1986) adalah model Jones (1991) memasukkan variabel intensitas moral untuk melengkapi pembuatan keputusan etis.

Hobson et al. (2011) meneliti penilaian moral sehubungan dengan *budgetary slack* menggunakan studi eksperimen. Hobson et al. (2011) menguji pengaruh skema pembayaran dan nilai-nilai personal terhadap penilaian moral sehubungan dengan *budgetary slack*. Skema pembayaran yang digunakan adalah *truth-inducing pay scheme* dan *slack-inducing pay scheme*, sedangkan nilai-nilai personal yang digunakan adalah nilai-nilai tradisional, tanggung jawab dan empati. Hasil pengujian menunjukkan bahwa partisipan yang menetapkan anggaran dalam *slack-inducing pay scheme*, selanjutnya akan menciptakan *budgetary slack* yang relatif tinggi, dan rata-rata partisipan menilai *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang tidak etis. Hasil ini menjelaskan bahwa *slack-inducing pay scheme* menghasilkan suatu bingkai yang menetapkan *economic self-interest* terhadap norma sosial umum seperti kejujuran dan tanggung jawab. Selain itu hasil pengujian menjelaskan bahwa nilai-nilai tradisional dan empati lebih menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang tidak etis. Hasil ini secara keseluruhan menunjukkan bahwa insentif keuangan memainkan peran penting dalam menentukan bingkai moral penetapan anggaran dan nilai-nilai tradisional memainkan suatu peran dalam menentukan bagaimana individu merespons bingkai moral tersebut.

## 2.2 GENDER DAN PENILAIAN MORAL ATAS BUDGETARY SLACK

*Gender* merupakan salah satu variabel yang banyak digunakan dalam variabel penelitian dalam literatur etika bisnis (Nguyen et al., 2008). Variabel *gender* yang digunakan dalam penelitian etika bisnis mengacu pada wanita dan pria. Lebih lanjut Nguyen et al. (2008) menjelaskan alasan mengapa penelitian perbedaan *gender* dalam penilaian etis (khususnya dalam etika bisnis) banyak digunakan, karena dengan masuknya wanita yang lebih banyak dalam posisi level managerial yang lebih tinggi, pemahaman etika wanita dibandingkan dengan pria memberikan wawasan tentang membina iklim etika positif dalam perusahaan global.

Dalam literatur psikologi ditawarkan beberapa teori yang berusaha untuk menjelaskan perbedaan *gender* untuk berbagai jenis penilaian, intensi dan perilaku (Shawver & Clements, 2014). Terdapat tiga teori utama yang banyak didiskusikan dalam literatur untuk menjelaskan perbedaan *gender*, yaitu *moral orientation theory* (Gilligan, 1982), *social role theory* (Eagly, 1987), dan *gender socialization theory* (Dawson, 1992; Dawson, 1997). *Moral orientation theory* menjelaskan bahwa wanita dan pria menggunakan tipe kognitif atau orientasi moral untuk memecahkan dilema moral. Wanita menunjukkan orientasi kepedulian sedangkan pria menunjukkan orientasi keadilan dalam memecahkan dilema moral. *Social role theory* menjelaskan bahwa wanita dinilai positif untuk atribut mereka yang orientasinya hubungan dan sensitif secara sosial, sedangkan pria dinilai untuk kesuksesan, keagresifan, dan kemandirian mereka. *Gender socialization theory* menjelaskan bahwa karena identitas *gender* adalah stabil dan tidak berubah, maka perbedaan nilai-nilai, kepentingan atau minat dan perbedaan sifat yang dibawa oleh wanita dan pria ke lingkungan kerja yang seharusnya menyebabkan

perbedaan dalam persepsi etis akan stabil sepanjang waktu. Contohnya personalitas feminin dan maskulin yang dikembangkan dari masa kanak-kanak dan perbedaan-perbedaan dalam nilai-nilai moral dan pandangan-pandangan etis akan terdeteksi melalui kehidupan (Dawson, 1992). Teori ini juga menjelaskan bahwa wanita dan pria secara fundamental menjalani perkembangan moral yang berbeda maka kecenderungan mereka membawa sekumpulan nilai-nilai yang berbeda tersebut ke tempat kerja. Perbedaan sekumpulan nilai-nilai tersebut menyebabkan perbedaan bentuk perilaku dan sikap etis wanita dan pria. Dalam teori ini, pria menempatkan nilai-nilai berdasarkan uang, kemajuan, kekuatan dan ukuran yang nyata kinerja personal, sedangkan wanita lebih konsen pada hubungan yang harmonis dan membantu orang lain (Clikeman, Geiger, & O'Connell, 2001). Untuk mengembangkan hipotesis penelitian sehubungan dengan *gender* dalam penilaian moral atas *budgetary slack* menggunakan *gender socialization theory*.

Beltramini et al. (1984) dan Peterson, Beltramini, dan Kozmetsky (1991) menemukan bahwa wanita lebih konsen dengan isu-isu etis dan menilai lebih tinggi atas isu-isu etika dibandingkan pria. Akaah (1989) menguji perbedaan penilaian etis antara *marketing* wanita dan pria profesional. Hasil pengujian menunjukkan bahwa wanita memiliki penilaian etis yang lebih tinggi dibandingkan pria. Penelitian ini didukung dengan hasil penelitian Eynon et al. (1997) yang menghasilkan wanita memiliki nilai penalaran moral yang lebih tinggi dibandingkan pria. Penelitian Weekes et al. (1999) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan antara pria dan wanita dalam penilaian etis, dimana wanita melaporkan penilaian etis yang lebih tinggi di 7 skenario dari 19 skenario sedangkan pria melaporkan penilaian etis yang lebih tinggi di 2 skenario dari 19 skenario. Penelitian Chung dan Monroe (2003) menggali *social desirability bias*, dengan menggunakan variabel *gender* dan *religiousness*. Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa *social desirability bias* adalah lebih tinggi atau lebih rendah ketika situasi yang dihadapi lebih tidak etis atau kurang tidak etis. Wanita yang lebih religius mencatat skor bias tertinggi dibandingkan wanita yang religiusnya kurang dan pria yang tidak religius. Valentine dan Rittenburg (2007) menemukan bahwa pebisnis profesional wanita memiliki penilaian etis yang lebih tinggi dibandingkan pebisnis profesional pria. Penelitian Nguyen et al. (2008) menghasilkan bahwa penilaian moral mahasiswa wanita atas penilaian etis lebih tinggi dan konsisten dibandingkan dengan mahasiswa pria. Sweeney et al. (2010) menemukan bahwa wanita penilaian etis lebih tinggi dibandingkan pria.

Berbeda dengan penelitian Sweeney dan Costello (2009) menemukan bahwa tidak ada perbedaan antara mahasiswa akuntansi wanita dan pria dalam pembuatan keputusan etis. Clikeman et al. (2001) yang menemukan bahwa tidak ada perbedaan antara persepsi wanita dan pria dalam penerimaan etis manajemen laba. Penelitian Clikeman et al. (2001) didukung oleh hasil penelitian Shawver dan Clements (2014) yang menemukan bahwa tidak ada perbedaan signifikan antara akuntan profesional wanita dan pria ketika membuat penilaian etis keterlibatan dalam manajemen laba.

Sependek pemahaman penulis sampai saat ini belum ditemukan penelitian sebelumnya yang meneliti pengaruh *gender* dalam penilaian moral dalam konteks *budgetary slack*. *Gender* merupakan faktor individual yang memengaruhi penilaian etis, intensi etis dan perilaku etis (Shawver & Clements,



2014). Penelitian sebelumnya meneliti pengaruh *gender* terhadap penilaian moral sehubungan dengan manajemen laba (Clikeman et al., 2001). Hal ini dapat diasumsikan juga bahwa perilaku melakukan manajemen laba dan perilaku melakukan *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang berhubungan dengan moral, maka argumen bahwa *gender* merupakan variabel yang dapat digunakan sebagai faktor individual yang memengaruhi pembuatan keputusan dalam penilaian moral apakah *budgetary slack* adalah suatu tindakan etis atau tidak etis. Berdasarkan asumsi tersebut maka diduga kemungkingna *gender* memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

**Hipotesis 1** : *Dibanding pria, wanita menilai budgetary slack sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis.*

### 2.3 KODE ETIK DAN PENILAIAN MORAL ATAS BUDGETARY SLACK

Kode etik secara umum merupakan norma-norma, aturan dan asas yang diterima oleh kelompok tertentu sebagai landasan atau pedoman tingkah laku atau berperilaku. Tujuan dari kode etik ini adalah agar profesional melakukan perbuatan dengan benar sesuai dengan pedoman yang ada. Kode etik adalah salah satu cara untuk meningkatkan iklim organisasional sehingga seseorang dapat berperilaku secara etis (Shaw & Barry, 1995 dalam Adam et al., 2001). Kode etik umumnya termasuk dalam norma-norma sosial. Kode etik adalah sarana hukum dan managerial, karena perusahaan dapat menggunakan kode etik secara hukum yang bertanggung jawab untuk tindakan-tindakan karyawan, manager membuat kode etik untuk memandu perilaku individu dan untuk menjaga perusahaan dari perilaku karyawan yang tidak legal dan tidak etis (Adam et al., 2001). Perusahaan umumnya membuat kode etik untuk mengurangi ambiguitas, meningkatkan praktik-praktik etis dan menetapkan suatu etika yang kuat (Ibrahim, Angelidis, & Tomie, 2009).

Saat ini terjadi kesenjangan dukungan empiris dan teoritis dalam literatur sehubungan efektivitas kode etik, sehingga perlu adanya pengujian atas kesenjangan tersebut dengan mempelajari efektivitas kode etik dalam *setting* eksperimental (Davidson & Stevens, 2013). Penelitian Hegarty dan Sims (1979) melakukan studi eksperimen lapangan menggunakan partisipan mahasiswa S1 yang meneliti kebijakan dan filosofi organisasional sehubungan dengan perilaku tidak etis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kode etik secara positif berhubungan dengan perilaku pembuatan keputusan etis. Penelitian Laczniak dan Inderrieden (1987) menemukan bahwa kode etik yang dilengkapi dengan sanksi mengarahkan pada perilaku yang lebih etis untuk partisipan mahasiswa dalam pelatihan basket. McCabe, Trevino, dan Butterfield (1996) melakukan penelitian terhadap 318 orang yang melakukan bisnis dan menemukan bahwa kode etik berhubungan positif dengan perilaku etis. Penelitian McCabe et al. (1996) didukung oleh Adam et al. (2001) yang menemukan bahwa individu yang bekerja di organisasi dengan kode etik lebih etis dibandingkan dengan individu dalam organisasi yang tidak memiliki kode etik. Pflugrath et al. (2007) menemukan bahwa keberadaan kode etik secara signifikan berpengaruh terhadap *audit judgment* akuntan profesional. Penelitian McKinney et al. (2010)

menunjukkan bahwa profesional bisnis yang bekerja di perusahaan dengan kode etik tertulis cenderung kurang menerima situasi yang secara etika tidak jelas dibandingkan dengan profesional bisnis yang bekerja di perusahaan yang tidak memiliki kode etik.

Untuk mengembangkan hipotesis bahwa kode etik berpengaruh terhadap penilaian moral atas *budgetary slack* menggunakan teori norma-norma sosial (Bicchieri, 2006) atau dikenal dengan model aktivasi norma-norma social Bicchieri. Teori norma-norma sosial menjelaskan bahwa penjelasan norma-norma dalam hal harapan dan preferensi dari orang-orang yang mengikuti norma-norma tersebut. Keberadaan suatu norma tergantung pada jumlah yang memadai dari orang-orang yang percaya bahwa norma tersebut ada dan berkaitan dengan jenis situasi tertentu (Bicchieri, 2006). Bicchieri memberikan suatu definisi operasional aktivasi norma-norma sosial yang menghasilkan prediksi yang bermakna dan dapat diuji (Davidson & Stevens, 2013).

Lebih lanjut Davidson dan Stevens (2013) menjelaskan bahwa model Bicchieri menunjukkan bagaimana orang memetakan konteks ke dalam interpretasi tertentu yang membentuk keyakinan (*belief*) dan harapan mereka tentang motif dan perilaku orang, khususnya aktivasi norma-norma sosial menciptakan ekspektasi dan keyakinan yang berdampak pada perilaku. Model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri meliputi kondisi awal atau kontingensi yang harus dipenuhi sebelum norma-norma sosial teraktivasi dan tiga kondisi preferensi kondisional (Bicchieri, 2006). Kondisi awal atau kontingensi adalah kondisi dimana seseorang mengetahui adanya suatu aturan dan aturan tersebut diterapkan dalam suatu kondisi tertentu. Tiga kondisi preferensi kondisional adalah (a) ekspektasi empiris (*empirical expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya bahwa kelompok yang cukup besar dalam populasi mengikuti aturan dalam kondisi tertentu; (b) ekspektasi normatif (*normative expectations*), yaitu kondisi bahwa individu percaya bahwa kelompok yang cukup besar dalam populasi mengharapkan individu tersebut mengikuti aturan dalam kondisi tertentu; dan (c) ekspektasi normatif dengan sanksi (*normative expectations with sanctions*), yaitu kondisi bahwa individu percaya bahwa kelompok yang cukup besar dalam populasi mengharapkan individu tersebut mengikuti aturan dalam kondisi tertentu, prefer individu mengikuti aturan, dan mungkin adanya sanksi perilaku melalui penalti atau reward. Kondisi-kondisi tersebut digunakan untuk membuat prediksi sehubungan dengan pengaruh kode etik terhadap penilaian moral atas *budgetary slack*.

Dengan menggunakan model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri (Bicchieri, 2006), Davidson dan Stevens (2013) memprediksi bahwa kode etik cenderung meningkatkan perilaku manager dalam pengambilan keputusan dan kepercayaan investor terhadap luasnya mengaktivasi norma-norma sosial yang mengendalikan perilaku oportunistik. Model Bicchieri menyarankan bahwa norma-norma sosial harus digerakkan (aktivasi) melalui petunjuk-petunjuk situasional untuk menjadi efektif. Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa kode etik hanya meningkatkan perilaku manager dan kepercayaan investor ketika kode etik dilengkapi dengan sertifikasi publik (mengesahkan kode etik dengan tanda tangan) yang dipilih oleh manager. Sedangkan ketika kode etik ada tetapi tidak dilengkapi dengan sertifikasi, tidak memperbaiki perilaku manager dan kepercayaan manager. Kode etik

merupakan faktor eksternal yang diprediksi berpengaruh terhadap penilaian moral sehubungan kebudgetary slack (Hobson et al., 2011). Dengan mengacu pada teori norma-norma sosial dan teori pembuatan keputusan moral maka diprediksi bahwa kode etik berpengaruh terhadap penilaian moral sehubungan dengan *budgetary slack*. Kode etik perusahaan secara positif akan meningkatkan perilaku keputusan dan kepercayaan etis individual (Ford et al., 1994). Booth dan Schulz (2004) menjelaskan bahwa keberadaan kode etik dianggap sebagai pendukung perilaku etis yang tinggi. Selain itu keberadaan kode etik juga meningkatkan persepsi bahwa organisasi memiliki perhatian yang lebih besar untuk perilaku etis. Namun kode etik harus didukung dengan sanksi yang jelas untuk menjadi efektif. Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

**Hipotesis 2** : *Individu yang didukung dengan kode etik tanpa sanksi akan menilai budgetary slack sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan individu yang didukung tanpa kode etik, individu yang didukung kode etik dengan sanksi akan menilai budgetary slack sebagai suatu tindakan yang lebih etis dibandingkan individu yang didukung kode etik tanpa sanksi.*

### 3. METODA PENELITIAN

#### 3.1 DESAIN EXPERIMENTAL

Untuk menguji hipotesis, penelitian ini menggunakan eksperimen *expericorr factorial design* atau *mixed factorial design* (Leary, 2012) yaitu 2 x 3 antarsubjek (*between-subjects*). Penelitian ini menggunakan *expericorr factorial design* karena penelitian ini menguji efek kombinasi dari faktor situasional dengan variabel partisipan (variabel subjek). Desain eksperimen dalam penelitian ini melibatkan satu variabel independen yang dimanipulasi yaitu kode etik (tanpa kode etik, kode etik tanpa sanksi, dan kode etik dengan sanksi) dan satu variabel partisipan yang telah terukur yaitu *gender* (wanita dan pria). Penelitian ini menggunakan *expericorr factorial design* karena dua alasan (Leary, 2012). Pertama, untuk menguji generalitas efek variabel independen. Partisipan memiliki karakteristik yang berbeda sering merespons situasi yang berbeda dengan cara yang berbeda, sehingga variabel independen memiliki efek yang berbeda atas partisipan yang memiliki karakteristik yang berbeda. *Expericorr factorial design* memperkenankan peneliti untuk menentukan apakah efek dari variabel independen tertentu terjadi berlaku untuk semua partisipan atau hanya untuk partisipan dengan atribut tertentu (contoh: wanita-pria). Kedua, peneliti menggunakan *expericorr design* dalam upaya untuk memahami bagaimana karakteristik personal tertentu berhubungan dengan perilaku dalam berbagai kondisi.

#### 3.2 PARTISIPAN DAN TUGAS EKSPERIMENTAL

Partisipan dalam penelitian ini adalah mahasiswa S1 Akuntansi yang telah mengambil mata kuliah etika bisnis dan akuntansi manajemen dan mahasiswa S2 Magister Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis di Universitas Gadjah Mada Yogyakarta. Argumen penggunaan mahasiswa sebagai subjek

dalam penelitian ini karena mahasiswa dapat dijadikan proksi penyulih dengan asumsi bahwa mahasiswa akuntansi yang telah mengambil mata kuliah akuntansi manajemen mampu memberikan keputusan etis dalam menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan etis atau tidak etis.

Untuk mendapatkan penyimpulan yang valid dan mencegah adanya pengaruh dari variabel lain yang tidak diinginkan yang kemungkinan berpengaruh terhadap hasil eksperimen, eksperimen ini menggunakan randomisasi. Subjek eksperimen yang ada di didistribusikan ke berbagai sel manipulasi secara acak (tanpa kode etik, kode etik tanpa sanksi, dan kode etik dengan sanksi). Subjek eksperimen diberikan material eksperimental dengan tiga skenario eksperimental. Subjek eksperimen diberikan skenario eksperimental untuk menilai apakah tindakan yang dilakukan oleh manager yang melakukan *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang etis atau tidak etis. Pada akhir dari kasus yang diberikan kepada subjek eksperimen, peneliti melakukan pengecekan manipulasi. Pengecekan manipulasi dilakukan dengan memberikan beberapa pertanyaan sehubungan manipulasi yang dilakukan oleh peneliti dalam skenario eksperimen. Tujuan dari pengecekan manipulasi ini adalah untuk memastikan bahwa subjek sudah menerima manipulasi dengan takaran dan bentuk seperti yang dirancang oleh peneliti (Nahartyo & Utami, 2016).

### 3.3 VARIABEL INDEPENDEN DAN VARIABEL DEPENDEN

Variabel independen dalam penelitian ini adalah *gender* dan kode etik. Variabel independen *gender* terdiri dari wanita atau pria merupakan variabel partisipan atau variabel subjek. Sedangkan variabel independen kode etik merupakan variabel independen yang di manipulasi yaitu tanpa kode etik, kode etik tanpa sanksi dan kode etik dengan sanksi. Kode etik menggunakan instrumen yang digunakan oleh Davidson dan Stevens (2013), yang mengacu pada SOX seksi 406(c) dan keputusan SEC sehubungan dengan persyaratan pengungkapan kode etik (SEC 2003a). Kode yang digunakan dalam eksperimen ini konsisten dengan persyaratan SEC 2003a yang mengacu pada norma-norma sosial umum yaitu kejujuran, integritas, tanggung jawab, dan kewajaran. Namun instrumen kode etik Davidson dan Stevens (2013) dimodifikasi dan dikembangkan sesuai dengan desain penelitian dalam penilaian moral atas *budgetary slack*. Pengembangan instrumen dalam bentuk manipulasi untuk kode etik tanpa sanksi dan kode etik dengan sanksi.

Variabel dependen adalah penilaian moral atas *budgetary slack*. Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian sebelumnya yaitu Hobson et al. (2011) dan Hartmann dan Maas (2010). Pengembangan eksperimen dilakukan dengan mendiskusikan terlebih dengan para ahli di bidang akuntansi manajemen termasuk ahli penelitian eksperimen. Untuk mengukur penilaian moral sehubungan dengan *budgetary slack*, penelitian ini menggunakan pertanyaan: tindakan *budgetary slack* yang dilakukan oleh manager adalah suatu tindakan yang sangat tidak etis sampai sangat etis. Respons untuk pertanyaan tersebut menggunakan skala likert dengan kisaran dari 1 “sangat tidak etis” sampai 7 “sangat etis” dan 4 adalah “moderat”.

## 4. HASIL DAN DISKUSI

### 4.1 PENGECEKAN MANIPULASI DAN STATISTIK DESKRIPTIF

Partisipan yang terlibat dalam eksperimen ini berjumlah 102 orang yang terdiri dari mahasiswa S1 Akuntansi, S2 Magister Akuntansi dan Magister Sains Akuntansi di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Gadjah Mada Yogyakarta. Sebelum instrumen dieksekusi untuk pengambilan data, instrumen yang dikembangkan dilakukan pengujian awal (*pilot test*) terlebih dahulu. Pengujian awal dilakukan untuk memberikan gambaran mengenai kualitas maupun efektivitas teknik manipulasi. Uji pilot dilakukan pada sekelompok subjek mahasiswa S1 Akuntansi dan mahasiswa S2 Magister Akuntansi. Uji pilot dalam penelitian ini dilakukan tiga kali. Uji pilot pertama menunjukkan hasil kegagalan dalam pengecekan manipulasi sebanyak 40%. Berdasarkan masukan dari subjek atas kalimat-kalimat yang disajikan sebagai bentuk manipulasi dan diskusi dengan melibatkan tenaga ahli, maka dilakukan perbaikan rancangan manipulasi. Selanjutnya setelah instrumen direvisi, dilakukan uji pilot kembali. Hasil uji pilot kedua menunjukkan hasil yang lebih baik, yang ditunjukkan dengan hasil pengecekan manipulasi meningkat (kegagalan pengecekan manipulasi menurun menjadi 20%). Untuk mendapatkan keyakinan yang memadai bahwa manipulasi sudah mampu diterima oleh sekelompok subjek uji pilot seperti yang dirancang peneliti, dilakukan uji pilot ketiga. Hasil uji pilot ketiga menunjukkan hasil yang lebih baik dengan hasil pengecekan manipulasi yang lebih rendah dari pilot sebelumnya (turun menjadi 9,5%).

Pengecekan manipulasi atas manipulasi kode etik (tidak ada kode etik, kode etik tanpa sanksi dan kode etik dengan sanksi) menggunakan dua pertanyaan. Pertanyaan pertama dalam bentuk “apakah perusahaan memiliki kode etik?” dengan menggunakan jawaban “ya” atau “tidak”. Pertanyaan kedua dalam bentuk “apakah perusahaan memiliki kode etik dengan sanksi yang jelas?” dengan menggunakan jawaban “ya” atau “tidak”. Hasil pengecekan manipulasi menunjukkan bahwa manipulasi dan kontrol eksperimental sudah efektif.

Variabel *gender* terdiri dari wanita dan pria, dimana jumlah partisipan wanita sebanyak 57 orang (55,9%) dan partisipan pria sebanyak 45 orang (44,1%). Variabel manipulasi adalah kode yang terdiri dari tiga level, yaitu tanpa kode etik sebanyak 35 partisipan (34,3%), kode etik tanpa sanksi sebanyak 35 partisipan (34,3%), dan kode etik dengan sanksi sebanyak 32 partisipan (31,4%). Penilaian moral atas *budgetary slack* memiliki nilai rerata 2,58 (DS = 1,085). Hasil rerata menjelaskan bahwa partisipan menilai bahwa *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang tidak etis. Selain itu statistik deskriptif menjelaskan variabel usia, jenjang studi dan pengalaman kerja sebagai variabel karakteristik partisipan atau variabel kontrol. Statistik deskriptif karakteristik subjek di jelaskan dalam Tabel 1. Penelitian ini melakukan uji terlebih dahulu untuk memastikan bahwa populasi dalam varians yang sama dengan menggunakan uji Levene (*Levene's test*).

Tabel 1

Statistik deskriptif data demografi subjek eksperimen

Variabel	Level	Total (%) / Rerata (DS)
Gender	Wanita	57 (55,9%)
	Pria	45 (44,1%)
Kode Etik	Tanpa Kode Etik	35 (34,3%)
	Kode Etik tanpa Sanksi	35 (34,3%)
	Kode Etik dengan Sanksi	32 (31,4%)
Usia	≤ 22 Tahun	42 (41,2%)
	23 – 40 Tahun	60 (58,8%)
Jenjang Studi	S1 Akuntansi	36 (35,3%)
	S2 Akuntansi	66 (64,7%)
Pengalaman Kerja	0 – 10 Tahun	90 (88,2%)
	11 – 20 Tahun	12 (11,8%)
Penilaian Moral atas <i>budgetary slack</i>		2,58 (1,085)

#### 4.2 PENGUJIAN HIPOTESIS

Tabel 2 menjelaskan statistik deskriptif rerata, deviasi standar dan jumlah subjek dalam desain faktorial 2 x 3. Tabel 2 menunjukkan bahwa wanita memiliki rerata (2,23) dan deviasi standar (0,732) yang lebih rendah dibandingkan rerata (3,02) dan deviasi standar (1,288) pria. Perbedaan rerata ini menjelaskan bahwa wanita menilai *budgetary slack* lebih tidak etis dibandingkan pria. Sel kode etik tanpa sanksi menunjukkan rerata (2,34) dan deviasi standar (0,968) yang lebih rendah dibandingkan rerata (3,06) dan deviasi standar (1,187) sel tanpa kode etik. Sel kode etik dengan sanksi menunjukkan rerata (2,31) dan deviasi standar (0,931) yang lebih rendah dibandingkan rerata (3,06) dan deviasi standar (1,187) sel tanpa kode etik. Sel kode etik dengan sanksi menunjukkan rerata (2,31) dan deviasi standar (0,931) yang lebih rendah dibandingkan rerata (2,34) dan deviasi standar (0,968) sel kode etik tanpa sanksi. Perbedaan rata-rata ini menjelaskan bahwa seseorang menilai *budgetary slack* lebih tidak etis ketika didukung kode etik tanpa sanksi maupun dengan sanksi dibandingkan tidak ada kode etik

Tabel 2

Statistik deskriptif rerata, (deviasi standar), dan jumlah subjek eksperimen

	Manipulasi			Total
	Tanpa Kode Etik	Kode Etik Tanpa Sanksi	Kode Etik Dengan Sanksi	
Pria	3,75 (1,390) n = 16	2,64 (1,008) n = 14	2,60 (1,121) n = 15	3,02 (1,288) n = 45
Wanita	2,47 (0,513) n = 19	2,14 (0,910) n = 21	2,06 (0,659) n = 17	2,23 (0,732) n = 57
Total	3,06 (1,187) n = 35	2,34 (0,968) n = 35	2,31 (0,931) n = 32	2,58 (1,085) n = 102

Untuk menguji dua hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini menggunakan uji ANOVA. Tabel 2 menunjukkan bahwa rerata wanita sebesar 2,23 (DS = 0,732) dan rerata pria sebesar 3,02 (DS = 1,288). Rerata grup wanita lebih kecil dibandingkan rerata pria, rerata ini menjelaskan bahwa wanita menilai *budgetary slack* adalah suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan pria. Untuk memastikan adanya perbedaan yang signifikan antara rerata grup wanita dan grup pria, maka di uji menggunakan uji ANOVA. Hasil uji ANOVA menjelaskan bahwa adanya perbedaan yang signifikan secara statistik ( $F = 15,396$ ,  $p = 0,000$ ) antara pria dan wanita dalam penilaian moral atas *budgetary slack*, sehingga hipotesis pertama terdukung. Hasil menunjukkan bahwa dibanding pria, wanita menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis. Hasil ini mengkonfirmasi *gender socialization theory*, teori yang menjelaskan bahwa bahwa wanita dan pria secara fundamental menjalani perkembangan moral yang berbeda maka kecenderungan mereka membawa nilai-nilai yang berbeda tersebut ke tempat kerja, dan perbedaan nilai-nilai tersebut menyebabkan perbedaan bentuk penilaian, sikap dan perilaku etis wanita dan pria.

Hipotesis 2 menyatakan bahwa individu yang didukung dengan kode etik (baik tanpa sanksi maupun dengan sanksi) akan menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan individu yang didukung tanpa kode etik. Tabel 2 menunjukkan perbedaan rerata antara sel tanpa kode etik sebesar 3,06 (DS = 1,187), rerata sel kode etik tanpa sanksi sebesar 2,34 (DS = 0,968), dan rerata sel kode etik dengan sanksi sebesar 2,31 (DS = 0,931). Dari rerata dalam tabel 2 menunjukkan bahwa rerata sel tanpa kode etik lebih tinggi dibandingkan sel kode etik tanpa sanksi dan sel kode etik dengan sanksi. Hasil uji ANOVA menunjukkan bahwa adanya perbedaan secara statistik signifikan antara sel tanpa kode etik, kode etik tanpa sanksi, dan kode etik dengan sanksi dalam penilaian moral atas *budgetary slack* ( $F = 5,675$ ,  $p = 0,005$ ). Setelah diketahui adanya perbedaan yang signifikan antara tiga level kode etik maka dilakukan *post hoc test* untuk melihat grup kode etik mana saja yang berbeda dan tidak berbeda. Hasil *post hoc test* menunjukkan beberapa bukti empiris. Pertama, perbedaan penilaian moral atas *budgetary slack* antara grup tanpa kode etik dengan grup kode etik tanpa sanksi menunjukkan hasil yang signifikan ( $p = 0,013$ ). Hasil ini menjelaskan bahwa individu yang didukung kode etik tanpa sanksi akan menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan individu yang didukung tanpa kode etik. Kedua, adanya perbedaan yang signifikan antara grup tanpa kode etik dengan grup kode etik dengan sanksi ( $p = 0,012$ ). Hasil ini menjelaskan bahwa individu yang didukung kode etik dengan sanksi akan menilai *budgetary slack* sebagai tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan individu yang didukung tanpa kode etik. Ketiga, tidak ada perbedaan yang signifikan antara grup kode etik tanpa sanksi dengan grup kode etik dengan sanksi ( $p = 0,992$ ). Hasil pengujian menyimpulkan bahwa hipotesis 2 terdukung. Hasil ini mendukung model aktivasi norma-norma sosial Bicchieri (2006).

Untuk mengatasi adanya galat eksperimen yang kemungkinan mengganggu hubungan kausalitas antara variabel independen dengan variabel dependen, penelitian ini menggunakan variabel kontrol atau kovariat (variabel selain variabel independen). Galat dapat berasal dari karakteristik subjek atau kondisi

lingkungan eksperimen. Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini adalah usia, jenjang studi dan pengalaman. Usia, jenjang studi dan pengalaman digunakan sebagai variabel kovariat karena kemungkinan karakteristik partisipan dapat memengaruhi hasil. *Analysis of variance* (ANCOVA) digunakan untuk mereduksi galat eksperimen dengan memasukkan variabel usia, jenjang studi dan pengalaman dalam analisis hubungan *gender* dan kode etik dengan penilaian moral atas *budgetary slack*. Hasil uji ANCOVA ditunjukkan dalam Tabel 3. Uji ANCOVA menunjukkan bahwa variabel usia ( $p = 0,591$ ) dan jenjang studi ( $p = 0,426$ ) tidak berpengaruh secara signifikan terhadap penilaian moral atas *budgetary slack*. Sedangkan variabel pengalaman berpengaruh secara signifikan ( $p = 0,045$ ) terhadap penilaian moral atas *budgetary slack*.

Hasil uji ANCOVA menjelaskan juga bahwa variabel *gender* berpengaruh signifikan terhadap penilaian moral atas *budgetary slack* ( $p = 0,000$ ) dan variabel kode etik berpengaruh terhadap penilaian moral atas *budgetary slack* ( $p = 0,005$ ). Hasil ini melengkapi hasil uji Anova yang telah dilakukan sebelumnya untuk menguji hipotesis. Hasil uji tersebut menunjukkan hasil yang sama yaitu mendukung Hipotesis 1 dan Hipotesis 2.

Tabel 3  
ANCOVA - Uji pengaruh antarsubjek

Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected model	35.741 <sup>a</sup>	8	4.468	4.998	.000
Intercept	56.22	1	56.222	62.896	.000
Usia	.259	1	.259	.290	.591
Jenjang Studi	.571	1	.571	.639	.426
Pengalaman	3.680	1	3.680	4.117	.045
<i>Gender</i>	16.962	1	16.962	18.976	.000
Kode Etik	9.946	2	4.973	5.563	.005
Gender * Kode Etik	2.834	2	1.417	1.585	.210
Error	83.132	93	.894		
Total	797.000	102			
Corrected Total	118.873	101			

a. R Squared = .301 (Adjusted R Squared = .241)

Variabel dependen: Penilaian moral atas *budgetary slack*.

## 5. SIMPULAN, KONTRIBUSI DAN KETERBATASAN

Penelitian ini menguji apakah *gender* dan kode etik memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*. Secara spesifik menguji bahwa wanita akan menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan pria, dan individu yang didukung dengan kode etik dengan sanksi akan menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang lebih tidak etis dibandingkan individu yang didukung tanpa kode etik atau kode etik tanpa sanksi. Hasil menjelaskan bahwa *gender* dan kode etik memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*. Terdukungnya hipotesis satu menunjukkan



bahwa pengambilan keputusan etis dipengaruhi oleh faktor individual, hal ini mendukung teori pembuatan keputusan etis. Selain itu dengan terbuktinya *gender* memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack* mendukung *gender socialization theory*. Konsisten dengan teori norma-norma sosial Bicchieri, hasil penelitian ini menunjukkan bahwa individu akan menilai suatu tindakan etis atau tidak etis melalui suatu aktivisasi norma sosial tertentu, khususnya dalam penelitian ini adalah kode etik. Ketika ada kode etik baik tanpa sanksi maupun dengan sanksi maka seseorang akan lebih menilai *budgetary slack* sebagai suatu tindakan yang tidak etis dibandingkan ketika tidak ada kode etik. Hasil ini juga mendukung teori pembuatan keputusan bahwa keputusan etis dipengaruhi oleh faktor organisasional.

Penelitian ini memberikan kontribusi dalam penelitian akuntansi managerial yang memberikan pemahaman tentang isi moral dari pengaturan penganggaran (*budgeting setting*). Dengan adanya penelitian ini maka *budgetary slack* mulai dilihat sebagai suatu masalah etika. Penelitian ini juga diharapkan dapat menjelaskan peran kode etik dan *gender* dalam penalaran moral dalam konteks *budgetary slack* pada organisasi. Kontribusi lain adalah penelitian ini mengembangkan skenario eksperimen sehubungan penilaian moral atas *budgetary slack*. Pengembangan skenario eksperimen berdasarkan diskusi dengan para ahli dibidang akuntansi manajemen dan ahli penelitian eksperimen. Penelitian ini juga memberikan kontribusi praktik sehubungan dengan isu etis khususnya di kalangan akuntan, yaitu untuk meningkatkan kinerja etika akuntan melalui kode etik profesional. Dengan kode etik diharapkan profesional berperilaku secara etis dan benar sesuai dengan pedoman etis yang ada.

Selain memiliki kontribusi teori dan praktik, penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang kemungkinan memengaruhi validitas eksternal dan validitas internal eksperimen. Pertama, data dikumpulkan melalui eksperimen dalam *setting* kelas. Meskipun *setting* dalam kelas dikendalikan sedemikian rupa untuk mempertahankan validitas internal namun kemungkinan mengabaikan validitas eksternal. Kedua, kemungkinan adanya keterbatasan kognitif yang kadangkala membuat partisipan kesulitan dalam menentukan apakah perilaku mereka benar-benar berada dalam situasi yang dijelaskan dalam skenario. Ketiga, meskipun skenario diusahakan dibuat sesuai dengan kondisi realistis, namun kemungkinan jawaban partisipan masih dipengaruhi oleh keyakinan bawaan yang melekat dalam diri partisipan.

Terkait dengan adanya keterbatasan kemungkinan adanya keyakinan yang melekat dalam diri partisipan maka penelitian selanjutnya mempertimbangkan faktor individual lainnya yang kemungkinan memengaruhi penilaian moral atas *budgetary slack*, seperti nilai-nilai personal, budaya, dan *religiousness*. Untuk meningkatkan validitas eksternal maka penelitian selanjutnya dapat mengikutsertakan praktisi sebagai partisipan, dan melihat apakah ada perbedaan penilaian moral atas *budgetary slack* antara partisipan mahasiswa dengan partisipan praktisi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adam, J. S., Taschian, A., and Shore, T. H. 2001. Codes of ethics as signals for ethical behavior. *Journal of Business Ethics* 29(3): 199-211.
- Akaah, I. 1989. Differences in research ethics judgments between male and female marketing professionals. *Journal of Business Ethics* 8: 375-381.
- Adnan, S. M., and Sulaiman, M. 2007. Organizational, cultural and religious factors of budgetary slack creation: Empirical evidence from Malaysia. *International Review of Business Research Papers* 3(3): 17-34.
- Anthony, R. N., and Govindarajan, V. 2000. *Management Control Systems*. 12<sup>th</sup> Edition. Boston, Mass: Mc Graw-Hill/Irwin.
- Bicchieri, C. 2006. *The Grammar of Society: The Nature and Dynamics of Social Norms*. New York, NY: Cambridge University Press.
- Beltramini, R., Peterson, R., and Kozmetsky, G. 1984. Concern of college students regarding business ethics. *Journal of Business Ethics* 11: 961-979.
- Booth, P., and Schulz, A. K. D. 2004. The impact of an ethical environment on managers project evaluation judgments under agency problem conditions. *Accounting, Organizations and Society* 29: 473-448.
- Browning, J., and Zabriskie, N. B. 1983. How ethical are industrial buyers?. *Industrial Marketing Management* 12: 219-224.
- Cherry, J., and Fraedrich, J. 2002. Perceived risk, moral philosophy and marketing ethics: Mediating influences on sales managers' ethical decision-making. *Journal of Business Research* 55: 951-962.
- Chong, V. K., and Ferdiansah, I. 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., Waller, J. C., and Waller, W. S. 1988. Participative budgeting: Effects of a truth-inducing pay scheme and information asymmetry on slack and performance. *The Accounting Review* 63(1): 111-122.
- Chung, J., and Monroe, G. S. 2003. Exploring social desirability bias. *Journal of Business Ethics* 44(4): 291-302.
- Clikeman, P. M., Geiger, M. A., and O'Connell, B. T. 2001. Student perception of earning management: The effects of national origin and gender. *Teaching Business Ethics* 5: 389-410.
- Craft, J. L. 2013. A review of the empirical ethical decision-making literature: 2004-2011. *Journal of Business Ethics* 117: 221-259.
- Davidson, B. I., and Stevens, D. E. 2013. Can a code of ethics improve manager behavior and investor confidence? An experimental study. *The Accounting Review* 88(1): 51-74.
- Davis, S., DeZoort, F., and Kopp, L. 2006. The effect of obedience pressure and perceived responsibility on management accountants' creation of budgetary slack. *Behavioral Research in Accounting* 18(1): 19-35.
- Dawson, L. M. 1992. Will feminization change the ethics of the sales profession?. *Journal Personal Selling & Sales Management* 12: 21-33.
- Dawson, L. M. 1997. Ethical differences between men and women in the sales profession. *Journal of Business Ethics* 16: 1143-1152.
- Douglas, P. C., and Wier, B. 2000. Integrating ethical dimensions into a model of budgetary slack creation. *Journal of Business Ethics* 28: 267-277.
- Douglas, P., Davidson, R., and Schwartz, B. 2001. The effects of organizational culture and ethical orientation on accountants' ethical judgments. *Journal of Business Ethics*, 34(2): 101-121.

- Dunk, A. 1993. The effect of budgeting emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review* 68(2): 400-410.
- Dunk, A. 1995. The joint effects of budgetary slack and task uncertainty on subunit performance. *Accounting and Finance* (November): 61-74.
- Dunk, A., and Nouri, A. S. 1998. Antecedents of budgetary slack: A literature review and synthesis. *Journal of Accounting Literature* 17: 72-96.
- Eagly, A. H. 1987. *Sex differences in social behavior: A social-role interpretation*. NJ England: Lawrence Erlbaum Associates, Inc.
- Eynon, G., Hill, N. Y, and Stevens, K. T. 1997. Factors influence the moral reasoning abilities of accountants: Implications for universities and the profession. *Journal of Business Ethics* 16(2): 1297-1309.
- Ferrel, O., and Gresham, L. 1985. A contingency framework for understanding ethical decision making in marketing. *Journal of Marketing* 49: 87-96.
- Fleischman, G., and Valentine, S. 2003. Professionals' tax liability and ethical evaluations in an equitable relief innocent spouse case. *Journal of Business Ethics* 42(4): 642-662.
- Ford, R. C., and Richardson, W. D. 1994. Ethical decision making: A review of the empirical literature. *Journal of Business Ethics* 13(3): 205-221.
- Forsyth, D. 1982. Judging the morality of business practices: The influence of personal moral philosophies. *Journal of Business Ethics* 11(5): 461-470.
- Gilligan, C. 1982. *In a different voice: Psychological theory and women's development*. MA: Harvard University Press, Cambridge.
- Grediani, E., dan Sugiri, S. 2010. Pengaruh tekanan ketaatan dan tanggung jawab persepsian pada penciptaan *budgetary slack*. *Simposium Nasional Akuntansi XIII Purwokerto*.
- Hartmann, F. G. H., and 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.
- Hegarty, W. H., and Sims, H. P. 1979. Organisational philosophy, policies, and objectives related to unethical decision behavior: A laboratory experiment. *Journal of Applied Psychology* 64(3): 331-338.
- Hobson, J. L., Mellon, M. J., and 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.
- Hunt, S., and Vitell, S. 1986. A general theory of marketing ethics. *Journal of Marketing* 6: 5-16.
- Ibrahim, N., Angelidis, J., and Tomie, I. 2009. Managers' attitude toward codes of ethics: Are there gender differences?. *Journal of Business Ethics* 90: 343-353.
- Jones, T. 1991. Ethical decision making by individuals in organizations: An issue-contingent model. *Academy of Management Review* 16(2): 366-395.
- Krambia-Kapardis, M., and Zopiatis, A. A. 2008. Unchartered territory: Investigating individual business ethics in Cyprus. *Business Ethics: A European Review* 17(2): 138-148.
- Kren, L. 2003. Effects of uncertainty, participation, and control system monitoring on the propensity to create budget slack and actual budget slack created. *Advances in Management Accounting* 11: 143-167.
- Kren, L., and Liao, W. M. 1988. The role of accounting information in the control of organization: A review of the evidence. *Journal of Accounting Literature* 7: 280-309.

- Laczniak, G., and Inderrieden, E. J. 198). The influence of stated organizational concern upon ethical decision making. *Journal of Business Ethics* 6: 297-307.
- Larkin, D. A. 2000. The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics* 23(4): 401-409.
- Leary, M. R. 2012. *Introduction to behavioral research methods*. Sixth Edition. United States of America: Pearson Education Inc.
- Loe, T. W., Ferrell, L., and Mansfield, P. 2000. A review of empirical studies assessing ethical decision making in business. *Journal of Business Ethics* 25(3): 185-204.
- Lukka, A. 1988. Budgetary biasing in organizations: Theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organization and Society* 13(3): 281-301.
- Maiga, A. S., and Jacobs, F. A. 2008. The moderating effect of manager's ethical judgment on the relationship between budget participation and budget slack. *Advances in Accounting* 23: 113-145.
- McCabe, D. I., Trevino, L. K., and Butterfield, K. D. 1996. The influence of collegiate and corporate code of conduct on ethics-related behavior in the workplace. *Business Ethics Quarterly* 6(4): 461-476.
- McKinney, J. A., Emerson, T. L., and Neubert, M. J. 2010. The effects of ethical codes on ethical perceptions of actions toward stakeholders. *Journal of Business Ethics* 97: 505-516.
- Nahartyo, E., dan Utami, I. 2016. *Panduan Praktis Riset Eksperimen*. Jakarta: PT. Indeks.
- Nguyen, N. T., Basuray, M. T., Smith, W. P., Kopka, D., and McCulloh, D. 2008. Moral issues and gender differences in ethical judgment using Reidenbach and Robin's (1990) multidimensional ethics scale: Implications in teaching of business ethics. *Journal of Business Ethics* 77: 417-430.
- Peterson, R. A., Beltramini, R. F., and Kozmetsky, G. 1991. Concerns of college students regarding business ethics: A replication. *Journal of Business Ethics* 10: 733-738.
- O'Fallon, M., and Butterfield, K. 2005. A review of the empirical ethical decision-making literature: 1996-2003. *Journal of Business Ethics* 59: 375-413.
- Onsi, M. 1973. Factor analysis of behavior variables affecting budgetary slack. *The Accounting Review* 48(3): 535-548.
- Ozer, G., and Yilmaz, E. 2011. Effects of procedural justice perception, budgetary control effectiveness and ethical work climate on propensity to create budgetary slack. *Business and Economics Research Journal* 2(4): 1-18.
- Peterson, D. A., Rhoads, A., and Vaught, B. C. 2000. Ethical belief of business professionals: A study of gender, age, and external factors. *Journal of Business Ethics* 31(3): 225-232.
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N., and Chen, L. 2007. The impact of codes of ethics and experience on auditor judgments. *Managerial Auditing Journal* 22(6): 566-589.
- Rankin, F., Schwartz, S., and Young, R. 2008. The effect of honesty and superior authority on budget proposals. *The Accounting Review* 83(4): 1083-1099.
- Razzaque, M. A., and Hwee, T. P. 2002. Ethics and purchasing dilemma: A Singaporean view. *Journal of Business Ethics* 35(4): 307-326.
- Rest, J. R. 1986. *Moral development: Advances in research and theory*. New York: Praeger.

- Salterio, S., and Webb, A. 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(4): 919-932.
- Schatzberg, J., and Stevens, D. 2008. Public and private forms of opportunism within the organization: A joint examination of budget and effort behavior. *Journal of Management Accounting Research* 20: 59-81.
- Serwinek, P. J. 1992. Demographic and Related differences in ethical views among small businesses. *Journal of Business Ethics* 11: 555-566.
- Shawver, T. J., and Clements, L. H. 2014. Are there gender differences when professional accountants evaluate moral intensity for eraning management?. *Journal of Business Ethics*: 1-10.
- Shields, J., and Shields, M. 1988. Antecedents of participative budgeting. *Accounting, Organizations and Society* 23: 49-76.
- Stevens, D. E. 2002. The effects of reputation and ethics on budgetary slack. *Journal of Management Accounting Research* 14: 153-171.
- Sweeney, B., Arnold, D., and Pierce, B. 2010. The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors' ethical evaluation and intention to act decision. *Journal of Business Ethics* 93: 531-551.
- Sweeney, B., and Castello, F. 2009. Moral intensity and ethical decision-making: An empirical examination of undergraduate accounting and business students. *Accounting Eduaction: An International Journal* 18(1): 75-97.
- Tenbrunsel, A. E., and Messick, D. M. 1999. Sanctioning systems, decision frames and cooperation. *Administrative Science Quarterly* 44(4): 684-707.
- Trevino, L. 1986. Ethical decision making in organization: A person-situation interactionist model. *Academy of Management Review* 11: 601-617.
- Udas, K., Fuerst, W. L., and Paradice, D. B. 1996. An investigation of ethical perception of public sector MIS professionals. *Journal of Business Ethics* 15(7): 721-734.
- Valentine, S., and Rittenburg, T. L. 2007. The ethical decision making of men and women executive in international business situations. *Journal of Business Ethics* 71: 125-134.
- Verbeke, W. C., Uwerkerk, C., and Peelen, E. 1996. Exploring the contextual and individual factors on ethical decision making of salespeople. *Journal of Business Ethics* 15(11): 1175-1187.
- Waller, W. S. 1988. Slack in participative budgeting: The joint effect of a truth-inducing pay scheme and risk preferences. *Accounting, Organization and Society* 13: 87-98.
- Wang, D., and Song, J. 2012. Measuring the spread of budget slack. *Working Paper*.
- Watson, G. W., Berkley, R. A., and Papamarcos, S. D. 2009. Ambiguous allure: The value-pragmatics model of ethical decision making. *Business and Society Review* 114(1): 1-29.
- Weeks, W. A., More, C. W., McKinney, J. A., and Longenecker, J. G. 1999. The effects of gender and career stage on ethical judgment. *Journal of Business Ethics* 20(4): 301-313.
- Wimalasari, J. S., Pavri, F., and Jalil, A. A. 1996. An empirical study of moral reasoning among managers in Singapore. *Journal of Business Ethics* 15(12): 1331-1341.
- Yilmaz, E., and Ozer, G. 2011. The effects of environmental uncertainty and budgetary control effectiveness on propensity to create budgetary slack in public sector. *African Journal of Business Management* 5(22): 8902-8908.

- Yilmaz, E., Ozer, G., and Gunluk, M. 2014. Do organizational politics and organizational commitment affect budgetary slack creation in public organizations?. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 150: 241-250.
- Young, S. M. 1985. Participative budgeting: The effects of risk aversion and asymmetric information on budgeting slack. *Journal of Accounting Research* 23(2): 829-842.