

Model Pengambilan

Keputusan Irrasional Pengguna Informasi Akuntansi

(Bukti Empiris Riset Akuntansi Keperilakuan)

Hak cipta pada penulis
Hak penerbitan pada penerbit
Tidak boleh diproduksi sebagian atau seluruhnya dalam bentuk apapun
Tanpa izin tertulis dari pengarang dan/atau penerbit

Kutipan Pasal 72 :

Sanksi pelanggaran Undang-undang Hak Cipta (UU No. 10 Tahun 2012)

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 2 ayat (1) atau Pasal (49) ayat (1) dan ayat (2) dipidana dengan pidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,00 (satu juta rupiah), atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan atau denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00 (lima miliar rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu Ciptaan atau hasil barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud ayat (1) dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,00 (lima ratus juta rupiah)

Model Pengambilan
Keputusan Irrasional
Pengguna Informasi Akuntansi
(Bukti Empiris Riset Akuntansi Keperilakuan)

DR. FAJAR GUSTIAWATY DEWI, SE., M.SI., AKT., CA.



PUSAKA MEDIA

Perpustakaan Nasional RI:
Katalog Dalam Terbitan (KDT)

**MODEL PENGAMBILAN KEPUTUSAN IRRASIONAL
PENGGUNA INFORMASI AKUNTANSI
(BUKTI EMPIRIS RISET AKUNTANSI KEPERILAKUAN)**

Penulis:

DR. FAJAR GUSTIAWATY DEWI, SE., M.SI., AKT., CA.

Desain Cover & Layout

Pusaka Media Design

x+ 120 hal : 15,5 x 23 cm

Cetakan, Oktober 2020

ISBN:978-623-6569-42-9

Penerbit

PUSAKA MEDIA

Anggota IKAPI

No. 008/LPU/2020

Alamat

Jl. Endro Suratmin, Pandawa Raya. No. 100

Korpri Jaya Sukarame Bandarlampung

082282148711

email : cspusakamedia@yahoo.com

Website : www.pusakamedia.com

Dilarang mengutip atau memperbanyak sebagian
atau seluruh isi buku ini tanpa izin tertulis dari penerbit

Kata Pengantar

Alhamdulillahirobbil'alamin, segala puji bagi Allah Swt. Zat yang Maha Menguasai atas apa yang ada di langit dan di bumi, penulisan buku ini dapat diselesaikan walaupun belum sempurna. Buku ini membahas model pengambilan keputusan yang dihasilkan dari kajian akuntansi keperilakuan sebagai salah satu bidang ilmu akuntansi yang mulai berkembang saat ini.

Perkembangan akuntansi keperilakuan dapat dilihat dari banyaknya penelitian yang telah dilakukan di berbagai bidang akuntansi. Tidak hanya bidang Akuntansi Manajemen, Akuntansi Keperilakuan telah merambah bidang akuntansi lainnya seperti: Auditing, Akuntansi Keuangan, Perpajakan, dan Sistem Pengendalian Manajemen. Semua bidang akuntansi tersebut tidak terlepas dari pengambilan keputusan. Buku ini mencoba mengusulkan model pengambilan keputusan dilihat dari bukti empiris di bidang akuntansi keperilakuan. Penulis akan menjelaskan penyebab keputusan yang tidak rasional yang dapat berdampak pada kegagalan organisasi di masa yang akan datang. Dengan memahami faktor-faktor determinan pengambilan keputusan, maka diharapkan akan meningkatkan rasionalitas dari sebuah keputusan. Buku ini menggunakan hasil penelitian yang telah dilakukan pada topik terkait agar dapat menjadi referensi untuk pengembangan ilmu akuntansi ini ke depannya.

Terakhir, buku ini jelas masih banyak kekurangan disana sini. Dengan niat yang baik untuk mengembangkan ilmu akuntansi, semoga buku ini dapat memberikan kontribusi bagi para peneliti maupun akademisi di bidang akuntansi.

Bandar Lampung, 4 Oktober 2020

Penulis,

Fajar Gustiawaty Dewi

Daftar Isi

Kata Pengantar	v
Daftar Isi	vii
Daftar Tabel	ix
Daftar Gambar	x
Bab I. Masalah Dalam Pengambilan Keputusan Pengguna Informasi Akuntansi	1
Bab II. Hasil Riset Tentang Pengambilan Keputusan	8
2.1. Informasi Akuntansi	9
2.2. Perancangan Sistem Informasi Akuntansi	12
2.3. Pengauditan	23
2.4. Penganggaran	22
2.5. Pengukuran Kinerja	28
2.6. Perpajakan	42
Bab III. Teori Yang Terkait Dengan Pengambilan Keputusan	56
3.1. Teori dalam Akuntansi Keperilakuan	56
3.2. Teori Kontingensi (<i>Contingency Theory</i>)	58
3.3. Teori Peran (<i>Role Theory</i>)	60
3.4. Teori Agensi (<i>Agency Theory</i>)	67
3.5. Teori Pengharapan (<i>Expectancy Theory</i>)	69
3.6. <i>Self Justification Theory</i>	70

Bab IV. Proses Pembuatan Keputusan.....	75
Bab V. Model Pengambilan Keputusan Irrasional Pengguna Informasi Akuntansi.....	88
5.1. Bounded rationality	88
5.2. Bias Judgment	96
5.3. Bias Heuristik	97
5.4. Fiksasi Data	100
5.5. Eskalasi Komitmen	103
Bab VI. Kesimpulan	105
Daftar Referensi	108
Indeks	119

Daftar Tabel

Tabel 2.1.	Hasil Penelitian Fallan (1996)	45
Tabel 3.1.	Permintaan Pekerjaan dan Bukan Pekerjaan	64
Tabel 4.1.	Subyek Pengambil Keputusan	76
Tabel 4.2.	Desain Eksperimen Penelitian Dewi (2020)	85
Tabel 5.1.	Deskriptif Rencana Alokasi Waktu Dosen.....	92
Tabel 5.2.	Hasil Independent Sample T-Test Rencana Alokasi Waktu untuk Jenis Insentif	92
Tabel 5.3.	Deskriptif Area Penugasan	93
Tabel 5.4.	Hasil Independent Sample T-Test Rencana Alokasi Waktu untuk Area Penugasan	94

Daftar Gambar

Gambar 2.1. Model Penelitian Utami & Supriyadi (2013)	21
Gambar 3.1. Teori Harapan	64
Gambar 4.1. Proses Pembuatan Keputusan.....	78
Gambar 5.1. Model Pengambilan Keputusan Irrasional Pengguna Informasi Akuntansi	103

Bab I

Masalah Dalam Pengambilan Keputusan Pengguna Informasi Akuntansi

Tujuan dari pelaporan keuangan suatu entitas adalah untuk membantu pengguna dalam mengambil keputusan. Namun, dalam praktiknya keputusan yang diambil dapat saja keliru. Hal ini dapat disebabkan karena 2 (dua) hal, informasi yang disajikan tidak relevan atau karena individu penggunanya yang mengalami masalah psikologis sehingga tidak dapat menggunakan informasi yang disajikan dengan tepat. Oleh sebab itu nampaknya sangat perlu diidentifikasi masalah yang dihadapi para pengguna dalam merespon informasi akuntansi. Hasil riset di bidang akuntansi keperilakuan diharapkan dapat memberikan solusi atas masalah ini.

Pengambilan keputusan selalu dilakukan setiap hari, oleh siapa pun dan dalam bentuk apapun. Sebagai contoh, proses akuntansi menghasilkan output berupa laporan keuangan yang diharapkan dapat membantu para penggunanya dalam mengambil keputusan yang lebih baik. Laporan keuangan ini disajikan oleh manusia, dan penggunanya pun manusia. Namun, manusia dapat mempersepsikan sesuatu dan melakukan sesuatu dengan cara yang berbeda karena memiliki latar belakang, pengalaman, dan pengetahuan yang berbeda pula. Potensi masalah keperilakuan terjadi pada penyedia informasi akuntansi dan juga pemakai informasi akuntansi, seperti:

manajer, pelanggan, investor, kreditor, auditor, analis, konsultan pajak, regulator, dan pejabat pemerintah.

Dalam bidang ilmu Auditing juga memerlukan pengambilan keputusan. Misalnya masalah independensi auditor. Auditor independen dan auditor internal dapat memiliki *conflict of interest* pada saat dihargai oleh klien dengan bayaran yang cukup tinggi. Independensi auditor dapat terganggu pada saat kondisi yang ada menyentuh masalah perilaku. Baru-baru ini, Kementerian Keuangan (Kemenkeu) Republik Indonesia dan Otoritas Jasa Keuangan (OJK) sepakat menemukan adanya pelanggaran pada laporan keuangan tahun 2018 PT Garuda Indonesia (Persero) Tbk. Kedua regulator ini akhirnya menjatuhkan hukuman kepada akuntan publik (auditor), kantor akuntan publik, maupun perusahaan. Laporan keuangan PT Garuda Indonesia tahun 2018 tidak sesuai dengan Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK). Seharusnya Garuda Indonesia mencatatkan rugi senilai USD 244,95 juta di tahun 2018. Namun dalam laporan keuangan tahun 2018 perusahaan menghasilkan laba bersih senilai USD 809,84 ribu, meningkat tajam dari tahun 2017 yang rugi USD 216,58 juta. Akibat dari kesalahan ini, Kemenkeu menjatuhkan sanksi pembekuan izin kepada akuntan publik Kasner Sirumapea selama 12 bulan. Kasner dinilai tidak mematuhi standar audit, dan termasuk dalam kategori berat. Selain terhadap akuntan publik, Kemenkeu juga memberikan peringatan tertulis kepada Kantor Akuntan Publik (KAP) Tanubrata Sutanto Fahmi Bambang & Rekan (Member of BDO Internasional). KAP Tanubrata juga wajib melakukan perbaikan terhadap sistem pengendalian mutu dalam melakukan audit (<https://kumparan.com>, 29 Juni 2019). Kasus pelanggaran etik auditor seperti ini dapat terjadi karena adanya masalah berperilaku yang tidak diantisipasi sejak dini, baik dari sisi regulasi maupun praktik. Auditor juga manusia yang memungkinkan terjadinya *conflict of interest* yang dapat mengganggu independensinya.

Pada bidang akuntansi keuangan juga banyak fenomena yang menunjukkan perlunya pengambilan keputusan yang tepat. Seperti kasus pada PT Kereta Api Indonesia (KAI) tahun 2016 terbukti

melakukan manipulasi laporan keuangan. Perusahaan tersebut dilaporkan menghasilkan keuntungan pada tahun 2006, padahal yang sesungguhnya mengalami kerugian. Hal ini terungkap pada saat komisaris PT KAI memeriksa laporan keuangan perusahaan. Ada beberapa pos yang seharusnya diakui sebagai beban namun masih diakui sebagai asset. Hal ini mengakibatkan laporan keuangan perusahaan nampak mengalami keuntungan. Akuntan perusahaan terindikasi melakukan manajemen laba. Hal ini dapat berdampak pada pengambilan keputusan yang salah bagi para pihak yang menggunakan laporan keuangan.

Manajemen laba (*earnings management*) merupakan cara yang digunakan manajer untuk mempengaruhi angka laba, baik dengan maksud meningkatkan laba ataupun menurunkan laba. Tentunya ada beberapa hal yang memotivasi pihak manajemen untuk melakukan hal ini. Tujuan untuk meningkatkan bonus yang diterima di akhir tahun bisa menjadi salah satu motivasinya. Tindakan ini dapat dilakukan oleh manajer karena sampai saat ini standar akuntansi memberikan kebebasan kepada manajer untuk memilih metoda akuntansi. Keadaan ini dapat digunakan untuk mendapatkan keuntungan oleh individu maupun kelompok. Di sisi lain, para pengguna laporan keuangan yang berada di luar entitas perusahaan dapat mengambil keputusan yang salah karena informasi yang disajikan ini.

Dewi, Fajar Gustiawaty (2002) meneliti indikasi manajemen laba di seputar masa pergantian manajemen puncak pada Badan Usaha Milik Negara (BUMN) di Indonesia. Penelitiannya menggunakan proksi *discretionary accruals* dalam model modifikasi-Jones untuk mendeteksi adanya manajemen laba pada periode sebelum dan setelah pergantian manajemen puncak. Penelitian yang mengambil sampel 12 BUMN yang terjadi pergantian manajemen puncak pada tahun 1998 ini, menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan laba pada periode sebelum dan setelah pergantian manajemen puncak. Hal ini bisa dipengaruhi oleh faktor eksternal, dimana kondisi perekonomian Indonesia pada tahun pengamatan berada pada masa krisis.

Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa *discretionary accruals* pada perioda sebelum dan setelah pergantian manajemen puncak tidak berbeda secara signifikan. Akan tetapi, nilai mean negatif *discretionary accruals* pada perioda sebelum pergantian menunjukkan bahwa manajer tidak terbukti ingin meningkatkan laba. Sebaliknya nilai mean positif pada perioda setelah pergantian menunjukkan bahwa manajer ingin segera dinilai baik prestasinya dengan cara meningkatkan laba. Bukti ini menunjukkan bahwa CEO di BUMN tidak terdorong untuk meningkatkan laba pada akhir masa jabatan.

Hasil yang berbeda diperoleh dari penelitian Bergstresser dan Philippon (2006) yang dilakukan di Amerika. Penelitiannya menunjukkan bahwa penggunaan *discretionary accruals* sebagai proksi dari manajemen laba untuk memanipulasi laba yang dilaporkan lebih banyak dipakai perusahaan pada saat total kompensasi CEO dihitung berdasarkan nilai saham dan opsi perusahaan di Amerika. Dari hasil penelitian Bergstresser dan Philippon (2006) dan Dewi, Fajar Gustiawaty (2002) dapat dilihat adanya perbedaan hasil penelitian yang dilakukan di Amerika dan Indonesia. Hal ini mengindikasikan adanya perbedaan perilaku individu dalam pengambilan keputusan melakukan *earnings management* (manajemen laba) pada orang Amerika dan Indonesia. Faktor budaya (*culture*) dapat menjadi salah satu faktor yang memengaruhi perilaku yang berbeda ini.

Pengambilan keputusan terhadap system pengukuran kinerja yang akan diterapkan pada suatu perusahaan perlu dilakukan dengan tepat karena dapat memengaruhi motivasi dan produktivitas karyawan di suatu negara. Dalam hal ini juga perlu dipertimbangkan faktor budaya karena dapat saja suatu system pengukuran kinerja A tidak memberikan pengaruh pada negara tertentu namun memberikan pengaruh yang kuat pada negara yang lainnya.

Kekeliruan dalam pengambilan keputusan juga dapat disebabkan karena adanya fiksasi. Hal ini telah lama diteliti oleh Ijiri *et.al* (1966) yang menginvestigasi adanya *functional fixation* pada individu.

Penelitiannya menggunakan eksperimen karena ingin menunjukkan bahwa pada suatu kondisi tertentu seorang pengambil keputusan tidak dapat menyesuaikan proses pengambilan keputusannya terhadap perubahan yang terjadi dalam proses akuntansi. Misalnya, perubahan dalam metode penyusutan atau metode penilaian sediaan yang mengakibatkan dihasilkannya nilai laba atau rugi bersih yang berbeda. Para pengambil keputusan tersebut cenderung hanya mendasarkan keputusannya pada informasi laba, dengan mengabaikan adanya perubahan metode akuntansi yang memengaruhi besarnya laba. Ketidakmampuan untuk menyesuaikan ini sebagai *functional fixation* (fiksasi fungsional). Dalam bidang akuntansi fiksasi fungsional lebih fokus pada output akuntansi yang menjadi input (data) dalam pengambilan keputusan. Oleh sebab itu karena adanya kemungkinan terjadi *data fixation* (fiksasi data) maka para pengambil keputusan seharusnya menyadari hal itu dan dapat berpikir dengan lebih rasional.

Ashton (1976) kemudian melakukan pengembangan dari eksperimen yang dilakukan oleh Ijiri *et.al* (1966) karena melihat adanya kelemahan dalam hal validitas penelitian tersebut. Dasar pemikirannya adalah fiksasi fungsional merupakan suatu keterbatasan dalam persepsi, dimana orang berpikir tentang sesuatu hanya dalam fungsinya, daripada memikirkan sesuatu tersebut dengan cara yang baru yang dapat digunakan. Dengan kata lain, fiksasi fungsional merupakan kondisi dimana para pengambil keputusan tidak dapat merevisi pemikirannya walaupun telah diberikan informasi baru. Padahal keputusan yang diambil dapat keliru jika menggunakan cara berpikir dengan data yang lama. Dalam eksperimennya Ashton (1976) meminta subyek untuk menentukan harga jual produk. Informasi yang penting diberikan kepada subyek terkait dengan penentuan harga jual produk, yaitu 3 variabel: elastisitas permintaan, kos produk per unit, dan sifat kompetisi. Namun, dalam eksperimennya hanya informasi kos produk per unit yang dimanipulasi, sedangkan variabel lainnya hanya disajikan sebagai perbandingan.

Hasil penelitian Ashton (1976) menunjukkan bahwa perubahan kognitif memang terjadi karena adanya perubahan akuntansi, tetapi perubahan kognitif itu tidak berbeda dipengaruhi oleh jumlah informasi yang dikomunikasikan kepada pengambil keputusan. Jumlah perubahan kognitif dipengaruhi oleh meningkat atau menurunnya data akuntansi akibat perubahan akuntansi. Eksperimen ini memberikan bukti bahwa sebagian besar subjek eksperimental menunjukkan adanya fiksasi.

Penelitian Ijiri *et al* (1966) dan Ashton (1976) mengangkat masalah fiksasi yang biasanya terjadi pada manusia. Hal ini perlu dipahami oleh para pengambil keputusan agar berhati-hati dengan fiksasi, karena dapat mengakibatkan keputusan yang tidak tepat. Di era digital yang sedang dialami oleh negara-negara di seluruh dunia mengakibatkan terjadinya pergeseran kebermanfaatan ilmu akuntansi, yang mana akuntansi tidak hanya sekedar menyajikan data-data keuangan namun lebih difokuskan pada kebermanfaatan informasi akuntansi bagi para pengguna.

Penelitian Hobson *et.al* (2011) menunjukkan perlunya kehati-hatian dalam mengambil keputusan penganggaran. Pihak manajemen dapat mengambil keputusan yang salah dalam penganggaran pada saat bawahan tidak dapat mencapai target yang telah ditetapkan. Dengan tidak memberikan hukuman atau penalty pada saat bawahan tidak mencapai target yang ditetapkan, justru akan mendorong bawahan melakukan *budgetary slack*. Penelitian ini juga memberikan implikasi bahwa pada saat melakukan perekrutan karyawan, perusahaan perlu memperhatikan nilai-nilai personal yang dimiliki individu yaitu: nilai tradisional, tanggung jawab, dan empati karena individu yang memiliki perilaku seperti ini akan membuat *budgetary slack* yang kecil.

Faktor budaya, nilai-nilai personal, dan fiksasi merupakan sebagian dari faktor-faktor yang memengaruhi pengambilan keputusan para pengguna informasi akuntansi. Banyak faktor lain yang akan membentuk model pengambilan keputusan berdasarkan hasil riset yang telah dilakukan di bidang akuntansi keperilakuan.

Model pengambilan keputusan ini perlu dipahami oleh para pengguna agar dapat menghindari terjadinya kesalahan dalam mengambil keputusan yang akan berdampak kepada keberlangsungan hidup perusahaan atau entitas di masa yang akan datang.

Bab II

Hasil Riset Tentang Pengambilan Keputusan

Kajian mengenai pengambilan keputusan para pengguna informasi akuntansi tidak terlepas dari pembahasan akuntansi keperilakuan yang terkait dengan bidang akuntansi manajemen, akuntansi keuangan, akuntansi sektor publik, auditing, dan perpajakan. Pada semua bidang akuntansi tersebut para pengguna (*user*) melakukan proses pengambilan keputusan. Oleh sebab itu perlu diamati perilaku manusia dalam memproses informasi akuntansi sebagai produk yang dihasilkan dalam suatu proses akuntansi, system akuntansi, dan fungsi-fungsi yang ada dalam akuntansi. Hal ini untuk memastikan bahwa pengambilan keputusan yang dilakukan akan berdampak positif bagi kemajuan organisasi. Dalam pengambilan keputusan, individu cenderung bersifat irrasional karena memiliki keterbatasan, seperti adanya *bounded rationality* yang seringkali dialami. Oleh sebab itu perlu dibangun model pengambilan keputusan di bidang akuntansi agar pengambilan keputusan yang diambil diharapkan merupakan keputusan yang paling rasional dan tepat.

Riset yang berkaitan dengan pengambilan keputusan baik individu maupun kelompok dapat dikelompokkan sebagai berikut:

2.1. Informasi Akuntansi

Informasi akuntansi digunakan oleh pengguna (*user*) untuk mengambil keputusan yang tepat sesuai dengan kebutuhannya. Perlakuan akuntansi yang berbeda dapat menghasilkan informasi akuntansi yang berbeda. Selain perlakuan, penyajian informasi akuntansi yang berbeda dapat mengakibatkan pengambilan keputusan yang berbeda pula. Oleh karena itu perlu dipahami bahwa agar tidak menyesatkan pengguna karena adanya perubahan perlakuan akuntansi ini, maka perlu disiapkan cara mengungkapkan informasi ini dengan tepat. Beberapa penelitian telah dilakukan untuk memberikan bukti empiris bahwa isu ini telah diinvestigasi lebih awal. Pankoff dan Virgil (1970) menguji nilai relative informasi akuntansi kepada para investor. Ashton (1974) berusaha menjelaskan bagaimana manusia memproses informasi yang diterimanya menggunakan Lens Model. Kemudian pada tahun 1976 Ashton menguji mengenai fiksasi fungsional dengan menyiapkan informasi kos produksi berdasarkan *full costing* dan *variabel costing* dalam penentuan harga jual.

Jensen dan Meckling (1976) menjelaskan mengenai *agency cost* (kos keagenan) karena adanya pendelegasian wewenang *principal* kepada *agent*. Hubungan keagenan merupakan kontrak antara prinsipal dan agen untuk melakukan jasa yang memiliki wewenang untuk mengambil keputusan. Pihak *principal* menyadari konsekuensi ekonomi yang diakibatkan pendelegasian tanggung jawab pengelolaan perusahaan kepada agen yaitu adanya kos keagenan. Kos keagenan dapat berupa jumlah pengeluaran pemantauan yang dilakukan oleh prinsipal, pengeluaran atas penyelenggaraan yang dilakukan oleh agen, dan kerugian residual yang dapat terjadi. Hubungan prinsipal dan agen ini memunculkan isu yang terkait dengan pemisahan atas kepemilikan dan pengendalian. Masalah berikutnya adalah keterbawaan agen untuk memaksimalkan kesejahteraan *principal*. Kedua belah pihak baik *principal* maupun agen perlu melakukan pengambilan keputusan dari permasalahan yang muncul.

Teori yang digunakan dalam riset akuntansi keperilakuan dimaksudkan agar dapat menjelaskan bagaimana suatu hal dapat terjadi dan cara mengatasinya. Luft dan Shield (2001) menggunakan teori model lensa (*lens model*) untuk menemukan cara mengurangi bias fiksasi dengan cara memberikan training (pelatihan) dan pembelajaran bagi manajer. Penelitiannya menyelidiki bagaimana akuntansi untuk pengeluaran tidak berwujud memengaruhi penggunaan informasi akuntansi individu untuk mempelajari efek laba dari pengeluaran ini. Berdasarkan studi pembelajaran probabilitas multi-isyarat, mereka memperkirakan bahwa ketika jumlah informasi yang relevan berpotensi relative besar terhadap sumber daya pemrosesan informasi kognitif individu, mereka akan mengarahkan perhatian terbatas mereka secara tidak merata dengan baik. Dalam hal ini, klasifikasi pengeluaran tidak berwujud sebagai pengeluaran atau investasi untuk tujuan pelaporan internal memberikan isyarat kepada individu tentang ke mana harus mengarahkan perhatian mereka.

Dalam percobaannya, peserta menerima informasi dari masing-masing 20 pabrik yang sama tentang laba kotor untuk kuartal yang baru selesai dan pengeluaran tidak berwujud dalam kuartal yang baru saja selesai dan tiga kuartal sebelumnya. Hubungan laba dengan pengeluaran memiliki tiga periode keterlambatan. Pengeluaran tidak berwujud dilabeli baik sebagai pengeluaran atau investasi. Peserta menggunakan informasi ini untuk mempelajari hubungan pengeluaran dan laba secara subyektif. Selanjutnya, peserta menerima informasi tentang pengeluaran tidak berwujud untuk tiga perempat yang baru saja selesai dan sebelumnya untuk 20 pabrik serupa dan diminta untuk memprediksi laba kotor untuk kuartal yang baru saja selesai, berdasarkan apa yang mereka pelajari dari informasi pengeluaran dan laba dari 20 tanaman pertama.

Luft dan Shield (2001) melakukan penelitian secara eksperimental untuk menguji bahwa ketika individu menggunakan informasi mengenai pengeluaran *intangible* untuk memprediksi profit masa depan, pembiayaan pengeluaran secara signifikan

mengurangi akurasi, konsistensi, konsensus, dan pandangan pribadi prediksi profit subjektif individu. Beberapa penelitian yang dilakukan baik arsip maupun eksperimental, menyatakan bahwa eksperimen dengan subjek mahasiswa yang memiliki kesempatan belajar kadang-kadang mengurangi atau menghilangkan fiksasi penghitungan (Gupta dan King, 1997).

Subjek dalam penelitian eksperimen Luft dan Shield (2001) menerima data pada pengeluaran *intangibile* (pengeluaran pada program perbaikan kualitas) dan profit kotor pada 20 pabrik manufaktur yang setipe. Pada data ini, efek pengeluaran *intangibile* untuk profit pada waktu sekarang dan dua periode penggantinya memiliki signifikansi yang sangat kecil secara statistik, tetapi efek profit tiga periode di masa depan memiliki signifikansi yang besar secara statistik. Eksperimen menguji apakah subjek mempelajari efek lagged untuk pengeluaran perbaikan kualitas profit dari data ini, dan apakah mereka mempelajarinya sama baiknya ketika firma mengkapitalkan pengeluaran (mengklasifikasikannya sebagai investasi dalam aset) atau membiayainya. Kemampuan prediktif statistik untuk data pengeluaran identik dengan apakah pengeluaran dibiayai atau dikapitalkan, dan insentif subjek untuk mempelajari hubungan itu identik pada kedua kondisi.

Subjek dalam penelitian Luft dan Shield (2001) adalah 31 mahasiswa MBA yang telah menyelesaikan kursus dalam penghitungan manajemen dan enam sarjana yang telah melengkapi kursus penghitungan biaya dengan sukarela berpartisipasi dalam eksperimen ini. Pengalaman manajerial penuh waktu (tidak termasuk pengalaman kerja lain) berkisar dari nol sampai 10 tahun (mean 35 bulan untuk mahasiswa MBA dan 4 bulan untuk sarjana). Peneliti meminta subjek dengan pengalaman manajerial untuk memperkirakan persentase waktu yang telah mereka habiskan untuk budget (mean = 12%), ramalan, dan perencanaan (32%), membuat keputusan pengeluaran (15%), menasihati atau merekomendasikan keputusan menghabiskan (12%), dan program kualitas (9%). Karena *t* tes tidak menyatakan hal yang signifikan ($p < 0,05$), maka perbedaan antara kedua kelompok subjek ini pada

mean setiap variabel yang dikumpulkan (kecuali untuk pengalaman kerja dan jumlah penghitungan dan menyesuaikan kursus yang diikuti), tes ini mendeskripsikan data di bawah pool dari kedua kelompok subjek.

Hasil penelitiannya menemukan bahwa ketika pengeluaran tidak berwujud dikapitalisasi (dibebankan), individu memiliki kinerja penilaian yang lebih tinggi (lebih rendah), memegang konstan hubungan statistik antara pengeluaran tidak berwujud dan keuntungan. Hasil ini tidak didorong oleh keyakinan naif bahwa klasifikasi pengeluaran berarti pengeluaran tidak memiliki manfaat di masa depan. Mereka memverifikasi dalam pengukuran pra-eksperimen bahwa peserta percaya bahwa pengeluaran tidak berwujud akan meningkatkan laba di masa depan bahkan ketika itu dibebankan, dan prediksi yang dibuat oleh peserta dalam kondisi pengeluaran menyiratkan bahwa mereka memberikan bobot positif pada pengeluaran sebelumnya dalam memprediksi laba periode berjalan. Tetapi bobot ini tidak seakurat bobot yang tersirat dalam prediksi peserta dalam kondisi investasi. Tanggapan terhadap pertanyaan-pertanyaan pasca-eksperimen menunjukkan bahwa peserta dalam kondisi investasi mencurahkan lebih banyak perhatian pada hubungan periode tertentu. Hasil penelitian Luft dan Shield (2001) menunjukkan bahwa dengan memberikan tambahan pengetahuan melalui training dan pengalaman dapat mengurangi bias fiksasi yang dikuatirkan dapat mengurangi kualitas pengambilan keputusan manajer.

2.2. Perancangan system informasi akuntansi

Manusia merancang system informasi akuntansi agar dapat mempercepat penyelesaian pekerjaannya. Topik yang sering diangkat dalam system informasi akuntansi adalah mengenai rancangan pelaporan dan kebijakan akuntansi. Output dari suatu sistem informasi akuntansi adalah laporan. Oleh sebab itu, suatu laporan perlu dirancang dengan baik agar sesuai dengan kebutuhan pengguna, yang sering disebut dengan relevan.

Sedangkan kebijakan akuntansi menjadi penting dalam merancang system informasi akuntansi karena laporan yang dihasilkan juga harus memenuhi kriteria reliabel. Kebijakan akuntansi menjadi pedoman bagi perusahaan dalam melaksanakan proses akuntansi, akan tetapi dapat dirancang sesuai dengan keinginan perusahaan dan kebutuhan pengguna.

Perlu diperhatikan pula bahwa muatan informasi dapat memengaruhi kualitas keputusan yang diambil. Kualitas keputusan akan menjadi lebih baik pada saat rancangan laporan dirubah dengan muatan informasi yang lebih banyak, namun pada suatu saat tambahan muatan informasi justru akan menurunkan kualitas keputusan. Setiap individu memiliki kapasitas mengolah informasi yang diterimanya, sehingga pada saat muatan informasi yang diberikan terlalu banyak maka individu tersebut sudah tidak dapat mengolah informasi yang diterimanya. Perilaku seperti ini perlu dipahami oleh para akuntan agar dalam merancang laporan tidak memuat informasi yang berlebihan karena justru tidak akan membantu pengguna dalam meningkatkan kualitas keputusannya.

Di era digitalisasi saat ini diperlukan kecepatan dan keakuratan informasi akuntansi, maka dirancanglah system yang berbasis teknologi komputer. Beberapa teori telah dikembangkan untuk menganalisis dan memahami faktor-faktor yang mempengaruhi diterimanya penggunaan teknologi komputer, diantaranya *Theory of Reasoned Action (TRA)*, *Theory of Planned Behavior (TPB)*, dan *Technology Acceptance Model (TAM)*. Model TAM yang dikembangkan oleh Davis F.D. (1989) merupakan salah satu model yang paling banyak digunakan dalam penelitian teknologi informasi (TI).

Model TAM diadopsi dari model *The Theory of Reasoned Action (TRA)*, yang dikembangkan oleh Fishbe dan Ajzen (1975). Premis yang digunakan dalam TRA adalah bahwa reaksi dan persepsi seseorang terhadap sesuatu hal, akan menentukan sikap dan perilaku orang tersebut. Teori ini membuat model perilaku seseorang sebagai suatu fungsi dari tujuan perilaku. Dengan demikian dapat dipahami reaksi dan persepsi pengguna TI akan memengaruhi sikapnya dalam

penerimaan penggunaan TI, sebagai salah satu faktor yang dapat memengaruhi adalah persepsi pengguna atas kemanfaatan dan kemudahan penggunaan TI. Model TAM menjelaskan perilaku pengguna komputer, yaitu berlandaskan pada kepercayaan (*belief*), sikap (*attitude*), intensitas (*intention*) dan hubungan perilaku pengguna (*user behavior relationship*). Tujuan model ini untuk menjelaskan faktor-faktor utama dari perilaku pengguna TI terhadap penerimaan penggunaan TI itu sendiri. Model TAM secara lebih terperinci menjelaskan penerimaan TI dengan dimensi-dimensi tertentu yang dapat memengaruhi dengan mudah diterimanya TI pengguna (*user*). Model ini menempatkan faktor sikap dari tiap-tiap perilaku pengguna dengan dua variabel yaitu kebermanfaatan (*usefulness*) dan kemudahan penggunaan (*ease of use*).

Dengan memahami teori-teori ini maka dalam mengembangkan system informasi akuntansi yang berbasis teknologi computer, akuntan dapat mengevaluasi kebermanfaatan dan kemudahan penggunaan dari system. Hal ini karena informasi yang dihasilkan dari proses akuntansi menjadi tidak bernilai pada saat tidak dapat membantu pengambilan keputusan.

2.3. Pengauditan

Isu pengauditan terkait dengan pengauditan internal dan pengauditan eksternal. Dalam melaksanakan proses pengauditan, seorang auditor dapat menggunakan pertimbangan-pertimbangan tertentu berdasarkan pengalamannya dan juga probabilitas subyektif. Probabilitas subyektif merupakan penetapan probabilitas terjadinya suatu peristiwa dengan didasarkan pada penilaian pribadi dan dinyatakan dalam derajat kepercayaan. Dapat saja terjadi seseorang keliru dalam menentukan kepercayaannya, sehingga dapat muncul bias. Tversky dan Kahneman (1983) melakukan penelitian untuk menguji adanya bias keputusan dalam pertimbangan auditor yaitu bias heuristic. Penelitian selanjutnya perlu dilakukan untuk mengatasi bias yang terjadi pada judgment auditor.

Pengambilan keputusan yang sering muncul dalam bidang pengauditan umumnya terkait dengan judgment yang harus dibuat auditor, pengaturan kerja yang fleksibel, dan manajemen stress auditor. Ashton & Kennedy (2002) mengangkat isu *recency effect* dalam pengambilan keputusan *going concern* pada auditor. Resensi dapat diartikan sebagai informasi terbaru yang diterima auditor dalam konteks evaluasi 'going concern', yang menjadi penilaian penting dalam audit. Auditor harus mengevaluasi kemampuan klien untuk melanjutkan usaha sebagai perhatian berkelanjutan pada setiap perikatan audit dengan menginvestigasi kondisi dan peristiwa yang mungkin membuat kelangsungan keberadaan klien dipertanyakan. Auditor harus menilai probabilitas bahwa klien tidak akan melanjutkan sebagai *going concern* dan apakah probabilitas itu melebihi ambang keraguan substansial, juga ditetapkan oleh auditor. Jika ambang tidak terlampaui, laporan audit 'standar' dikeluarkan; jika ambang batas terlampaui, laporan 'dimodifikasi' yang menyediakan pengungkapan tambahan tentang alasan keraguan tersebut diperlukan.

Studi resensi dalam audit biasanya didasarkan pada Hogarth dan Einhorn (1992), yang mengusulkan deskripsi model revisi keyakinan yang memperhitungkan kebaruan. Teori ini memprediksi bahwa ketika dua informasi memiliki muatan konten yang berbeda yakni informasi bersifat campuran (*good news-bad news*) dan pola penyajian secara berurutan maka individu cenderung melakukan revisi atas keyakinan awal dari suatu keputusan. Sedangkan dalam kondisi tertentu individu cenderung membobot informasi terkini lebih penting daripada informasi sebelumnya atau biasa disebut dengan efek resensi.

Kennedy (1993) menemukan akuntabilitas memitigasi kebaruan dalam penilaian kemungkinan kegagalan bisnis, dan Cushing dan Ahlwat (1996) menemukan bahwa resensi dihilangkan ketika auditor diharuskan untuk mendokumentasikan penilaian kelangsungan usaha mereka. Karena itu, resensi dalam audit adalah fenomena yang kuat, itu bisa menjadi debias. Ashton & Kennedy percaya bahwa penting untuk menemukan mekanisme debiasing di

luar dokumentasi dan akuntabilitas karena tidak semua elemen tugas audit didokumentasikan dalam kertas kerja atau ditinjau oleh atasan. Lebih disayangkan, dokumentasi sering terjadi setelah keputusan dibuat daripada sebelum atau selama tugas. Dokumentasi semacam itu berfungsi untuk mendukung kesimpulan yang dicapai daripada memetakan proses yang digunakan mencapai kesimpulan itu. Penelitian yang dilakukan oleh Butler (1985), Heiman (1990) dan Koonce (1992) tentang mengubah penilaian probabilistik auditor, menyarankan bahwa mekanisme debiasing di luar akuntabilitas dan dokumentasi bisa efektif. Butler (1985) merancang alat bantu pengambilan keputusan untuk mengarahkan perhatian auditor pada data distribusi yang mendasarinya yang cenderung kurang dipertimbangkan saat menilai risiko pengambilan sampel. Bantuan keputusannya yang sederhana meningkatkan penilaian risiko auditor untuk mengambil keputusan yang lebih benar sehubungan dengan menerima atau menolak saldo akun yang dilaporkan. Koonce (1992) menemukan bahwa dokumentasi dalam kertas kerja sebenarnya dapat mendorong atau memperkuat bias penilaian kecuali beberapa intervensi dalam proses menyebabkan auditor mempertanyakan penilaian mereka.

Sebagian besar studi mengenai resensi dalam audit menggunakan mode respons SbS (*Step by Step*) karena meniru sifat berurutan dari banyak tugas audit (Gibbins, 1984). Namun, hasil EoS (*End of Sequence*) juga relevan karena beberapa tugas penting audit terstruktur dengan cara EoS dan karena hasil EoS menyarankan bagaimana tugas mungkin direstrukturisasi untuk menghilangkan resensi. Pola penyajian informasi yang diuji pada penelitiannya yaitu SbS dan EoS. Pola penyajian SbS adalah pola penyajian informasi berdasarkan informasi yang disajikan secara berurutan. Sedangkan pola penyajian EoS adalah pola penyajian informasi berdasarkan informasi yang disajikan secara keseluruhannya diperoleh saat itu juga. Kompleksitas seri informasi yang diuji pada penelitian ini yaitu informasi seri panjang dan informasi seri pendek. Panjangnya seri bukti informasi adalah menunjukkan jumlah bukti yang dievaluasi.

Jumlah bukti informasi dapat diklasifikasikan sebagai seri informasi pendek apabila terdiri dari 2 sampai 12 bukti informasi, dan dapat diklasifikasikan sebagai bukti informasi seri panjang apabila terdiri lebih dari 17 bukti informasi.

Dalam eksperimennya digunakan klien nyata yang bekerja di industri telekomunikasi (Perusahaan TeleWest) yang telah diaudit oleh perusahaan akuntansi internasional 'Big Five'. Informasi keuangan klien digunakan dalam penelitian sebelumnya oleh Asare (1992). Peserta diminta untuk menganggap ini awal Maret dan mereka sedang memeriksa laporan keuangan tahun sebelumnya dan informasi lain yang menimbulkan pertanyaan tentang kemampuan TeleWest untuk terus ada. Peserta kemudian diingatkan tentang pelaporan persyaratan Pernyataan Standar Audit No. 59 (American Institute of Certified Public Accountants, 1988) dan diminta untuk mempertimbangkan masalah kelangsungan hidup dalam hubungannya dengan ulasan mereka.

Setelah membaca informasi latar belakang tentang perusahaan dan peninjauan laporan keuangan perusahaan untuk tahun tersebut dan tiga tahun sebelumnya, para peserta menilai probabilitas bahwa TeleWest tidak akan melanjutkan sebagai going concern untuk tahun mendatang. Penilaian awal ini dibuat dalam skala dari 0 (pasti untuk melanjutkan) ke 100 (pasti tidak akan melanjutkan). Tiga kelompok peserta (SbS, EoS, dan Debiaser) menerima 12 item informasi – enam yang bertentangan dengan asumsi bahwa TeleWest akan terus ada (bukti negatif) dan enam yang mengurangi kekhawatiran tersebut (bukti positif). Sekitar setengah dari peserta dalam setiap kelompok menerima enam indikator yang berlawanan dari indikator mitigasi, sedangkan peserta yang tersisa menerima indikator mitigasi.

Enam indikator yang berlawanan menyangkut (1) kerugian operasi, (2) arus kas negatif, (3) tidak diperpanjangnya jalur kredit, (4) perputaran persediaan yang lambat (5) masalah kualitas produk, dan (6) berakhirnya paten pada produk utama. Enam indikator mitigasi tersebut berkenaan dengan (1) basis pelanggan yang berkembang pesat, (2) peningkatan arus kas masuk dari pelanggan

besar, (3) ketentuan pembayaran utang yang lebih leluasa, (4) biaya operasi yang lebih rendah, (5) kemungkinan penambahan modal, dan (6) kesediaan pemegang saham untuk menunda penerimaan dividen tunai.

Peserta dalam ketiga kelompok membaca informasi latar belakang, memeriksa laporan keuangan, dan memberikan probabilitas penilaian. Langkah selanjutnya untuk semua kelompok adalah merevisi penilaian awal sebagai tanggapan terhadap 12 indikator going concern, yang disajikan dalam urutan mitigasi/sebaliknya atau sebaliknya/mitigasi. Ambang keraguan substansial peserta ditimbulkan dengan meminta mereka menyatakan masalah, di mana mereka akan memiliki keraguan substansial tentang kemampuan klien untuk melanjutkan kelangsungan usaha dan dengan demikian diharapkan untuk memodifikasi laporan audit untuk mencerminkan keraguan itu.

Partisipan dalam eksperimen Ashton dan Kennedy adalah 135 staf auditor dalam kantor akuntan 'big five' yang menghadiri sesi pelatihan di fasilitas pendidikan perusahaan nasional. Sambil memperhatikan penilaian going concern dan laporan audit terkait, pilihan akhirnya dibuat oleh auditor senior, seperti dijelaskan sebelumnya, auditor staf biasanya mengumpulkan dan mendokumentasikan bukti yang menjadi dasar penilaian dan pilihan akhir, dan dokumentasi semacam itu sering kali mencakup rekomendasi awal sehubungan dengan masalah going concern.

Hasil studinya menemukan bahwa *debiaser self-review* secara efektif dapat menghilangkan resensi auditor dalam penilaian going concern. Dalam penelitian ini menunjukkan bahwa bias penilaian yaitu resensi dapat dihilangkan dengan self-review sederhana sebelum membuat keputusan akhir atau pilihan. Kemutakhiran mensyaratkan bahwa ketika orang mengevaluasi urutan item bukti yang bertentangan penilaian mereka akan terlalu dipengaruhi oleh bukti yang diterima nanti (baru-baru ini) dalam urutan. Penilaian dan pilihan harus didasarkan fitur bukti substantif (misalnya diagnostik) dan tidak pada fitur seperti di mana bukti terjadi dalam urutan input.

Dalam audit, merespons fitur bukti yang tidak relevan seperti posisi serial dapat membebankan auditor pada biaya yang melibatkan prosedur audit yang diperpanjang, kewajiban hukum, dan penurunan reputasi. Sebelum penilaian akhir dibuat, tugas berurutan dapat direstrukturisasi baik 'eksternal' oleh pembuat program audit untuk memungkinkan integrasi bukti simultan (pemrosesan EoS) atau 'secara internal' oleh auditor membentuk tugas untuk melakukan tinjauan sendiri yang mensimulasikan pemrosesan EoS. Karena peran kunci mereka dalam mengumpulkan dan mendokumentasikan bukti audit dan membuat rekomendasi awal untuk keputusan auditor senior, staf auditor khususnya dapat mengambil manfaat dari intervensi semacam itu.

Bukti empiris mengenai isu tekanan kerja pada auditor sehingga memerlukan pengaturan fleksibilitas pekerjaan dilakukan oleh Utami dan Supriyadi (2013). Auditor selalu menghadapi tekanan pekerjaan yang disebabkan oleh tuntutan ketelitian yang tinggi dan skeptisisme profesional tanggung jawab mereka untuk menghasilkan laporan audit berkualitas tinggi. Atribut yang terkait dengan karier auditor yang dapat menyebabkan situasi sulit yang di lingkungan kerja yang penuh tekanan, yaitu ketika auditor berada di musim sibuk yang membuat mereka stress karena mereka harus bekerja lebih dari sepuluh jam per hari, dalam jangka waktu terbatas selama beberapa bulan. Selama masa sibuk, auditor sering mengerjakan beberapa tugas dengan tenggat waktu pendek dan hamper serentak. Kondisi ini akan menimbulkan konflik tanggung jawab pekerjaan, keluarga, dan kegiatan pribadi lainnya (Fogarty *et.al*, 2000; Sanders *et.al*, 1995).

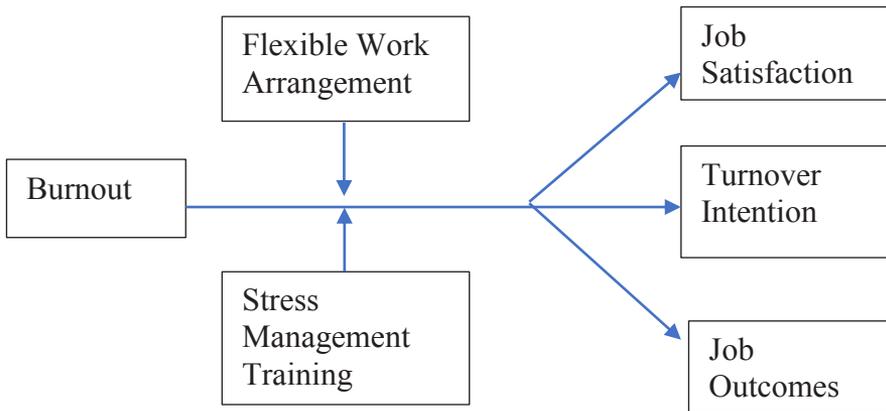
Bukti empiris dari penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa kelelahan memiliki efek pada perilaku disfungsional auditor yang mengakibatkan inefisiensi substansial baik pada organisasi atau individu, seperti perubahan niat, ketidakhadiran, dan produktivitas yang lebih rendah (Jackson dan Maslach, 1982; Leiter dan Maslach, 1988; dan Shirom, 1989). Fogarty *et al.* (2000), dan Jones *et al.* (2010) mendokumentasikan bahwa *burnout* memediasi hubungan antara stresor pekerjaan yang terdiri dari konflik peran, ambiguitas peran,

dan peran yang berlebihan, dan hasil kerja yang terdiri dari kinerja, kepuasan kerja, dan niat berpindah. Almer dan Kaplan (2002) membandingkan respons antara dua kelompok auditor yang masing-masingnya dalam lingkungan kerja yang standar vs fleksibel. Mereka yang berada dalam lingkungan kerja yang fleksibel mengalami kelelahan yang lebih rendah, kepuasan kerja yang lebih tinggi, dan intensi turnover yang lebih rendah, daripada mereka yang berada di lingkungan kerja standar.

Penelitian Utami & Supriyadi (2013) mengembangkan penelitian Almer dan Kaplan (2002) dengan menambahkan program pelatihan manajemen stres sebagai variabel mitigasi *burnout*. Tujuan dari penelitian ini adalah untuk menguji keefektifan dua strategi mitigasi kelelahan, pengaturan kerja yang fleksibel dan pelatihan manajemen stres, untuk meningkatkan kinerja auditor pemula. *Burnout* pertama kali diperkenalkan oleh Freudenberger pada tahun 1974, merupakan representasi sindrom stres psikologis sebagai respons negatif yang dihasilkan dari tekanan kerja (Cordes dan Dougherty, 1993). Kelelahan emosional ditunjukkan oleh perasaan yang dihasilkan dari tuntutan psiko - emosional yang berlebihan, yang ditandai dengan tidak adanya perhatian, kepercayaan diri, minat, serta keberanian (Ray dan Miller, 1994).

Pengaturan kerja yang fleksibel dimungkinkan dapat menjadi jalan keluar atas stress yang dialami auditor. Pengaturan kerja yang fleksibel dapat dilakukan dengan cara bekerja lebih sedikit jam kerja atau bekerja dengan jam kerja yang sama tetapi dengan fleksibilitas yang lebih besar (Almer dan Kaplan, 2002). Dari sudut pandang kantor akuntan, pengaturan kerja yang fleksibel dikatakan berhasil jika karyawannya merasa lebih nyaman dan bersedia bekerja di kantor akuntan tersebut. Seringnya terjadi turn-over atau pergantian karyawan yang cukup tinggi akan merugikan kantor akuntan terkait dengan masalah biaya pelatihan dan kompetensi auditor yang dimilikinya. Oleh sebab itu, perlu dicarikan solusi untuk mengatasi hal ini. Pelatihan manajemen stress menjadi salah satu alternative dalam mengurangi stress auditor.

Gambar 2.1. Model Penelitian Utami & Supriyadi (2013)



Penelitian Utami & Supriyadi (2013) ini menggunakan desain eksperimental antara subjek 2x2. Eksperimen dilakukan di dalam kelas dengan mahasiswa akuntansi sebagai subjek eksperimental, yang telah mengambil Praktek Audit dan pelatihan audit, dan diperlakukan sebagai auditor pemula. Dalam penugasan audit, auditor pemula akan mendapatkan tugas yang penuh dengan kompleksitas pekerjaan teknis sehingga mereka akan mengalami kondisi kelelahan (*burnout*). Selain itu, hasil dari pekerjaan auditor pemula juga akan memberikan kontribusi yang signifikan terhadap penilaian auditor senior atau mitra dalam memberikan opini audit.

Pada awal percobaan, semua peserta ditempatkan dalam kondisi *burnout*, kemudian secara acak ditugaskan untuk empat kelompok yang masing-masing dari mereka mendapat perlakuan: (1) pengaturan kerja yang fleksibel, (2) pelatihan manajemen stres, (3) kombinasi pengaturan kerja yang fleksibel dan pelatihan manajemen stres, atau (4) kelompok kontrol yang tidak mendapatkan perlakuan keduanya. Untuk menciptakan kondisi *burnout*, semua peserta diminta untuk melakukan tugas praktik audit dari kasus praktis di laboratorium yang telah dimodifikasi oleh para peneliti, seperti penyelesaian tugas audit, dari menyelesaikan lembar kerja audit hingga membuat jurnal penyesuaian dalam 120 menit.

Hasil penelitian Utami & Supriyadi (2013) mendukung argumen pengaturan kerja dan pelatihan manajemen stress dapat digunakan untuk mengurangi kelelahan. Dengan demikian, meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja auditor serta mengurangi niat *turnover* auditor. Dalam penelitian ini, kelelahan yang berbentuk kelelahan emosi terjadi ketika auditor pemula mengalami penugasan yang membutuhkan ketepatan dan kepatuhan terhadap prosedur yang dilakukan dalam periode waktu tertentu.

Dalam kondisi kelelahan, auditor pemula yang memiliki pelatihan manajemen stres merasa termotivasi untuk dapat menyelesaikan tugas berikutnya meskipun mereka merasa kelelahan dan gagal dalam tugas pertama. Kondisi ini sesuai Model Goolsby (1989), yang menyatakan bahwa pelatihan manajemen stres secara profesional dapat mengurangi kelelahan para karyawan. Strategi mitigasi kelelahan lainnya yang digunakan dalam penelitian ini adalah pengaturan kerja yang fleksibel. Hasilnya adalah konsisten dengan beberapa penelitian sebelumnya (Almer dan Kaplan, 2002 dan Hooks *et al.*,1997) yang juga berpendapat bahwa pengaturan kerja yang fleksibel dapat meningkatkan kepuasan kerja dan kinerja pekerjaan serta mengurangi intensi *turnover* auditor. Penelitian Utami & Supriyadi (2013) juga memiliki keterbatasan. Peserta dalam eksperimen bekerja secara individual sehingga mengabaikan penugasan audit yang biasanya dilakukan sebagai tim, sehingga belum terlihat apakah kondisi *burnout* yang dialami individu dapat berpengaruh terhadap kinerja seluruh tim.

2.4. Penganggaran

Dalam proses penyusunan anggaran, bawahan seringkali dilibatkan dengan tujuan mendapatkan anggaran yang lebih akomodatif terhadap kebutuhan perusahaan atau organisasi. Namun hal ini menimbulkan dampak negatif pada saat anggaran tersebut juga dijadikan sebagai alat evaluasi dan untuk memberikan penghargaan. Bawahan akan cenderung memanipulasi potensi dan kondisi yang sesungguhnya agar kinerjanya terlihat baik.

Keadaan seperti ini dinamakan *budgetary slack* yang ditimbulkan karena adanya partisipasi dalam penyusunan anggaran.

Hobson *et.al.* (2011) meneliti mengenai kesenjangan anggaran (*budgetary slack*). *Subordinate* (bawahan) membuat anggaran yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya agar kinerjanya memungkinkan untuk dinilai lebih baik. Kesenjangan anggaran terjadi pada saat bawahan menurunkan kemampuannya atau kemampuan unit bisnis dalam anggaran mereka. Bawahan mungkin meremehkan kemampuannya dalam anggaran dengan melebih-lebihkan perkiraan biaya (misalnya, manajer pusat biaya), mengecilkan perkiraan pendapatan (misalnya, manajer pusat pendapatan), atau mengecilkan produksi perkiraan (misalnya, produsen atau penyelia dari lini produksi). Teori ekspektansi (*expectancy theory*) dapat digunakan untuk menjelaskan fenomena ini.

Budgetary slack adalah tindakan *underestimate revenue* atau *overestimate expenditure* yang cenderung dilakukan oleh manajer tingkat bawah dan para bawahan pada saat diberi kesempatan berpartisipasi menyusun anggaran. Tujuan melakukan *budgetary slack* sebenarnya adalah untuk melindungi eksistensi kinerja operasional mereka pada periodemendatang. *Budgetary slack* merupakan masalah utama yang sering muncul dalam penyusunan anggaran, hal ini disebabkan karena adanya perbedaan antara jumlah anggaran dan estimasi terbaik dari perusahaan.

Kesenjangan anggaran dapat menimbulkan dilema moral karena memungkinkan bawahan untuk mengekstraksi sumber daya berlebih melalui cara menipu, dan perilaku seperti itu melanggar norma sosial yang umum. Kesenjangan anggaran menimbulkan dilema moral. Penilaian moral biasanya dianggap sebagai satu langkah dalam proses pengambilan keputusan. Model Rest (1986) dalam Hobson *et.al.* (2011) memandang pengambilan keputusan moral melibatkan empat langkah:

1. mengidentifikasi sifat moral dari situasi tertentu (kesadaran moral)
2. memutuskan apakah tindakan benar atau salah secara moral (penilaian moral),
3. membangun niat moral (niat moral)
4. terlibat dalam tindakan moral (perilaku moral).

Penelitian yang dilakukan oleh Hobson *et.al* (2011) ini menindaklanjuti penelitian yang telah dilakukan oleh Stevens tahun 2002. Hobson *et. al* (2011) memprediksi bahwa penilaian moral tentang senjangan anggaran akan dipengaruhi oleh skema pembayaran dan nilai-nilai pribadi. Berdasarkan teori dan temuan empiris dalam literatur, mereka menguji tiga nilai-nilai pribadi yang cenderung meningkatkan penalaran moral mengenai senjangan anggaran: *nilai tradisional, tanggung jawab, dan empati*.

Peserta dalam penelitian eksperimen Hobson *et.al* (2011) berasal dari 104 sukarelawan mahasiswa yang terdaftar di kursus akuntansi tingkat atas pada Large Midwestern University di Amerika Serikat. Dua puluh empat sesi percobaan dilakukan selama periode empat minggu. Sehari sebelum sesi eksperimental yang dijadwalkan, peserta datang ke laboratorium computer untuk menyelesaikan Jackson Personality Inventory-Revised (JPI-R). JPI-R terdiri dari 300 pertanyaan benar/salah yang mengukur 15 skala yang meliputi Kompleksitas, Luasnya Kepentingan, Inovasi, Toleransi, Empati, Kecemasan, Kerjasama Sosial, Keyakinan Sosial, Tingkat Energi, Kecerdasan Sosial, Pengambilan Risiko, Organisasi, Nilai Tradisional, dan Tanggung jawab.

Para peserta secara acak ditugaskan ke salah satu dari dua ketentuan skema pembayaran. Partisipan di bagi menjadi dua kelompok yaitu kelompok pertama dengan metode *truth inducing* dan kelompok kedua dengan metode *slack inducing*. Selanjutnya partisipan juga di informasikan atas besarnya insentif yang akan diterima sesuai dengan metode yang di tetapkan.

Skema Pembayaran Insentif *Slack-Inducing* merupakan skema pembayaran insentif dimana bawahan dibayar dengan gaji tetap dan akan mendapat bonus jika hasil produksinya melebihi target yang telah ditentukan. Apabila hasil produksinya sesuai target ataupun kurang dari target, maka bawahan tersebut hanya mendapatkan gaji tetap saja. Apabila hasil produksinya dibawah target, maka bawahan tersebut tidak akan dikenakan denda (*penalty*). Skema Pembayaran Insentif *Truth-Inducing* memiliki sistem yang sama dengan skema sebelumnya, yaitu bawahan akan dibayar dengan gaji tetap dan akan mendapat bonus jika hasil produksinya melebihi target yang telah ditentukan. Namun, apabila hasil produksinya berada dibawah target, maka bawahan akan dikenakan denda (*penalty*) sebesar kekurangan yang tidak tercapai. Denda tersebut dipotong melalui gaji tetap yang diterima. Apabila hasil produksi sesuai target, maka bawahan hanya menerima gaji tetap saja.

Eksperimen Hobson *et al.* (2011) juga memanipulasi asimetri informasi antara manajer eksperimen dan sub-peserta. (1) kondisi tanpa informasi asimetri, (2) kondisi informasi asimetri rendah, (3) kondisi asimetri informasi tinggi. Dengan kedua skema pembayaran yang disertakan, mereka tidak menemukan hubungan antara manipulasi informasi asimetri dan penilaian moral mengenai senjangan anggaran. Penelitiannya menggunakan tiga variabel kontrol dalam model penilaian moral mengenai senjangan anggaran: *kewajiban moral, tahun senior dalam sekolah bisnis, dan justifikasi*.

Hobson *et.al* (2011) menggunakan hipotesis bahwa insentif finansial berpengaruh terhadap *budgetary slack*. Insentif berperan terhadap bawahan dalam membentuk kerangka moral. Bawahan cenderung melakukan *budgetary slack* saat mereka melakukan partisipasi anggaran demi memperoleh insentif/bonus. Skema pembayaran insentif dengan skema *slack inducing* memengaruhi *budgetary slack* lebih besar dibandingkan dengan skema pembayaran *truth inducing*. Penelitiannya membuktikan bahwa *budgetary slack* yang dibuat dibawah *slack-inducing pay scheme* lebih besar dibandingkan *budgetary slack* yang dibuat dibawah *truth-inducing*

pay scheme. *Slack-inducing pay scheme* menyebabkan seseorang mengalami dilema etika dalam mengambil keputusan apakah akan meningkatkan rekomendasi anggaran atau tidak. Seseorang dengan *traditional value*, *responsibility*, dan *empathy* yang tinggi cenderung membuat *budgetary slack* yang kecil.

Dewi *et.al* (2017) melakukan penelitian akuntansi keperilakuan di sector pemerintahan. Anggaran di sektor publik khususnya pemerintah daerah menjadi titik awal bagi pemerintah daerah untuk melaksanakan pelayanan publik. Sejak adanya perubahan paradigma di pemerintahan Indonesia dari penganggaran tradisional menjadi penganggaran dengan *New Public Management (NPM)*, proses penyusunan anggaran dilakukan dengan berfokus pada kinerja.

Penelitian Dewi *et.al.* (2017) dilakukan dengan menggunakan metoda eksperimental untuk memperoleh bukti hubungan kausalitas antara informasi pengukuran kinerja, tekanan peran, rotasi jabatan dan kinerja pejabat. Eksperimen dilakukan di Yogyakarta dan Lampung dengan menggunakan subjek mahasiswa Program Magister Ekonomika dan Pembangunan (MEP) Universitas Gadjah Mada dan pejabat di Pemerintah Kabupaten Way Kanan. Penelitian menggunakan *Two Ways Analysis of Variance* dan *path analysis* sebagai alat analisis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ambiguitas peran lebih rendah pada pejabat yang mendapat informasi pengukuran kinerja non-finansial dan finansial dibandingkan pejabat yang mendapat informasi kinerja non-finansial saja. Kinerja pejabat secara signifikan lebih tinggi pada saat tidak mengalami ambiguitas peran dan konflik peran. Hasil ini mendukung teori peran (*Role Theory*) dan teori kontingensi (*Contingency Theory*). Akan tetapi, tidak diperoleh bukti bahwa pejabat yang mendapat informasi pengukuran kinerja non-finansial dan finansial mengalami konflik peran yang lebih rendah dibandingkan dengan pejabat yang mendapat informasi pengukuran kinerja non-finansial saja atau informasi finansial saja. Demikian pula dengan variabel rotasi jabatan. Penelitian ini tidak memperoleh bukti bahwa ambiguitas peran dan konflik peran lebih rendah pada saat pejabat mendapat rotasi jabatan dengan frekuensi tinggi (cepat).

Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa ambiguitas peran secara penuh memediasi pengaruh informasi pengukuran kinerja terhadap kinerja pejabat di pemerintah daerah. Akan tetapi tidak diperoleh bukti bahwa konflik peran memediasi pengaruh informasi pengukuran kinerja terhadap kinerja pejabat. Hasil lainnya menunjukkan bahwa ambiguitas peran dan konflik peran tidak memediasi hubungan rotasi jabatan dengan kinerja.

Bukti empiris mengenai partisipasi anggaran pada sector perkebunan telah diteliti oleh Sastrawan, *et.al* (2019). Penelitiannya bertujuan untuk menguji pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja manajerial dengan kontrol internal dan komitmen organisasi sebagai variabel intervening, di perusahaan perkebunan milik negara, yaitu PT Perkebunan Nusantara VII. Penelitiannya menggunakan studi survei kuesioner untuk 100 responden yang terlibat dalam proses penganggaran di PT Perkebunan Nusantara VII yang dianalisis dengan menggunakan Structural Equation Modelling (SEM). Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa partisipasi anggaran memiliki efek positif pada kinerja manajerial secara langsung. Sementara itu, kontrol internal adalah variabel intervening ke dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial. Sebaliknya, komitmen organisasi tidak terbukti sebagai variabel intervening ke dalam hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja manajerial. Penelitiannya berkontribusi pada literatur akuntansi manajemen dan memberikan gambaran tentang efektivitas peraturan, kebijakan dan program kerja yang telah dibuat oleh perusahaan dalam meningkatkan kinerja manajerial, terutama yang berkaitan dengan penganggaran, pengendalian internal, dan komitmen organisasi. Hasil studi ini menawarkan wawasan baru tentang pengaruh partisipasi penganggaran, kontrol internal dan komitmen organisasi, dan variabel lain dalam meningkatkan kinerja manajerial di perusahaan perkebunan milik negara.

2.5. Pengukuran Kinerja

Keputusan yang baik dalam perusahaan harus diambil berdasarkan fakta, pengalaman, dan bukti empiris yang ada. Informasi akuntansi dihasilkan dari sebuah system yang disajikan untuk membantu pengambilan keputusan, seperti: pemberian kredit, pemberian penghargaan, remunerasi, dan peningkatan kinerja individu, manajer, maupun perusahaan atau organisasi. Salah satu system pengukuran kinerja yang saat ini dipandang cukup baik adalah Balanced Scorecard (BSC). BSC merupakan suatu sistem manajemen strategi (*Strategic Based Responsibility Accounting System*) yang menjelaskan mengenai misi serta strategi dari suatu perusahaan ke dalam tujuan operasional dan tolok ukur kinerja perusahaan tersebut. Balanced Scorecard merupakan suatu mekanisme pada sistem manajemen yang mampu menerjemahkan visi serta strategi organisasi ke dalam suatu tindakan yang nyata di lapangan. BSC menjadi salah satu alat manajemen yang terbukti membantu banyak perusahaan dalam mengimplementasikan strategi bisnisnya.

BSC adalah alat pengukuran kinerja yang digunakan untuk menerjemahkan sasaran strategis keseluruhan organisasi menjadi tujuan keuangan dan non-keuangan dan pengukuran kinerja (Kaplan dan Norton 2001). Pendekatan ini didasarkan dengan alasan bahwa untuk menjadi sukses dalam jangka panjang, kinerja organisasi harus hadir dalam empat bidang utama: keuangan, layanan pelanggan, proses bisnis, dan pembelajaran dan pertumbuhan.

Libby *et.al* (2004) melakukan penelitian untuk memberikan kontribusi setidaknya dalam tiga cara. Pertama, memeriksa cara mengubah manajer menggunakan BSC untuk mengevaluasi kinerja dengan memasukkan ukuran kinerja umum dan unik ke dalam evaluasi mereka. Kedua, memeriksa data terkait upaya debiasing. Ketiga, sebagai bagian dari pemeriksaan data debiasing terkait, mereka menyelidiki efek dari penyediaan laporan tentang ukuran kinerja bisnis pada penggunaan ukuran kinerja BSC oleh manajer. Kennedy (1993, 1995) mengusulkan kerangka kerja untuk debiasing yang berfokus pada sumber penilaian bias.

Penekanan kerangka kerja ini adalah meningkatkan penilaian. Kerangka kerja mengasumsikan bahwa kualitas penilaian adalah fungsi dari upaya dan data. Upaya itu dikonseptualisasikan untuk memiliki dua komponen: kapasitas dan motivasi. Kerangka kerja mengasumsikan bahwa kapasitas memadai atau dapat ditingkatkan jika perlu dan karenanya berfokus pada motivasi dan data. Hipotesis yang diuji dalam penelitiannya adalah sebagai berikut:

H_1 : Manajer yang hanya diminta untuk membenarkan penilaian evaluasi kinerja mereka akan lebih cenderung menggunakan ukuran kinerja yang unik dalam penilaian evaluasi kinerja mereka daripada manajer yang tidak diharuskan.

H_2 : Manajer yang hanya menerima jaminan pihak ketiga tentang relevansi dan keandalan ukuran kinerja BSC akan lebih cenderung menggunakan ukuran kinerja yang unik dalam penilaian evaluasi kinerja mereka daripada manajer yang tidak menerima jaminan tersebut.

Libby *et.al* (2004) menggunakan kasus eksperimental yang dikembangkan oleh Libby dan Salterio (2000). Kasus ini membutuhkan peserta untuk berperan sebagai eksekutif senior di WCS Incorporated, sebuah perusahaan pakaian wanita. Kasus tersebut mengindikasikan WCS baru-baru ini mengimplementasikan BSC dan menjelaskan fitur utama dari pendekatan ini. Dua unit bisnis WCS terbesar dalam kasus ini: RadWear, divisi ritel yang berfokus pada pakaian untuk perkotaan remaja; dan WorkWear, sebuah divisi yang menjual seragam kerja menggunakan jaringan penjualan kontak dengan klien bisnis.

Desain penelitian adalah 2 X 2 desain factorial antara subjek (*between subject factorial design*). Faktor antara subjek pertama adalah persyaratan bahwa peserta membenarkan evaluasi mereka terhadap kinerja masing-masing manajer divisi. Manipulasi ini dimaksudkan untuk mendorong akuntabilitas proses di antara para peserta yang menyebabkan mereka menggunakan upaya tambahan dalam memproses tindakan BSC. Faktor kedua antara subyek adalah melaporkan penyediaan jaminan pihak ketiga.

Kasus-kasus untuk setengah dari peserta menjelaskan bahwa manajemen puncak WCS menggunakan Akuntan Chartered ABC untuk memberikan jaminan pada relevansi ukuran scorecard dan keandalan hasil yang dilaporkan untuk setiap divisi. Penelitiannya menggunakan variabel kontrol yaitu domain pengalaman kerja khusus dan persepsi pentingnya keadilan dalam evaluasi kinerja. Dalam penelitian ini, subyek menunjukkan apakah mereka memiliki pengalaman kerja terkait bidang akuntansi dan keuangan atau jenis pengalaman kerja lain dalam kuesioner pasca-eksperimen. Peserta diinstruksikan untuk mengevaluasi setiap manajer secara independent.

Hasil Lipe dan Salterio (2000) menyiratkan peserta dapat membandingkan kinerja lintas divisi ketika membuat penilaian evaluasi kinerja mereka. Hipotesis Libby memprediksi pendekatan *debiasing* akan meningkatkan kemampuan peserta untuk fokus pada informasi yang diberikan oleh pengukuran kinerja yang unik dan akibatnya mengurangi sejauh mana peserta evaluasi kinerja bersifat komparatif.

Partisipan mengevaluasi kinerja RadWear dan WorkWear manajer pada skala dari 0 hingga 100 yang memiliki tujuh label deskriptif mulai dari "Penugasan Kembali" ke kinerja "Sangat Bagus". Masing-masing label deskriptif dijelaskan pada formulir evaluasi. Tujuannya adalah untuk menilai apakah pendekatan *debiasing* akan meningkatkan penggunaan tindakan unik peserta dalam mengevaluasi kinerja divisi manajer. Partisipan dalam penelitian ini adalah 227 siswa MBA dari empat universitas public yang berpartisipasi dalam percobaan. Pengalaman kerja rata-rata peserta adalah 5,8 tahun, 65,8% adalah laki-laki dan 22% melaporkan memiliki pengalaman kerja di bidang akuntansi dan/atau keuangan.

Hasil penelitian Libby *et.al* (2004) menemukan bahwa konsisten dengan H_1 , manajer yang diharuskan untuk membenarkan evaluasi kerjanya ke atasan secara signifikan lebih mungkin untuk mendasarkan evaluasi mereka pada langkah-langkah unik. Penelitiannya juga menemukan, konsisten dengan H_2 , manajer yang menerima laporan jaminan secara signifikan lebih banyak

kemungkinan untuk mendasarkan evaluasi mereka pada langkah-langkah unik. Lebih lanjut, mereka menemukan bahwa dalam kondisi pembenaran dan kondisi laporan jaminan, perbedaan rata-rata yang disesuaikan tidak berbeda secara signifikan. Semua interaksi antara variabel kontrol dan variabel perlakuan tidak signifikan.

Walaupun desain penelitian telah dibuat dengan sangat hati-hati, namun masih terdapat keterbatasan dalam desain eksperimennya. Pertama, peserta eksperimental tidak terlibat dalam desain kartu penilaian unit. Mungkin saja para peserta akan mendapatkan apresiasi yang lebih baik untuk tindakan-tindakan itu jika mereka terlibat dalam pemilihan desain kartu tersebut. Namun tentu saja tidak mungkin bagi semua manajer untuk terlibat dalam pemilihan langkah-langkah dalam organisasi yang sebenarnya. Kedua, peserta kemungkinan besar pemula dalam penggunaan BSC (meskipun banyak telah diperkenalkan ke Kaplan dan Norton 1992), dan mereka tidak perlu memiliki pengalaman bisnis di ritel dan pakaian. Ketiga, percobaan berlangsung di lingkungan satu periode. Mungkin saja jika peserta memiliki beberapa periode untuk memahami langkah-langkah BSC, hasilnya mungkin berbeda.

Penelitian BSC lainnya dilakukan oleh Supriyadi (2010). Penelitiannya menguji efektivitas Balanced Scorecard (BSC) untuk meningkatkan kinerja manajerial yang sebelumnya dilakukan oleh Lau dan Mosser (2008) dan Lau dan Sholihin (2005). Secara khusus, penelitian ini menguji secara empiris efek moderasi dari keadilan prosedural tentang hubungan antara keuangan dan dimensi nonkeuangan dari BSC dan kinerja manajerial. Selain itu juga menguji dampak komitmen organisasi terhadap kinerja.

Sejak Kaplan dan Norton pada tahun 1992 memperkenalkan balanced scorecard (BSC), banyak perusahaan yang telah mengganti kinerja keuangan tradisional mereka dengan BSC. Penelitian sebelumnya menemukan bahwa 44 persen organisasi di AS (Rigby, 2001) dan 35 persen perusahaan besar AS (Marr *et al.*, 2004) telah menggunakan BSC. Kaplan dan Norton (2001) juga melaporkan bahwa BSC telah diadopsi oleh tidak hanya organisasi yang

berorientasi laba, tetapi juga organisasi non laba dan perusahaan pemerintah.

Tujuan dari penelitiannya adalah untuk menguji efek moderasi dari keadilan procedural tentang efektivitas kinerja keuangan dan non-keuangan dengan menggunakan dimensi BSC sebagai ukuran kinerja manajer dalam meningkatkan kinerja manajerial. Penelitiannya memperluas penelitian yang telah dilakukan Lau dan Sholihin (2005) dan penelitian Lau and Moser (2008) dengan mengevaluasi efek moderasi dari pengaruh keadilan procedural pada hubungan antara pengukuran BSC dan komitmen organisasi. Keadilan procedural diharapkan memperkuat penggunaan langkah-langkah BSC pada komitmen manajer. Penelitian ini juga meneliti dampak komitmen pada kinerja.

Lau and Moser's (2008) dalam penelitiannya menggunakan empat perspektif pengukuran BSC dalam menilai kinerja manajerial. Menggunakan analisis persamaan struktural, mereka memetakan hubungan langsung dan hubungan tidak langsung diantara pengukuran *non-financial* (tiga dari empat Perspektif kinerja BSC): keadilan procedural, komitmen organisasi, dan kinerja manajerial. Hasil penelitian menemukan efek non finansial mengukur kinerja manajerial tidak langsung melalui komitmen organisasi dan keadilan procedural. Penelitian Lau dan Sholihin (2005) menyebutkan bahwa keempat perspektif BSC secara signifikan memengaruhi perilaku manajer. Penggunaan perspektif BSC (finansial dan non-finansial) secara tidak langsung memengaruhi kepuasan kerja melalui keadilan dan kepercayaan antara supervisor dan bawahannya.

Data primer digunakan dalam penelitian Supriyadi (2010) dengan menggunakan mahasiswa MBA di Universitas Gadjah Mada, Indonesia. Ada 76 mahasiswa dari tiga kelas mata kuliah manajemen sistem kontrol (MCS) dalam tahun akademik 2007/2008 dan 2008 / 2009 yang berpartisipasi dalam penelitian ini. Seleksi siswa di kelas MCS adalah untuk memastikan bahwa responden memiliki pengetahuan dasar dan akrab dengan topik tentang penggunaan

BSC dalam sistem pengukuran kinerja. Peneliti mendistribusikan kuesioner di sesi terakhir pada pertemuan kelas. 79 siswa dari 108 siswa terdaftar (70,37%) di tiga kelas MCS berpartisipasi dalam penelitian ini. Tiga tanggapan dikecualikan dari analisis lebih lanjut karena memberikan respon yang tidak sesuai dengan instruksi, sehingga hanya 76 tanggapan yang dapat digunakan. Sebagian besar responden (94%) terlibat dalam fungsi pemantauan manajerial, mengevaluasi, dan/atau mengawasi di posisi mereka saat ini. Ini Kondisi menunjukkan bahwa sebagian besar responden memiliki pengalaman yang cukup berfungsi sebagai manajer di perusahaan mereka.

Tujuan penelitiannya untuk memeriksa respons perilaku individu dari ke empat perspektif kinerja yang digunakan dalam BSC, yaitu pembelajaran dan pertumbuhan, bisnis internal, perspektif pelanggan, dan keuangan. Penelitian ini menggunakan empat item dari langkah-langkah kinerja untuk setiap perspektif (enam belas item untuk semua perspektif) seperti yang digunakan oleh Lipe dan Salterio (2000) dengan memodifikasi kata-kata.

- Item untuk perspektif pembelajaran dan pertumbuhan adalah jam karyawan, pelatihan karyawan, saran karyawan, masa kerja rata-rata dari tenaga penjualan, dan toko komputasi
- Item yang digunakan di perspektif bisnis internal termasuk pengembalian untuk pemasok, merek utama nama/toko, markdown rata-rata, dan rata-rata pesanan dalam satu minggu.
- Item yang digunakan dalam perspektif pelanggan adalah penjualan berulang, pengembalian oleh pelanggan sebagai persentase penjualan, kepuasan pelanggan, dan pemilihan customer.
- Item untuk perspektif keuangan termasuk pengembalian penjualan, penjualan toko baru, pertumbuhan penjualan, dan pendapatan penjualan per kunjungan.

Keadilan prosedural menunjuk pada keadilan yang diterima dari prosedur yang digunakan untuk membuat keputusan-keputusan. Para karyawan menerima berbagai aspek yang berkaitan dengan keadilan prosedural ketika mereka mengalami kesempatan-kesempatan untuk memengaruhi keputusan, untuk mengungkapkan suara-suara, atau untuk memiliki informasi yang akurat yang digunakan untuk pengambilan keputusan.

Menggunakan langkah-langkah BSC untuk menilai kinerja manajer secara keseluruhan akan melibatkan persepsi subyektif terhadap pengguna pada "makna" dari pengukuran BSC. Kondisi ini mungkin terjadi dan memengaruhi persepsi etika (keadilan) manajer ketika dievaluasi menggunakan BSC. Penelitian ini memodelkan efek mediasi efek keadilan prosedural pada hubungan antara ukuran BSC dan kinerja manajerial yang ditemukan dalam penelitian sebelumnya. Hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya (Lindquist 1995; dan McFarlin dan Sweeney 1992). Bukti empiris sangat mendukung proposisi di penelitian ini bahwa keadilan prosedural memiliki peran moderasi murni.

Bukti empiris yang berhubungan dengan pengambilan keputusan untuk rekomendasi kredit di perbankan juga telah dilakukan oleh Widyaka *et.al* (2019). Penelitiannya menguji apakah ada perbedaan antara penggunaan informasi kinerja lingkungan dan sosial pada rekomendasi pinjaman oleh petugas pinjaman. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen dengan menggunakan total 96 siswa sebagai subjek penelitian. Pengujian data dilakukan dengan menggunakan uji Anova untuk membandingkan antara risiko lingkungan dan sosial yang dinilai oleh subyek eksperimental. Hasil penelitian ini menunjukkan ada pengaruh antara penggunaan informasi kinerja lingkungan terhadap keputusan rekomendasi kredit.

Penelitian akuntansi keperilakuan yang terkait dengan system penghargaan di salah satu perguruan tinggi negeri juga telah dilakukan. Hal ini penting untuk dilakukan dalam rangka mendukung program Kementerian Riset, Teknologi, Pendidikan Tinggi (Kemenristeksikti) untuk meningkatkan kinerja dosen dan

karyawan. Para pembuat kebijakan perlu mendapat rekomendasi dari bukti empiris yang dihasilkan dari penelitian akuntansi keperilakuan ini. Nicho, *et.al.* (2019) menguji mengenai persepsi pegawai negeri sipil di lingkungan perguruan tinggi negeri Universitas Lampung terhadap sistem remunerasi dilihat dari dimensi transparansi, keadilan, keterkendalian, dan proporsionalitas yang diuji pengaruhnya terhadap motivasi, dan kinerja. Penelitiannya menggunakan metode analisis data SEM-PLS dengan teknik pengambilan sampel menggunakan *convenient sampling method*, yang berjumlah 153 responden dosen dan 146 responden karyawan. Hasil penelitiannya menunjukkan transparansi berpengaruh terhadap motivasi kerjanya, namun bagi karyawan transparansi tidak berpengaruh terhadap motivasi kerja karyawan. Hasil lainnya proporsionalitas bagi karyawan berpengaruh terhadap motivasi, tetapi bagi dosen proporsionalitas tidak berpengaruh terhadap motivasi dosen. Sedangkan keadilan, dan keterkendalian berpengaruh terhadap motivasi, dan motivasi berpengaruh terhadap kinerja.

Pemberian insentif untuk meningkatkan kinerja manajer juga menjadi isu pada perguruan tinggi swasta. Malinda *et.al* (2019) mencoba memberikan bukti empiris tentang pengaruh insentif dan kinerja non-keuangan terhadap kinerja manajerial di universitas swasta di Lampung. Penelitian ini dilakukan di universitas swasta di Lampung dengan unit analisis program studi C-terakreditasi yang memiliki 164 program studi, yang terdiri dari 68 program studi di Universitas, 1 program studi di Institut, 67 program studi di Kolase, 4 studi program di Politeknik dan 24 program studi di Akademi. Metode analisis data yang digunakan adalah metode kuantitatif dengan model Structural Equation Model (SEM). Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa baik insentif dan tunjangan kinerja non-keuangan memiliki pengaruh positif yang signifikan terhadap kinerja manajerial. Implikasi dari penelitian ini adalah bahwa variabel insentif memberikan indikator tambahan tidak hanya terbatas pada bonus dan hadiah tetapi juga dalam bentuk tunjangan & kehormatan profesional.

Isu lain dalam akuntansi berperilaku di bidang penganggaran adalah masalah penganggaran modal. Penganggaran modal adalah salah satu proses kunci yang dilakukan oleh organisasi dalam perencanaan untuk konsumsi sumber daya masa depan. Sesuai sifatnya, penganggaran modal melibatkan pengambilan keputusan di bawah ketidakpastian, ketika organisasi merencanakan tindakan di masa depan. Menurut International Management Accounting Policy Statement 6-Post Completion Review (dikeluarkan oleh the International Federation of Accountants, 1994), tujuan utama tinjauan proyek adalah termasuk pembelajaran organisasi dan memperbaiki keputusan / implementasi proyek di masa depan dalam organisasi.

Tinjauan proyek memungkinkan manajer untuk membagikan/mentransfer pengetahuan mereka yang diperoleh dari proyek yang ada kepada manajer lain di seluruh ruang dan waktu, dengan demikian dapat meningkatkan efisiensi dan efektivitas manajemen proyek di masa depan. Misalnya, manajer proyek dapat melaporkan 'pelajaran yang diperoleh' ke audit komite proyek, yang pada gilirannya dapat menggunakan informasi ini untuk memberikan pelatihan bagi manajer proyek yang lain baik di dalam atau di luar unit organisasi, atau untuk mendesain ulang proses. Pandangan ini didukung oleh Busby (1999), yang menemukan bahwa tinjauan proyek pada umumnya dianggap efektif dalam menyebarkan pengetahuan tentang praktik yang baik, untuk belajar dan memperbaiki kesalahan.

Meskipun tinjauan proyek memungkinkan manajer untuk mentransfer dan berbagi informasi mereka, itu tidak menjamin transfer informasi yang relevan, terutama ketika informasi bersifat pribadi dan berkaitan dengan konsekuensi keuangan negatif. Dalam konteks itu, transfer informasi bisa memiliki efek sebaliknya dan dapat menghambat proses pengambilan keputusan, karena manajer memilih untuk tidak membagikan informasi jenis ini.

Cheng *et.al* (2009) melakukan penelitian untuk mengatasi masalah dalam penganggaran modal. Penelitiannya bertujuan untuk menguji dua faktor yang berdampak pada kemauan manajer untuk

meneruskan jenis informasi ini kepada komite audit proyek agar organisasi dapat membuat keputusan penganggaran modal yang lebih baik di masa depan. Faktor pertama adalah tingkat keterlibatan manajer terhadap proyek yang telah dan sedang ditinjau, seperti tanggung jawab untuk memulai proyek dan / atau lamanya manajemen proyek aktif. Faktor kedua adalah sejauh mana evaluasi kinerja eksplisit melekat pada tinjauan kinerja juga memengaruhi kesediaan manajer untuk mentransfer pengetahuan.

Tinjauan proyek (*project review*) atau audit proyek adalah sistem umpan balik yang memantau kemajuan dan / atau penyelesaian investasi proyek dengan membandingkan secara sistematis kinerja aktual dengan anggaran dan rencana proyek (Kennedy dan Mills, 1992; Chenhall dan Morris, 1993). Gordon dan Myers (1991) menemukan bahwa jumlah yang besar organisasi melakukan beberapa bentuk tinjauan proyek dan frekuensi tergantung pada sifat proyek yang ditinjau.

Cheng *et.al* (2009) secara khusus tertarik pada satu hambatan yaitu, kecenderungan manajer untuk menahan umpan balik proyek negatif pribadi selama peninjauan proyek yang sedang berlangsung. Mereka mengeksplorasi dua faktor spesifik yang berpotensi memengaruhi kecenderungan ini dalam hal apakah manajer yang terlibat dalam tinjauan proyek juga (i) manajer yang memulai dan mengelola proyek, dan (ii) ada hubungan langsung antara evaluasi kinerja manajer dan informasi yang diperoleh selama tinjauan pasca-audit.

Subjek dalam penelitian eksperimennya adalah 129 manajer menengah yang sedang mengambil gelar MBA di universitas besar Australia. Semua subjek terdaftar dalam mata kuliah akuntansi manajemen yang sama, yang merupakan bagian dari inti dari program MBA. Usia rata-rata subjek adalah 30 tahun, dan rata-rata pengalaman kerja adalah 8 tahun. Sebagai subjek yang matang dengan pengalaman bisnis dan manajemen dunia nyata, subjek dianggap memiliki latar belakang yang sesuai untuk tugas pengambilan keputusan yang digunakan dalam eksperimen ini.

Eksperimen terdiri dari dua tahap: keputusan investasi awal diikuti oleh penyelesaian laporan tinjauan proyek. Subjek mengambil peran sebagai manajer pemasaran untuk perusahaan makanan cepat saji dan secara acak ditugaskan ke salah satu dari empat kelompok eksperimen. Tahap Pertama (keputusan investasi awal - 3 tahun sebelum periode keputusan saat ini), subyek diminta untuk membuat keputusan berinvestasi dalam salah satu dari dua proyek yang tersedia (tanggung jawab pribadi yang tinggi) atau diberitahu bahwa pendahulu mereka telah membuat awal keputusan investasi (tanggung jawab pribadi rendah). Tindakan membuat keputusan investasi awal diharapkan dapat meningkatkan tanggung jawab pribadi dalam subjek (Schulz dan Cheng, 2002), serta menunjukkan kepada subjek bahwa mereka telah bertanggung jawab untuk proyek (3 tahun). Manipulasi tanggung jawab pribadi ini konsisten dengan penelitian sebelumnya dalam literatur membenaran diri (Ghosh, 1997; Schulz dan Cheng, 2002). Tahap Kedua subyek diminta untuk menyelesaikan laporan tinjauan proyek, subjek juga diberitahu tujuan dari tinjauan proyek, baik untuk meninjau proyek itu sendiri untuk memfasilitasi pembelajaran organisasi (kondisi 'pembelajaran organisasi'), atau untuk mengevaluasi kinerja manajerial (kondisi 'evaluasi kinerja'). Konsisten dengan penelitian sebelumnya yang telah meneliti efek agensi pada bias keputusan (Harrell dan Harrison, 1994), subjek dalam kelompok evaluasi kinerja diberi 'insentif untuk melalaikan' yang substansial (untuk menerima evaluasi kinerja yang menguntungkan dan akhir tahun yang substansial pada akhir tahun). Subjek kemudian diminta untuk menunjukkan apakah mereka akan memasukkan setiap pernyataan informasi dalam laporan peninjauan. Empat pernyataan informasi diberikan: dua pernyataan umpan balik negatif dan dua pernyataan umpan balik positif. Umpan balik positif mengacu pada informasi umpan balik yang memiliki dampak peningkatan laba pada proyek dan konsisten dengan keputusan investasi awal. Umpan balik negatif mengacu pada informasi umpan balik yang memiliki dampak penurunan laba pada proyek dan tidak konsisten dengan keputusan investasi awal.

Adapun variabel dependen yang digunakan dalam penelitiannya adalah kecenderungan subyek untuk memasukkan/ mengecualikan informasi dalam laporan tinjauan proyek. Sedangkan variabel independen adalah tanggung jawab pribadi (tinggi versus rendah) dan tujuan tinjauan proyek (evaluasi kinerja versus pembelajaran organisasi). Untuk memanipulasi tanggung jawab pribadi, subyek dalam perlakuan 'tanggung jawab tinggi' diminta untuk membuat keputusan investasi awal. Selain itu, subjek dengan tanggung jawab tinggi juga diberitahu bahwa mereka telah bertanggung jawab atas proyek sejak keputusan awal mereka 3 tahun yang lalu. Sebaliknya, subjek dalam perlakuan 'tanggung jawab rendah' tidak membuat keputusan awal, dan diberi tahu bahwa mereka telah mengambil alih proyek tepat sebelum mereka diminta oleh Komite Audit Proyek untuk menyelesaikan laporan tinjauan proyek.

Ada 3 hipotesis yang diuji dalam penelitiannya. H_1 manajer yang menganggap tingkat tanggung jawab pribadi yang lebih tinggi untuk tinjauan proyek cenderung melaporkan umpan balik proyek negatif, dibandingkan dengan mereka yang menganggap tingkat tanggung jawab pribadi yang lebih rendah untuk proyek terdukung. H_2 Manajer yang terlibat dalam tinjauan proyek sebagai bagian dari proses evaluasi kinerja kecil kemungkinannya melaporkan umpan balik negative proyek, dibandingkan dengan manajer yang terlibat dalam tinjauan proyek sebagai bagian dari proses pembelajaran organisasi, terdukung pula. Namun untuk H_3 bahwa perbedaan relatif yang cenderung melaporkan umpan balik proyek negatif antara manajer yang merasakan tingkat tanggung jawab pribadi yang tinggi untuk proyek dan manajer yang menganggap tingkat tanggung jawab pribadi yang rendah akan lebih besar ketika penggunaan umpan balik proyek yang dimaksudkan adalah evaluasi kinerja para manajer daripada ketika tujuan penggunaannya adalah pembelajaran organisasi, tidak terdukung.

Mereka berpendapat dalam penelitian ini bahwa ada sejumlah hambatan potensial untuk belajar dari ulasan proyek berdasarkan kemauan manajer atau kurangnya kemauan untuk berbagi informasi

pribadi di masa lalu. Konsisten dengan Chenhall dan Morris (1993), ini mungkin menjadi kasus di mana ketidakpastian lingkungan memberikan manajer kesempatan untuk menahan informasi pribadi untuk periode waktu yang lebih lama. Manajer dengan tanggung jawab pribadi yang lebih tinggi untuk keputusan awal proyek secara signifikan kurang bersedia untuk mengungkapkan jenis informasi ini daripada manajer dengan tanggung jawab pribadi yang lebih rendah. Demikian juga, di mana evaluasi kinerja adalah tujuan dari tinjauan, manajer secara signifikan lebih kecil kemungkinannya untuk mengungkapkan informasi proyek negatif daripada ketika tujuan dari tinjauan tersebut adalah pembelajaran organisasi.

Penelitian ini menunjukkan bahwa pemahaman tentang pengaruh kontrol akuntansi pada perilaku manajerial dapat lebih baik dicapai dengan mempertimbangkan kedua teori berbasis psikologis (misal Teori Justifikasi Diri) dan teori berbasis ekonomi (misal Teori Agensi). Seperti yang ditunjukkan oleh beberapa peneliti (Eisenhardt, 1989; Waller, 1995; Sprinkle, 2003), pendekatan beberapa teori, khususnya menggabungkan perspektif dari teori psikologi dan teori agensi berbasis ekonomi, dapat memberikan pemahaman yang lebih komprehensif tentang perilaku manajerial.

Penelitian ini pun memiliki keterbatasan meskipun peneliti telah berupaya untuk menangkap elemen-elemen penting dari keputusan penganggaran modal dan proses peninjauan proyek. Tugas eksperimental yang digunakan mewakili konteks pengambilan keputusan yang jauh lebih sederhana karena menghilangkan beberapa faktor kompleks dan seringkali politis yang terlibat dalam keputusan semacam ini. Selain itu, untuk perlakuan tanggung jawab pribadi yang rendah, hanya melihat pada titik keputusan di mana manajer baru datang ke proyek tepat sebelum tinjauan proyek. Efek dari tanggung jawab pribadi mungkin berbeda di mana manajer telah mengambil alih proyek sebelumnya, sehingga mereka sebagian bertanggung jawab atas beberapa peristiwa yang berkontribusi pada kinerja proyek.

Pada bidang akuntansi keperilakuan yang terkait dengan keuangan di pemerintah daerah, Effendi, *et.al* (2019) telah melakukan

penelitian yang bertujuan untuk menjelaskan kegunaan informasi akuntansi berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah. Penelitiannya menggunakan *Framing Theory* (Teori Pemingkaian) dengan pendekatan kualitatif.

Informan dalam penelitiannya berjumlah 27 orang yang berasal dari Pemerintah Provinsi Lampung, yang terdiri dari Tim Anggaran Pemerintah Daerah (TAPD) 15 orang dan Aparat Pengawas Internal Pemerintah (APIP) 12 orang. Teknik pengumpulan data dengan wawancara semi-terstruktur, menguji validitas data menggunakan triangulasi dan metode analisis dan manajemen data kualitatif menggunakan perangkat lunak NVivo versi 12.

Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa informasi akuntansi akrual belum berguna oleh pemerintah daerah dalam pengambilan keputusan. Hasil penelitian disajikan dengan membingkai kegunaan dari informasi akuntansi berbasis akrual pada laporan keuangan pemerintah daerah termasuk Diagnosis (masalah): Sistem, sistem informasi akuntansi tidak penuh akrual, tidak terintegrasi dengan perencanaan dan subsistem asset, sumber daya manusia (SDM), pemahaman yang rendah dan jumlah karyawan yang kurang pendidikan akuntansi, data laporan keuangan pemerintah daerah, bukan pengungkapan penuh, tidak disajikan secara lengkap dan valid, peraturan, belum mengatur penggunaan informasi dalam laporan keuangan, laporkan pengguna, komitmen eksekutif dan legislatif yang rendah dan pemahaman tentang penggunaan informasi laporan keuangan untuk pengambilan keputusan. Prognosis (strategi): pendidikan dan pelatihan karyawan, sosialisasi kepada eksekutif dan legislatif, peningkatan sistem informasi akuntansi daerah, dan perubahan peraturan baik pusat maupun daerah yang memberikan peran terhadap informasi akuntansi dalam laporan keuangan pemerintah. Motivasi (dampak): meningkatkan efisiensi dan efektivitas, meningkatkan transparansi dan akuntabilitas, mengukur kinerja dan kontrol internal, pengambilan keputusan yang komprehensif dan bijaksana, mewujudkan prinsip kehati-hatian, untuk menghitung tarif layanan, meminimalkan politisasi anggaran dan meminimalkan peluang korupsi.

2.6. Perpajakan

Pajak merupakan salah satu sumber penerimaan negara yang penting agar dapat melaksanakan pembangunan nasional. Penerimaan pajak berasal dari masyarakat, baik secara pribadi maupun secara kelembagaan/institusi yang disebut wajib pajak. Permasalahan muncul pada saat ada kecenderungan wajib pajak menghindari pajak yang harus dibayarnya. Hal ini dapat menimbulkan turunya penerimaan negara yang berasal dari pajak. Oleh sebab itu, perlu diambil keputusan dalam hal upaya yang harus dilakukan pemerintah agar dapat mengantisipasi masalah ini.

Fallan (1999) telah melakukan riset di bidang akuntansi keperilakuan yang berkaitan dengan perilaku kepatuhan pajak, penggelapan pajak dan pengetahuan perpajakan. Penelitian di bidang ini belum banyak dilakukan. Secara khusus penelitian Fallan (1999) ingin menjelaskan bagaimana sikap terhadap perpajakan dipengaruhi oleh pengetahuan perpajakan tertentu. Beberapa penelitian sebelumnya (Vogel, 1974; Kinsey dan Grasmick, 1993) menggunakan variabel pendidikan sebagai variabel determinan. Penelitian-penelitian tersebut didasarkan pada pemikiran bahwa pengetahuan perpajakan meningkat seiring dengan lamanya pendidikan. Namun ada banyak pendidikan yang rendah tetapi memiliki pengetahuan perpajakan yang lebih baik daripada mereka yang memiliki pendidikan tinggi dengan waktu yang lebih lama.

Pada penelitian sebelumnya, Eriksen dan Fallan (1996) telah melakukan percobaan dengan dua kelompok siswa, kelompok yang satu memilih untuk hukum pajak dan akuntansi di tahun kedua mereka di sekolah bisnis dan kelompok lain memilih untuk pemasaran. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa mahasiswa hukum pajak memiliki perubahan sikap yang signifikan terhadap penghindaran pajak (*tax evasion*) dan keadilan sistem perpajakan. Siswa pemasaran di sisi lain tidak memiliki perubahan dalam sikap pajak mereka. Fallan (1995) melakukan penelitian yang melaporkan temuan perbedaan gender pada tes pengetahuan pajak memengaruhi hasil siswa. Dia menemukan bahwa hasil tes dipengaruhi oleh pengetahuan pajak siswa.

Pria dan wanita belajar pengetahuan pajak secara berbeda. Pria mendapat skor lebih tinggi pada tes pengetahuan pajak dasar daripada wanita. Beberapa penelitian melaporkan bahwa gender adalah faktor signifikan dalam penentuan perilaku etis dan bahwa wanita lebih etis daripada pria dalam hal persepsi tentang situasi etika bisnis (Betz *et al.*, 1989; Ruegger dan King, 1992).

Fallan (1999) kemudian meneliti kembali studi Eriksen dan Fallan (1996) untuk menentukan apakah gender berpengaruh pada temuan mereka. Pertanyaan **pertama** yang harus dijawab adalah apakah ada perbedaan sikap pajak antara pria dan wanita. Pertanyaan **kedua** adalah apakah perbedaan gender dalam pengetahuan pajak (Fallan, 1995) memengaruhi sikap, dan sikap terhadap perpajakan pada khususnya. **Ketiga**, apakah penjelasan dalam pelatihan yang identik dengan pengetahuan perpajakan memengaruhi pria dan wanita secara berbeda terhadap perubahan dalam sikap dan pengetahuan perpajakan.

Penelitian Fallan (1999) menggunakan metoda *quasy experiment* (eksperimen semu) untuk menjawab pertanyaan penelitiannya. Eksperimennya dilakukan dengan *pre test* dan *post test* pada dua kelompok mahasiswa. Subyek eksperimen tidak dipilih secara acak karena menggunakan mahasiswa yang mengambil kelas mata kuliah Hukum Pajak dan Pemasaran. Kelompok kontrol terdiri dari mahasiswa yang telah memilih untuk pemasaran sebagai mata pelajaran pilihan di tahun kedua pendidikan bisnis mereka, sedangkan kelompok eksperimen terdiri dari siswa yang telah memilih hukum pajak sebagai mata pelajaran pilihan. Tidak ada kursus opsional yang ditawarkan tahun pertama di sekolah bisnis, maka mahasiswa ini telah mengikuti kursus wajib yang identik, dan karenanya harus memiliki latar belakang pengetahuan yang hampir sama. Tak satu pun dari kelompok telah mempelajari hukum pajak sebelumnya. Kedua kelompok pertama-tama diberikan pre-test yang terdiri dari pengetahuan pajak dan sikap terhadap perpajakan pada awal tahun kedua mereka di sekolah bisnis. Pre-test terdiri dari 149 siswa, 82 perempuan dan 67 laki-laki. Ada 102 mahasiswa yang mengambil hukum pajak/akuntansi sebagai pilihan, 54

perempuan dan 48 laki-laki. 47 sisanya memiliki pemasaran sebagai pilihan, 28 wanita dan 19 pria. Kuisisioner yang digunakan pada post-test sama dengan yang digunakan pada pre-test.

Penelitian Fallan (1996) ini bertujuan untuk mengetahui bagaimana pengetahuan pajak yang lebih baik dapat memengaruhi sikap mahasiswa hukum pajak dengan membedakan gender pria dan wanita. Pada penelitian sebelumnya responden ditanyakan apakah telah melakukan penghindaran pajak dan tingkat levelnya. Namun terbukti sulit untuk mendapatkan jawaban yang representatif untuk pertanyaan-pertanyaan langsung semacam itu karena responden dapat diidentifikasi (Laurin, 1986 dalam Fallan, 1996). Oleh sebab itu pada penelitian Fallan (1996) subyek diizinkan untuk menjawab kuisisioner secara anonim. Namun anonimitas justru menjadi kelemahan dalam eksperimen semu ini karena jawabannya tidak dapat dicocokkan dengan responden tertentu dari hasil pre-test dan post-test.

Pengetahuan pajak (*tax knowledge*) diukur dengan indeks aditif untuk setiap responden di mana skor dihitung dari 12 pertanyaan tentang tunjangan pajak dan kewajiban pajak. Pertanyaan yang sama ditanyakan sebelum dan sesudah tes, sehingga skor yang meningkat memberi indikasi peningkatan pengetahuan. Ada empat dimensi yang digunakan dalam kuisisionernya, yaitu: (1) sikap terhadap penghindaran pajak sendiri, (2) sikap terhadap penghindaran pajak orang lain, (3) sikap mengenai keadilan sistem perpajakan, dan (4) sikap terhadap kejahatan tradisional (Fallan, 1996).

Secara rinci penelitian Fallan (1996) menunjukkan hasil sebagai berikut:

Tabel 2.1. Hasil Penelitian Fallan (1996)

NO	DIMENSI	PRE-TEST	POST-TEST
1	Penghindaran pajak sendiri	Pengetahuan pajak pria lebih tinggi daripada pengetahuan pajak wanita	Terdapat perbedaan yang signifikan dalam skor pengetahuan antara mahasiswa pria dan wanita dalam kelompok eksperimen. Mahasiswa laki-laki dalam kelompok eksperimen memiliki pengetahuan pajak yang jauh lebih tinggi daripada mahasiswa laki-laki dalam kelompok kontrol. Begitu juga dengan mahasiswa perempuan.
2.	Penghindaran pajak orang lain	Wanita dalam kelompok kontrol memiliki sikap yang jauh lebih ketat terhadap penghindaran pajak orang lain daripada pria, tetapi tidak ada perbedaan antara pria dan wanita dalam kelompok eksperimen. Laki-laki dalam kelompok eksperimen memiliki sikap yang secara signifikan lebih ketat terhadap penghindaran pajak orang lain daripada laki-laki dalam kelompok control.	Tidak terdapat perbedaan etika pajak antara pria dan wanita dalam kelompok eksperimen, dan antara pria dan wanita dalam kelompok kontrol. Kelompok eksperimen wanita memiliki skor etika pajak yang secara signifikan lebih tinggi daripada siswa perempuan dalam kelompok kontrol. Tidak ada perbedaan signifikan yang ditemukan antara siswa laki-laki dalam dua kelompok.

			Tidak ada perbedaan gender yang signifikan dalam sikap terhadap penghindaran pajak orang lain, baik dalam kelompok eksperimen, maupun dalam kelompok kontrol.
3	Keadilan system perpajakan	Laki-laki dalam kelompok eksperimen memiliki sikap yang secara signifikan lebih ketat terhadap penghindaran pajak orang lain daripada laki-laki dalam kelompok control.	Masih belum ada perbedaan sikap yang signifikan terhadap keadilan sistem perpajakan antara mahasiswa hukum pajak pria dan wanita dan antara siswa pemasaran pria dan wanita.
4	Kejahatan tradisional	Baik kelompok eksperimen maupun kelompok kontrol tidak menunjukkan perbedaan gender dalam sikap terhadap kejahatan tradisional	Tidak ada perbedaan gender yang signifikan dalam sikap terhadap kejahatan tradisional.

Alm dan Torgler (2011) melakukan penelitian tentang kepatuhan pajak. Kepatuhan terhadap perpajakan menjadi area yang sangat berkontribusi terhadap negara secara makro. Akan tetapi disadari bahwa individu tidak suka membayar pajak, mereka mengambil berbagai tindakan untuk mengurangi kewajiban pajak mereka, dan pada banyak kesempatan mereka berhasil. Penghindaran pajak terdiri dari tindakan ilegal dan disengaja yang dilakukan oleh individu dan perusahaan untuk mengurangi kewajiban pajak, dengan cara tidak melaporkan pendapatan, penjualan, atau kekayaan, dengan melebih-lebihkan biaya pengurang, atau tidak mengisi pengembalian pajak yang sesuai.

Meskipun pengukuran penghindaran pajak sangat sulit dilakukan, terdapat bukti bahwa penghindaran pajak sangat luas dan biasa terjadi di hampir semua negara. Namun, teka-teki kepatuhan pajak bukanlah alasan mengapa ada begitu banyak kecurangan. Hampir semua model ekonomi dari perilaku wajib pajak menyimpulkan bahwa ada lebih banyak penghindaran pajak daripada yang sebenarnya diamati.

Alm dan Torgler ini berpendapat bahwa teka-teki kepatuhan dapat dijelaskan, setidaknya sebagian, dengan mengakui peran etika yang biasanya diabaikan dalam perilaku individu. Hal ini berarti individu tidak selalu berperilaku sebagai individu yang rasional dan mementingkan diri sendiri yang digambarkan dalam paradigma neoklasik standar, tetapi lebih sering dimotivasi oleh banyak faktor lain seperti moralitas, norma sosial, keadilan, atau sejenisnya yang biasa diklasifikasikan sebagai “etika”.

Model teoritis dasar yang digunakan dalam hampir semua penelitian tentang kepatuhan pajak dimulai dengan model ekonomi Becker pada tahun 1968, dan pertama kali diterapkan pada penelitian kepatuhan pajak Allingham dan Sandmo (1972). Kepatuhan bervariasi secara signifikan di berbagai negara dan pajak lintas negara. Teka-teki perilaku kepatuhan pajak adalah mengapa orang membayar pajak, bukan mengapa mereka menghindarinya (Alm *et al.*, 1992). Banyak bukti tentang apa yang dapat disebut ‘norma sosial’ dari kepatuhan pajak. Meskipun sulit untuk didefinisikan secara tepat, norma sosial dapat dibedakan oleh fitur yang berorientasi proses, tidak seperti hasil-orientasi rasionalitas individu. Norma sosial karena itu mewakili pola perilaku yang dinilai dengan cara yang sama oleh orang lain dan karena itu dipertahankan sebagian oleh persetujuan atau ketidaksetujuan sosial. Akibatnya, jika orang lain berperilaku sesuai dengan cara perilaku yang diterima secara sosial, maka individu tersebut akan berperilaku sesuai; jika orang lain tidak berperilaku demikian, maka individu akan merespons dengan baik (Frey dan Torgler, 2007)

Teori lain secara luas terkait dengan definisi moralitas Kant (Laffont, 1975; Sugden, 1984), didasarkan pada asumsi bahwa pajak

"adil" adalah pajak yang di yakini adil bagi semua wajib pajak lainnya untuk membayar . Pelaporan yang salah akan menimbulkan kecemasan, rasa bersalah, atau berkurangnya kepercayaan diri wajib pajak. Diasumsikan bahwa seorang wajib pajak hanya mengalami dampak merugikan ini jika ia yakin bahwa bagian pajaknya lebih rendah daripada apa yang didefinisikan sebagai adil, jika dia membayar jumlah yang lebih tinggi, penghindaran dapat dilihat sebagai semacam pertahanan diri.

Erard dan Feinstein (1994) memasukkan rasa malu dan rasa bersalah secara langsung ke dalam utilitas wajib pajak, dengan berhipotesis bahwa seorang wajib pajak merasa bersalah ketika ia tidak melaporkan dan lolos dari deteksi namun sebaliknya juga merasa malu ketika tertangkap. Gordon (1989) lebih lanjut memodifikasi model standar dengan memasukkan biaya penghindaran uang. Biaya non-uang atau psikis meningkat dengan meningkatnya penggelapan. Myles dan Naylor (1996) juga berpendapat bahwa, jika biaya psikis disebabkan oleh rasa malu pada penuntutan, maka tingkat penggelapan tidak relevan; jika itu karena takut terdeteksi, maka hal itu harus bergantung pada probabilitas deteksi daripada tingkat penggelapan. Secara keseluruhan, faktor etika pembayar pajak secara luas didefinisikan bahwa seseorang akan mematuhi selama dia percaya bahwa kepatuhan adalah hal yang benar untuk dilakukan. Sebaliknya, jika ketidakpatuhan menjadi hilang, maka etika kepatuhan menghilang.

Kesulitan mendasar dalam analisis empiris mengenai kepatuhan pajak adalah kurangnya informasi yang dapat dipercaya tentang kepatuhan wajib pajak. Lagi pula, individu memiliki insentif yang kuat untuk menyembunyikan kecurangan mereka. Sumber informasi terbaik yang tersedia tentang kepatuhan di Amerika Serikat adalah Program Pengukuran Kepatuhan Wajib Pajak (TCMP) dari IRS. Beberapa peneliti telah menggunakan langkah-langkah penggelapan agregat, seperti jumlah total pendapatan yang dilaporkan pada pengembalian pajak atau kesenjangan antara pendapatan yang dilaporkan pada pengembalian pajak dan pendapatan yang dilaporkan dalam akun pendapatan nasional.

Karena kebutuhan, studi ini berfokus pada respon agregat, bukan individu.

Beberapa bukti empiris, eksperimental dan simulasi menunjukkan bahwa kepatuhan dipengaruhi oleh sifat proses pengambilan keputusan kolektif, setidaknya di negara-negara demokratis. Sebagai contoh, Alm dan Torgler (2006) menganalisis etika pajak di Amerika Serikat dan Eropa, menggunakan analisis multivariat dari data World Values Survey, dan mereka menemukan bahwa etika pajak di Amerika Serikat dan Swiss - dua negara dengan tradisi demokrasi langsung - lebih tinggi daripada di negara-negara OECD lainnya. Penelitian yang serupa, Feld dan Frey (2002) menyimpulkan bahwa perbedaan dalam perlakuan wajib pajak oleh otoritas pajak sangat menentukan, berdasarkan hasil empiris mereka menggunakan data dari Swiss. Secara keseluruhan, tampak jelas bahwa sentimen moral seperti itu memainkan peran penting dalam kepatuhan pajak.

Jenis bukti lainnya tentang peran etika berasal dari eksperimen laboratorium. Penggunaan eksperimen dalam bidang ekonomi dimulai pada awal 1960-an dengan karya pemenang Nobel Vernon Smith. Metode laboratorium memungkinkan banyak faktor yang disarankan oleh teori untuk diperkenalkan dalam penelitian eksperimental. Eksperimen juga menghasilkan data yang akurat tentang keputusan kepatuhan individu, yang memungkinkan estimasi ekonometrik dari tanggapan individu dengan cara yang tidak mungkin dilakukan dengan data lapangan.

Di bidang kepatuhan wajib pajak, desain dasar dari sebagian besar eksperimen kepatuhan adalah serupa. Subjek manusia di laboratorium yang terkontrol diberitahu bahwa mereka harus merasa bebas untuk mendapatkan penghasilan sebanyak mungkin. Di awal setiap putaran percobaan, setiap subjek diberi penghasilan dan harus memutuskan berapa banyak penghasilan untuk dilaporkan. Pajak dibayar pada tingkat tertentu pada semua yang dilaporkan, tetapi tidak pada pendapatan yang tidak dilaporkan. Namun, *underreporting* ditemukan dengan beberapa probabilitas, dan subjek kemudian harus membayar pajak yang belum dibayar.

Penelitian eksperimen menunjukkan peran etika dalam kepatuhan pajak. Sebagai contoh, terdapat perbedaan yang signifikan dalam perilaku kepatuhan subjek siswa negara Spanyol versus Amerika Serikat (Alm *et al.*, 1995), atau Afrika Selatan versus Botswana (Cummings *et al.*, 2009). Dengan demikian menunjukkan bahwa sikap masyarakat terhadap kepatuhan memberikan dampak yang terukur pada kepatuhan pajak. Baru-baru ini, beberapa studi mencoba menggunakan lebih dari satu metodologi untuk mengeksplorasi pertanyaan yang sama. Sebagai contoh, Alm dan Torgler (2006) menggunakan data World Values Survey di Spanyol versus Amerika Serikat dari tiga gelombang yang berbeda untuk memperkirakan secara langsung faktor-faktor penentu etika pajak di Spanyol dan Amerika Serikat, dan mereka menemukan bukti yang konsisten bahwa individu-individu di Amerika Serikat memiliki etika pajak yang jauh lebih tinggi secara statistik daripada etika di Spanyol.

Ada beberapa cara untuk memperkenalkan peran etika ke dalam model perilaku individu yang mementingkan diri sendiri. Mungkin cara paling sederhana disarankan oleh Kahneman dan Tversky (1979), yang memasukkan apa yang mereka sebut 'titik referensi' sebagai bentuk norma sosial dalam teori prospek. Teori prospek (*Prospect Theory*) mempertahankan beberapa fitur dari teori utilitas yang diharapkan. Namun, itu juga membuat dua modifikasi penting. Faktor pertama adalah bahwa banyak individu tampaknya beradaptasi dengan lingkungan yang tidak berubah dan merasakan rangsangan relatif terhadap lingkungan. Banyak individu bereaksi jauh berbeda terhadap keuntungan daripada kerugian (sama dengan nilai yang berlawanan). Oleh karena itu individu dapat bertindak berdasarkan "fungsi nilai" dan bukan fungsi utilitas dalam model ekonomi standar. Fungsi nilai diasumsikan tergantung pada perubahan pendapatan dari beberapa titik referensi, bukan pada tingkat pendapatan itu sendiri. Faktor kedua adalah cara individu memandang probabilitas. Kelebihan probabilitas dapat memberikan penjelasan tambahan untuk kepatuhan pajak. Jika wajib pajak memberikan bobot lebih untuk probabilitas audit daripada yang

seharusnya (setidaknya relatif terhadap model utilitas yang diharapkan), maka kepatuhan akan lebih besar daripada tingkat yang diprediksi oleh pendekatan ekonomi standar. Teori prospek seringkali lebih mampu menjelaskan perilaku di bawah risiko daripada teori utilitas yang diharapkan. Eksperimental terbaru juga menunjukkan bahwa teori prospek umumnya berkinerja lebih baik daripada teori utilitas yang diharapkan atau teori perilaku lainnya di bawah ketidakpastian.

Dalam hal administrasi perpajakan, saran untuk perbaikan dalam hal layanan administrasi perpajakan memiliki tujuan agar menjadi lebih 'ramah konsumen', sejalan dengan paradigma administrasi layanan perpajakan:

- Mempromosikan pendidikan wajib pajak.
- Menyediakan layanan wajib pajak untuk membantu wajib pajak dalam mengisi pengembalian dan membayar pajak.
- Tingkatkan layanan melalui telepon.
- Tingkatkan situs web pajak.
- Sederhanakan pembayaran pajak.
- Menyederhanakan formulir pajak.

Fallan berpendapat bahwa strategi kepatuhan administratif yang hanya didasarkan pada penegakan mungkin merupakan titik awal yang masuk akal tetapi bukan titik akhir yang baik untuk menutup kesenjangan pajak, yang dibutuhkan adalah pendekatan kebijakan berbagai aspek yang menekankan selain pada penegakan, tetapi juga menekankan hal-hal seperti layanan dan, terutama, kepercayaan. Teka-teki kepatuhan pajak dapat dijelaskan, setidaknya sebagian, dengan mengakui peran etika yang biasanya diabaikan dalam perilaku individu; yaitu, individu tidak selalu berperilaku sebagai individu yang mementingkan diri, rasional, dan mementingkan diri sendiri yang digambarkan dalam paradigma neoklasik standar, tetapi lebih sering dimotivasi oleh banyak faktor

lain yang memiliki landasan utama mereka sebagai beberapa aspek etika.

Penelitian lainnya dilakukan oleh Ghosh dan Crain (1995). Penelitiannya melaporkan hasil laboratorium eksperimen yang dilakukan untuk memahami bagaimana sikap terhadap risiko (diukur melalui instrument yang dikembangkan oleh Kogan dan Watlach (1964) dan standar etika (diukur melalui suatu instrumen yang dikembangkan oleh Christie (1970) mempengaruhi perilaku ketidakpatuhan pajak.

Secara umum, etika dipahami untuk menggambarkan suatu prinsip moral individu atau berorientasi pada nilai keputusan berdasarkan keyakinan yang diinternalisasi dan sikap (Song dan Yarbrough, 1978). Gagasan ini berlaku untuk menjelaskan etika pajak sebagai norma perilaku yang mengatur pilihan keputusan warga sebagai wajib pajak dalam hubungan mereka dengan pemerintah. Model standar keputusan ekonomi dibuat untuk menentukan bahwa keputusan harus dimaksimalkan dengan manfaat yang diharapkan. Karenanya, dalam memilih di antara berbagai alternatif keputusan, manfaat yang diharapkan paling menguntungkan adalah dipilih dan diimplementasikan.

Gagal melaporkan kewajiban pajak sesuai dengan hukum pajak dapat dianggap sebagai bentuk tingkah laku kriminal. Perilaku kriminal telah dilihat oleh banyak ilmuwan sosial sebagai tindakan rasional yang dihasilkan ketika individu mengevaluasi utilitas yang diharapkan dari baik tindak pidana maupun non-pidana, dan memilih salah satu alternatif dengan hasil tertinggi. Dengan demikian, jika keuntungan dari tindakan tidak etis seperti liabilitas pajak yang tidak dilaporkan lebih besar daripada risikonya, maka orang akan menikmati tindakan tidak etis seperti itu (Carroll, 1989). Sudut pandang ini menunjukkan bahwa standar etika dan sikap risiko perpajakan pembayar mempengaruhi keputusan ketidakpatuhan pajak. Collins *et al.* (1992) menemukan bahwa variabel kepribadian (konformitas, tanggung jawab, nilai ortodoksi, dan kecenderungan risiko) bermanfaat dalam membedakan profil dari kelompok wajib pajak yang berbeda.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitiannya adalah semakin banyak (kurang) risiko wajib pajak dan yang lebih rendah (lebih tinggi) standar etisnya, semakin besar (lebih kecil) tingkat ketidakpatuhan yang disengaja.

Wajib pajak adalah salah satu variable independent dalam penelitiannya. Sikap terhadap risiko diukur menggunakan instrumen berdasarkan psychological membangun dan dikembangkan oleh Kogan dan Wallach (1964). Instrumen ini, disebut Choice. Dilemma Questionnaire (CDQ), berisi deskripsi dari serangkaian 12 situasi mungkin hadapi dalam kehidupan sehari-hari. Masing-masing individu dalam setiap situasi dihadapi pilihan antara dua alternative tindakan. Alternatif X lebih diinginkan dan menarik daripada alternatif Y, tetapi probabilitas mencapai X kurang dari pencapaian. Untuk setiap situasi, responden diminta menunjukkan probabilitas minimum keberhasilan mereka sebelum merekomendasikan bahwa alternatif yang lebih menarik atau diinginkan, X, terpilih. Untuk masing-masing dari 12 skenario, responden diminta untuk menunjukkan pilihan mereka pada sepuluh skala poin yang berkisar dari 1 (toleran terhadap risiko) hingga 10 (tidak toleran terhadap risiko).

Variabel Independen kedua yang digunakan adalah standar etika pembayar pajak; karakteristik ini diukur menggunakan skala Mach IV dari Christie and Gels (1970). Skala Mach IV adalah instrumen 20 item yang dirancang untuk mengukur Machiavellianism dengan skor yang lebih tinggi pada skala ini menunjukkan standar etika yang lebih rendah. Item skala disajikan dalam format Likert enam kategori standar dengan setengah format pernyataan terbalik. Item ini dinilai "sangat setuju "(poin 7) untuk sangat tidak setuju (poin 1)

Dalam penelitian eksperimental yang pernah dilakukan tentang ketidakpatuhan pajak, subyek biasanya diminta untuk menentukan kewajiban pajak mereka dari informasi yang disediakan tentang pendapatan dan pengeluaran. Subyek pertama kali menentukan kewajiban pajaknya dari informasi yang diberikan.

Selama tahap penentuan, mereka bisa "membeli" dengan biaya tertentu (misalnya, dari penasihat pajak profesional) isyarat spesifik untuk memastikan kewajiban pajak mereka. Hal ini akan mengurangi ruang lingkup ketidakpatuhan yang tidak disengaja karena mereka harus tahu hukum pajak untuk dipatuhi. Langkah selanjutnya mereka melaporkan kewajiban pajak mereka, ini diukur dengan perbedaan antara jumlah yang dilaporkan dan jumlah yang ditentukan. Variabel control dalam percobaannya menggunakan tingkat penalti yang seragam dan tarif pajak yang seragam.

Subjek penelitian diberitahu bahwa pada tahun sebelumnya mereka dipekerjakan di sebuah perusahaan yang pada akhir tahun mereka dipindahkan dari kantor cabang ke kantor pusatnya berlokasi di daerah lain. Meskipun perusahaan tidak memberikan uang untuk kepindahan mereka, namun mereka setuju untuk pindah karena secara signifikan meningkatkan prospek karier mereka. Tugasnya adalah menentukan penghasilan kena pajak untuk tahun sebelumnya dan membayar pajak penghasilan yang sesuai. Hal-hal yang perlu dipertimbangkan adalah: (1) gaji tahunan mereka, (2) biaya pemindahan mereka, dan (3) pendapatan pajak yang harus dibayar.

Sebanyak 54 siswa berpartisipasi secara sukarela dalam percobaan. Semua subjek terdaftar di kursus bisnis sarjana lanjutan di sebuah universitas besar di AS dan memiliki pengalaman di kelas sebelumnya dalam mempersiapkan laporan pajak individu. Cek manipulasi dilakukan dengan menayakan ketidakpatuhan yang tidak disengaja dan ketidakpatuhan yang disengaja menunjukkan bahwa manipulasi untuk membedakan tahap pelaporan dari tahap penentuan memang berhasil.

Peneliti meyakini bahwa metode eksperimental berperan dalam penelitian tentang penggelapan pajak. Untuk itu penelitian mereka dirancang dengan baik dan menggunakan teori yang menjelaskan ketidakpatuhan pajak secara abstrak dan yang diukur dengan laporan diri, catatan resmi, dan eksperimen. Hasil eksperimen menunjukkan bahwa karakter kepribadian adalah aspek psikologis yang menonjol dalam keputusan ketidakpatuhan

pajak. Secara khusus, wajib pajak yang lebih memiliki etika, lebih rendah melakukan ketidakpatuhan disengaja, sementara wajib pajak yang lebih menolak risiko, lebih rendah melakukan ketidakpatuhan yang disengaja.

Dalam konteks ketidakpatuhan yang disengaja penelitiannya menunjukkan bahwa pembayar pajak dengan standar etika yang lebih rendah sengaja membayar di bawah pelaporan. Oleh karena itu, mereka mempertaruhkan kemungkinan kesulitan diaudit dan dihukum. Sebaliknya argumen dapat dibuat untuk pembayar pajak dengan standar etika yang lebih tinggi, akan lebih rendah melakukan ketidakpatuhan yang disengaja dan perilaku menolak risiko. Penelitian ini menunjukkan bahwa individu dengan standar etika yang lebih rendah akan memiliki ketidakpatuhan yang disengaja.

Hasil percobaan ini diparameterisasi oleh fitur-fitur desain eksperimental, hasil yang diperoleh juga di dapat dari pengaturan laboratorium buatan. Data lapangan yang dapat diandalkan tentang kepatuhan individu tidak ada, namun demikian hasilnya harus berkontribusi pada pemahaman tentang dilema ketidakpatuhan pajak. Kecurangan pajak dapat dicegah dengan meningkatkan risiko yang terlibat, misalnya menggunakan variable pengawasan dan hukuman/sanksi.

Bab III

Teori yang Terkait Dengan Pengambilan Keputusan

3.1. Teori dalam Akuntansi Keperilakuan

Teori psikologi yang sering digunakan dalam penelitian keuangan keperilakuan di antaranya adalah kepercayaan berlebihan (*overconfidence*), keterwakilan (*representativeness*), penyesuaian kepercayaan (*belief adjustment*), teori prospek (*prospect theory*), penipuan diri (*self deception*), pembingkaiian (*framing*), teori ekspektansi (*expectancy theory*), teori disonansi kognitif (*cognitive dissonance theory*), dan teori atribusi (*attribution theory*). Teori-teori ini juga banyak digunakan dalam penelitian akuntansi untuk menjelaskan fenomena yang terjadi pada bidang akuntansi. Dimensi keperilakuan dalam akuntansi memiliki perspektif yang sangat luas karena fungsi-fungsi di dalam akuntansi sampai kepada pengguna dari output yang dihasilkan oleh akuntansi menyentuh perilaku individu atau kelompok. Pihak-pihak yang berkepentingan dengan informasi akuntansi baik pihak internal maupun eksternal entitas sangat memerlukan informasi akuntansi untuk tujuan perencanaan (*planning*), pengkoordinasian (*coordinating*), dan pengendalian (*controlling*). Masalah dapat muncul dalam pemanfaatan informasi ini dikarenakan semua proses berhubungan dengan perilaku manusia.

Studi akuntansi keperilakuan memfokuskan pembahasannya pada perilaku individu akuntan maupun non-akuntan yang berkaitan dengan fungsi akuntansi. Oleh karena itu, pembahasannya dapat meluas karena terkait juga dengan para pengambil keputusan, seperti: investor, kreditor, analis, auditor independent, auditor internal, manajer bagian produksi, manajer bagian pemasaran, manajer bagian penganggaran, wajib pajak, regulator, konsultan pajak, konsultan system informasi

Teori psikologi mendominasi penggunaannya dalam akuntansi keperilakuan karena perilaku akuntan dan non akuntan yang berhubungan dengan fungsi akuntansi ini dapat dijelaskan dengan menggunakan teori psikologi. Teori yang sering digunakan dalam akuntansi keperilakuan adalah teori-teori yang berkaitan dengan psikologi kognitif (*cognitive psychology*), psikologi motivasi (*motivation psychology*), dan psikologi social (*social psychology*). Psikologi kognitif merupakan salah satu cabang dari psikologi umum yang mempelajari gejala-gejala mental/psikis yang berkaitan dengan cara manusia berpikir, mengolah informasi yang masuk melalui penginderaan, menghadapi masalah serta mencari solusinya. Teori yang banyak digunakan dalam akuntansi keperilakuan adalah *prospect theory*, *probabilistic judgment*, *heuristic and bias*, *framing theory*, *search heuristic*, *outcome effects*, *probabilistic functionalism*, dan *mental models*.

Teori-teori yang berada dalam wilayah psikologi motivasi sering digunakan untuk mengarahkan kepada suatu tindakan/perilaku yang diinginkan. Teori yang banyak digunakan dalam penelitian akuntansi keperilakuan di antaranya adalah *contingency theory*, *role theory*, *goal-setting theory*, *expectancy theory*, *attribution theory*, *level of aspiration theory*, *cognitive dissonance theory*, *person-environment fit theory*, dan *organizational justice theory*.

3.2. Teori Kontingensi (*Contingency Theory*)

Salah satu teori yang sering digunakan dalam akuntansi keperilakuan adalah teori kontingensi. Teori kontingensi dan teori perilaku lainnya banyak digunakan dalam penelitian akuntansi yang berkaitan dengan pengendalian organisasi. Otley (1980) mengemukakan bahwa teori kontingensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen, memberi informasi yang dapat digunakan perusahaan untuk berbagai tujuan, dan untuk menghadapi persaingan.

Teori kontingensi terbagi menjadi 2 jenis, yaitu: teori kontingensi struktural dan teori kontingensi kepemimpinan. Jenis yang pertama adalah teori kontingensi struktural secara eksplisit menolak satu pendekatan yang terbaik bagi administrasi, dengan argumen bahwa desain yang paling cocok bergantung pada konteks organisasi (Pfeffer, 1982). Elemen kontekstual atau situasional yang sering diinvestigasi dalam riset-riset terdahulu, yaitu: ukuran (*size*), teknologi, dan lingkungan organisasi. Teknologi mencakup aspek teknologi produksi dan teknologi informasi, sedangkan lingkungan mencakup aspek ketidakpastian (*uncertainty*), *resource munificence*, dan tingkat kompetisi (Pfeffer, 1982). Pfeffer (1982) juga menyatakan bahwa elemen dari struktur organisasi adalah formalisasi, diferensiasi (vertikal dan horisontal), ukuran komponen administratif, sentralisasi, kompleksitas, *span of control*, dan spesialisasi.

Jenis yang kedua adalah teori kontingensi kepemimpinan menjelaskan bahwa keefektifan kepemimpinan (*leadership*) – yaitu kinerja grup yang efektif – tergantung pada situasi yang dialami grup dan pemimpinnya (Fiedler, 1967). Satu tipe kepemimpinan belum tentu lebih baik daripada yang lain, demikian pula tidak ada satu tipe perilaku kepemimpinan yang cocok untuk semua kondisi. Dalam hal ini, seseorang bisa saja sukses sebagai pemimpin dalam suatu situasi tetapi gagal dalam situasi yang lain. Hal ini berarti bahwa jika ingin meningkatkan kinerja organisasi, maka tidak hanya gaya kepemimpinan yang perlu diperhatikan tetapi juga faktor-faktor situasional yang dapat memengaruhinya.

Teori situasional mengusulkan bahwa keefektifan gaya tertentu dari perilaku pemimpin tergantung pada situasi (Kreitner dan Kinicki, 2008).

Menurut Nelson dan Quick (2003), teori kontingensi kepemimpinan mengisyaratkan bahwa kesesuaian antara struktur kebutuhan pemimpin dan kenyamanan situasi pemimpin menentukan keefektifan tim dalam penyelesaian pekerjaan. Situasi pemimpin memiliki tiga dimensi, yaitu: struktur tugas, kekuasaan posisi (*position power*) dan hubungan pemimpin-anggota. Berdasarkan tiga dimensi ini, situasi bisa menyenangkan atau tidak menyenangkan bagi pemimpin. Struktur tugas merujuk pada jumlah dan kejelasan dari aturan, regulasi dan prosedur untuk melaksanakan pekerjaan. Kekuasaan posisi merujuk pada otoritas legitimasi pemimpin untuk mengevaluasi dan menghargai kinerja, menghukum kesalahan dan menurunkan anggota grup. Hayes (1977) menguji model yang menggunakan tiga kontingensi utama yang memengaruhi kinerja sub unit, yaitu: faktor internal, faktor hubungan antar sub unit (*interdependency factors*), dan faktor lingkungan. Laitinen (2009) memberi bukti bahwa tipe pekerjaan secara kuat memengaruhi pentingnya tipe informasi yang berbeda dalam pekerjaan managerial. Walaupun begitu, kesenjangan informasi tidak bergantung pada tipe pekerjaan tapi pada variabel kontekstual.

Marcuccio dan Steccolini (2009) menggunakan teori kontingensi dalam penelitiannya untuk menginvestigasi fenomena *voluntary* pada pelaporan kinerja di pemerintah daerah Italia dengan mengeksplorasi pengungkapan finansial dan non-finansial serta faktor-faktor yang memengaruhinya. Woods (2009) juga menggunakan teori kontingensi untuk menunjukkan bahwa sistem pengendalian bergantung pada tiga variabel kontingen, yaitu: kebijakan pemerintah pusat, teknologi komunikasi dan informasi, dan ukuran organisasi. Hasilnya mendukung teori kontingensi bahwa teknologi komunikasi dan informasi, dan ukuran organisasi merupakan variabel kontingen yang harus dipertimbangkan dalam memilih struktur sistem pengendalian.

Teori kontingensi juga digunakan pada sector publik. Dalam pemerintah daerah pendekatan teori kontingensi merupakan aplikasi konsep yang menyatakan bahwa tidak ada suatu sistem kontrol terbaik yang dapat diterapkan untuk semua instansi pemerintah. Karakter setiap aparat daerah yang sangat dipengaruhi lingkungannya masing-masing, akan menjadi pengaruh utama untuk merubah suatu keadaan atau kondisi dalam penyaluran seluruh potensi untuk memaksimalkan kinerja yang mereka lakukan. Penerapan sistem yang tepat harus memandang adanya keterlibatan variabel konstektual yang ada dalam instansi tersebut. Ketidakpastian dan perubahan lingkungan akan sangat memengaruhi perkembangan pada struktur internal organisasi (Otley, 1980).

Psikologi social menjelaskan bagaimana orang lain dan lingkungan internal maupun eksternal dapat memengaruhi perilaku individu. Teori psikologi social yang sering digunakan dalam penelitian akuntansi keperilakuan di antaranya adalah *role theory*, *social comparison theory*, dan *social identity theory*.

3.3. Teori Peran (Role Theory)

Biddle (1986) menjelaskan bahwa teori peran menganggap seseorang merupakan anggota dari posisi sosial dan memegang ekspektasi bagi perilakunya dan ekspektasi orang lain terhadap dirinya. Teori peran populer di kalangan saintis sosial dan praktisi, dan banyak penelitian yang telah dihasilkan dengan menggunakan konsep dalam teori peran. Peran (*role*) merupakan suatu set pola perilaku ekspektasian yang diatribusikan bagi seseorang yang menduduki posisi tertentu dalam suatu unit sosial (Robbins dan Judge, 2011). Teori peran menjelaskan bagaimana ekspektasi sosial memengaruhi perilaku karyawan (Kreitner dan Kinicki, 2008). Grup yang berbeda menuntut akan kebutuhan peran yang berbeda pada individu. Istilah peran merupakan perilaku seorang aktor yang harus dimainkan sebagai tokoh tertentu sesuai tuntutan skenario.

Posisi seorang aktor dalam teater (sandiwara) itu kemudian dianalogikan dengan posisi seseorang dalam masyarakat, dimana perilaku yang diharapkan darinya tidak berdiri sendiri, melainkan selalu berada dalam kaitan dengan orang lain yang berhubungan dengan aktor tersebut. Menurut Biddle dan Thomas (1966) teori peran terbagi menjadi empat golongan, yaitu:

- Orang-orang yang mengambil bagian dalam interaksi sosial
- Perilaku yang muncul dalam interaksi tersebut
- Kedudukan orang-orang dalam perilaku
- Kaitan antara orang dan perilaku

Hal ini menunjukkan bahwa karena orang-orang ditempatkan pada kedudukan tertentu, maka dia akan berperilaku sesuai dengan peran yang harus dimainkan sebagai bagian dari interaksi sosial. Bisa terjadi peran yang dimainkan tidak sesuai dengan kepribadian dan perilaku diri yang sesungguhnya. Akan tetapi karena adanya tuntutan dalam suatu interaksi sosial, maka dia berperilaku sesuai dengan tuntutan tersebut.

Role Theory khususnya *Role Dynamic Theory* (RDT) digunakan oleh Patelli (2007) dalam menguji pengaruh sejumlah ukuran kinerja, konsentrasi pada bobot kinerja, berdasarkan ukuran kinerja non-finansial terhadap konflik peran dan ambiguitas peran. Dalam RDT dijelaskan bahwa individu merespon banyak elemen organisasi melalui wujudnya (*representation*) yang digambarkan dari *individual personality* dan lingkungan organisasi (Patelli, 2007). Analisisnya menunjukkan bahwa keberagaman pengukuran kinerja menimbulkan pertentangan peran (*role conflict*) yang dialami bawahan, dengan efek negatif pada kinerja individual. Kompleksitas tugas (*task complexity*) diprosikan oleh ranking pekerjaan (*job-grade*) bawahan berhubungan dengan pengadopsian ukuran kinerja dan indikator keuangan yang lebih banyak. Identifikasi organisasional yang diprosikan oleh komitmen nilai bawahan tidak nampak memoderasi hubungan antara insentif dan perilaku

individu, yang mana faktor situasional diproksikan oleh variabel dikotomi untuk dua *setting* organisasi yang berbeda secara signifikan berkontribusi menjelaskan perilaku yang berbeda. Hasil ini konsisten dengan teori peran.

Pada tahun 2004, Nordenmark menguji *role stress theory* dan *role expansion theory*. Penelitiannya dilatarbelakangi belum jelasnya gambaran mengenai pengaruh peran yang beragam terhadap *individual well-being*. Pertanyaannya adalah apakah memiliki peran yang beragam akan menghasilkan *outcome* yang positif itu benar. Beberapa penelitian mendukung *role stress theory* sementara penelitian yang lainnya mendukung *role expansion theory*. Dengan menggunakan *role stress theory* peran yang beragam akan mengakibatkan peran yang *overload*, menjadi tekanan bagi individu dan kemudian menurunkan *outcome*. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa banyaknya peran sosial dan peningkatan peran sosial berkorelasi secara negatif dengan resiko mengalami penderitaan karena insomnia dan penyakit. Hasil penelitiannya mengindikasikan bahwa memiliki peran sosial yang beragam akan meningkatkan *individual well-being*, yang berarti mendukung *role expansion theory*.

Peran (*role*) merujuk pada pola perilaku harapan yang diatribusikan kepada posisi khusus dalam organisasi. Sebuah peran mencakup tingkah laku (*attitude*) dan nilai-nilai spesifik perilaku (Gibson *et.al*, 2003). Dalam suatu organisasi formal, setiap posisi memiliki aktivitas tertentu yang diharapkan. Aktivitas-aktivitas ini merupakan peran untuk posisi tersebut dari sudut pandang organisasi. Dapat saja terjadi seseorang memegang beberapa posisi dalam organisasi dan grup sehingga secara simultan harus memainkan peran yang beragam (*multiple roles*) dimana masing-masing peran mendapatkan ekspektasi yang berbeda dikaitkan dengan satu peran. Hal ini dapat mengakibatkan konflik peran (*role conflict*) bagi individu.

Nelson dan Quick (2003) menggunakan empat pendekatan untuk mendefinisikan stres yang menekankan pada permintaan, atau sumber-sumber tekanan bagi orang dalam bekerja, yaitu:

1. *The homeostatic/medical approach*
2. *The cognitive appraisal approach*
3. *The person-environment fit approach*
4. *The psychoanalytic approach*

Katz dan Kahn (1966) menggunakan *the person-environment fit approach* untuk menguji kesesuaian seseorang dalam suatu lingkungan. Pendekatan ini menekankan bagaimana ekspektasi seseorang yang bertentangan dan membingungkan dalam suatu peran sosial menciptakan tekanan bagi orang tersebut. Seseorang dikatakan memiliki kesesuaian yang baik dengan lingkungannya, ketika keterampilan dan kemampuan seseorang cocok dengan peran yang telah didefinisikan dengan jelas dan konsisten dengan suatu set ekspektasi peran (Nelson dan Quick, 2003). Tekanan terjadi ketika ekspektasi peran membingungkan dan atau bertentangan, atau ketika keterampilan dan kemampuan seseorang tidak sesuai dengan permintaan dari suatu peran sosial. Kahn dkk. (1964) membagi 3 tipe prediktor stres peran, yaitu: personal, interpersonal, dan organisasional. Dari tabel 3.1 dapat dilihat dua kategori utama dari tekanan peran (*role stress*) pada pekerjaan yaitu konflik peran dan ambiguitas peran.

Tabel 3.1. Permintaan Pekerjaan dan Bukan Pekerjaan

WORK DEMANDS	
<p>Task Demands</p> <p>Change</p> <p>Lack of control</p> <p>Career progress</p> <p>New technologies</p> <p>Time pressure</p> <p>Interpersonal Demands</p> <p>Abrasive personalities</p> <p>Sexual harassment</p> <p>Leadership style</p>	<p>Role Demands</p> <p>Role conflict:</p> <p>Interrole</p> <p>Intrarole</p> <p>Person-role</p> <p>Role ambiguity</p> <p>Physical Demands</p> <p>Extreme environments</p> <p>Strenuous activities</p> <p>Business travel</p>
NONWORK DEMANDS	
<p>Family Demands</p> <p>Marital expectations</p> <p>Child-rearing/day-care arrangement</p> <p>Parental care</p>	<p>Personal Demands</p> <p>Religious activities</p> <p>Self-improvement tasks</p> <p>Traumatic events</p>

Sumber: Nelson dan Quick (2003)

Bentuk tekanan peran (*role stress*) yang pertama adalah konflik peran. Konflik peran merupakan konflik yang muncul ketika seseorang dalam organisasi menerima pesan yang bertentangan berkenaan dengan perilaku peran yang semestinya (Gibson *et.al.*, 2003). Konflik peran dihasilkan dari ekspektasi yang tidak sesuai atau inkonsisten dengan peran yang dikomunikasikan kepada seseorang (Nelson dan Quick, 2003).

Gibson *et.al.* (2003) dan Nelson dan Quick (2003) menjelaskan beberapa bentuk konflik peran yang dapat terjadi dalam organisasi, yaitu:

1. *Person-Role Conflict*

Konflik peran pribadi (*Person-Role Conflict*) terjadi ketika kebutuhan peran melanggar nilai-nilai dasar, tingkah laku dan kebutuhan individu dalam menjalankan suatu posisi.

2. *Intrarole Conflict*

Konflik intraperan (*Intrarole Conflict*) terjadi ketika individu yang berbeda mendefinisikan peran menurut sekumpulan ekspektasi yang berbeda, membuat seseorang yang menjalankan peran tidak mungkin dapat memuaskan semua pihak. Hal ini sering terjadi ketika peran yang diberikan merupakan sekumpulan peran yang kompleks. Seorang supervisor dalam situasi industri memiliki sekumpulan peran yang kompleks yang menampakkan adanya *intrarole conflict*. Di satu sisi, manajemen puncak memiliki sekumpulan ekspektasi yang menekan peran supervisor dalam hirarki manajemen. Di sisi yang lain, supervisor mungkin memiliki ikatan persahabatan yang kuat dengan anggota grup perintah (*command group*) yang membentuk tim kerja. Hal ini merupakan alasan mengapa supervisor sering digambarkan sebagai “*stuck in the middle*”.

3. *Interrole Conflict*

Konflik antarperan (*Interrole Conflict*) terjadi karena individu secara simultan melaksanakan banyak peran, dimana terdapat pertentangan ekspektasi di antaranya. Seorang saintis dalam percobaan kimia (*chemical plant*) yang juga sebagai anggota grup manajemen mungkin memiliki pengalaman konflik peran jenis ini.

Konflik peran mungkin juga dialami ketika nilai-nilai internal, etika atau standar personal bertentangan dengan ekspektasi yang lain (Kreitner dan Kinicki, 2008). Hasil dari adanya konflik peran dapat mendorong seseorang memilih antara loyal tetapi tidak etis atau etis tetapi tidak loyal terhadap atasan. Hal ini dapat mengakibatkan tekanan psikologis yang berdampak masalah emosional dan pengambilan keputusan yang tidak tepat. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa konflik peran sering terjadi dan berpengaruh negatif terhadap kinerja.

Hasil penelitian Saether (2011) menunjukkan bahwa konflik peran berhubungan positif dengan kinerja penugasan (*task performance*), tidak sesuai dengan tanda (*sign*) yang dihipotesiskan. Hal ini berarti bahwa level konflik peran yang lebih tinggi berhubungan dengan level kinerja yang lebih tinggi pula. Hal ini dimungkinkan karena peningkatan stres akan meningkatkan kinerja pada poin tertentu, setelah itu akan menurunkan level kinerja sebagaimana hukum Yerkes-Dodson kurva *U-shaped* terbalik. Hukum Yerkes-Dodson mengindikasikan bahwa stres memicu perbaikan kinerja sampai pada titik yang optimum, lalu kinerja akan menurun pada tingkat stres yang lebih tinggi lagi (Nelson dan Quick, 2003).

Bentuk tekanan peran yang kedua adalah ambiguitas peran. Nelson dan Quick (2003) mengemukakan bahwa ambiguitas peran adalah kebingungan yang dialami seseorang berkaitan dengan ekspektasinya terhadap yang lain. Ambiguitas peran mungkin disebabkan oleh tidak adanya pemahaman mengenai apa yang

diharapkan, tidak mengetahui bagaimana mengerjakannya, atau tidak mengetahui hasil dari kegagalan melakukannya. Seseorang mengalami ambiguitas peran ketika mereka tidak mengetahui apa yang diharapkan dari mereka. Pendatang baru dalam organisasi sering komplain mengenai deskripsi pekerjaan yang tidak jelas dan kriteria promosi yang melelahkan (Kreitner dan Kinicki, 2008).

3.4. Teori Keagenan (Agency Theory)

Teori agensi secara eksplisit menghubungkan pelaporan informasi dengan usaha manajerial (Baiman, 1982; 1990; Eisenhardt, 1989). Ketika sesuatu yang utama memiliki informasi yang tidak sempurna mengenai usaha agen, maka pernyataan informasi yang asimetri pun ada dan agen memiliki peluang bertindak menggunakan cara yang tidak konsisten dengan tujuan/sasaran yang penting (melalaikan) tanpa terdeteksi oleh pimpinan (Baiman, 1982). Dalam konteks sektor publik, eksekutif sebagai agen memberikan informasi kepada legislatif selaku prinsipal atas usaha yang dilakukan agen agar legislatif mendapatkan keyakinan bahwa agen telah berperilaku sesuai dengan tujuan prinsipal. Kondisi ini memungkinkan terjadinya *conflict of interest* karena adanya asimetri informasi.

Teori keagenan dilandasi dengan 3 (tiga) asumsi, yaitu: asumsi sifat manusia (*human assumptions*), asumsi keorganisasian (*organizational assumptions*) dan asumsi informasi (*information assumptions*) (Eisenhardt, 1989). Asumsi sifat dasar manusia dikelompokkan menjadi 3 (tiga) yaitu:

1. *Self-interest*, yaitu sifat manusia untuk mengutamakan kepentingan diri sendiri
2. *Bounded-rationality*, yaitu sifat manusia yang memiliki keterbatasan rasionalitas, sehingga terkadang keputusan yang diambil tidak rasional
3. *Risk aversion*, yaitu sifat manusia yang lebih memilih menghindari resiko.

Sedangkan asumsi keorganisasian dikelompokkan menjadi 3 (tiga), yaitu:

1. Konflik sebagian tujuan antar partisipan
2. Efisiensi sebagai suatu kriteria efektivitas
3. Asimetri informasi antara pemilik dan agen.

Terakhir, asumsi informasi merupakan asumsi yang menyatakan bahwa informasi merupakan suatu komoditas yang dapat dibeli.

Feltham & Xie (1994) menyajikan model analitik bahwa meluasnya teori agensi kepada konteks seorang manajer (agen) yang telah bertanggung jawab kepada berbagai tugas. Mereka menyatakan bahwa, "ukuran kinerja tunggal tanpa suara tidak dapat digunakan untuk mencapai hasil terbaik-pertama, kecuali jika hal tersebut secara sempurna kongruen (dengan tujuan terpenting)" tetapi, hasil terbaik-pertama dapat dicapai dengan berbagai pengukuran kinerja tanpa suara jika mereka memberi rentang waktu pada arah terbaik-pertama (dari usaha)" (Feltham & Xie, 1994).

Teori agensi mengidentifikasi kinerja-berdasarkan insentif sebagai hal yang penting karena mereka memotivasi para manajer untuk berperilaku secara konsisten dengan tujuannya sebagai sasaran utama (Baiman, 1982). Karena itulah, kinerja-berdasarkan insentif hadir untuk meluruskan agen dan hal menarik lainnya yang penting. Dengan demikian, akan mempengaruhi perilaku manajerial yang konsisten dengan kebutuhan organisasi (Eisenhardt, 1989). Beberapa model agensi mengusulkan sebagai fakta bahwa kecuali jika para agen ditawarkan kinerja-berdasarkan insentif (misal: bonus), mereka mungkin tidak menggunakan usaha yang optimal untuk mencapai tujuan/sasaran sebagai poin utama (Baiman, 1982; Fama, 1980; Jensen & Meckling, 1976). Berdasarkan perspektif tersebut, maka pelaporan kinerja pada area nonfinansial tidak akan cukup untuk mempengaruhi usaha yang optimal.

3.5. Teori Harapan (*Expectancy Theory*)

Teori harapan atau Expectancy Theory menyatakan bahwa motivasi seseorang mengarah pada suatu tindakan yang bergantung pada kekuatan pengharapan (Vroom, 1964). Tindakan tersebut akan diikuti oleh hasil tertentu dan bergantung pada hasil bagi seseorang tersebut. Teori pengharapan beragumen bahwa para karyawan menentukan terlebih dahulu tingkah laku apa yang dilaksanakan dan nilai yang diperoleh atas perilaku tersebut. Teori ini berpendapat bahwa seseorang akan termotivasi untuk melakukan sesuatu hal dalam mencapai tujuan apabila mereka yakin bahwa tingkah laku mereka mearah pada pencapaian tujuan tersebut. Nadler dan Lawler dalam Bangun (2012) menguraikan empat macam asumsi mengenai tingkah laku dalam organisasi yang menjadi dasar pendekatan harapan sebagai berikut :

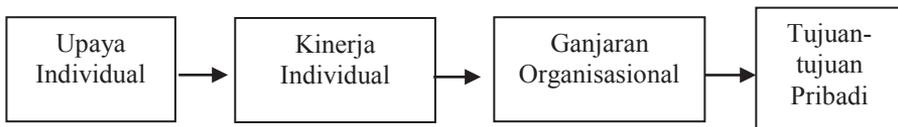
1. Tingkah laku ditentukan oleh kombinasi dari faktor-faktor individu dan lingkungan.
2. Individu secara sadar dalam membuat keputusan mengenai tingkah laku mereka dalam organisasi.
3. Individu mempunyai perbedaan dalam kebutuhan, keinginan, dan sasaran yang ingin dicapai.
4. Individu memilih berbagai alternatif dari tingkah laku mereka atas dasar harapan bahwa suatu tingkah laku akan dapat membawa hasil yang diinginkan.

Berbagai asumsi tersebut akan menjadi dasar dalam teori pengharapan yang mempunyai tiga komponen utama antara lain :

1. Harapan hasil prestasi, yaitu suatu kesempatan yang diperkirakan terjadi atas perilaku. Harapan ini akan berpengaruh pada keputusan mereka tentang cara bertingkah laku.

2. Valensi, merupakan nilai positif atau negative dari hasil perilaku tertentu. Valensi merupakan referensi pribadi individu.
3. Harapan prestasi usaha, yaitu harapan seseorang mengenai seberapa sulit melaksanakan tugas dan berhasil dalam memengaruhi keputusan tentang tingkah laku.

Gambar 3.1. Teori Harapan



dan kenaikan jabatan. Menurut Anthony dan Govindarajan (2004), paket kompensasi total dari seorang manajer terdiri dari tiga komponen: (1) gaji, (2) tunjangan (tunjangan pensiun, kesehatan, dll), dan (3) kompensasi insentif. Tiga komponen tersebut saling bergantung satu sama lain, tetapi yang ketiga kompensasi insentif secara khusus berkaitan dengan fungsi pengendalian manajemen.

Mulyadi (2001) menjelaskan bahwa sistem penghargaan yang dibutuhkan oleh organisasi adalah sistem penghargaan berbasis kinerja. Sistem penghargaan berbasis kinerja merupakan salah satu alat pengendalian penting yang digunakan oleh perusahaan untuk memotivasi personel agar mencapai tujuan perusahaan (bukan tujuan personel secara individual) dengan perilaku sesuai dengan yang diharapkan oleh perusahaan (bukan perilaku yang disukai oleh personel secara pribadi).

3.6. Self Justification Theory

Rivers (2014) melakukan penelitian mengenai eskalasi komitmen. Studi sebelumnya telah menunjukkan kelanjutan dari proyek gagal terjadi di banyak aspek bisnis dan pemerintah.

Beberapa teori telah disarankan untuk menjelaskan alasan manajer terus gagal atau ragu dalam menjalankan proyek. Di antara teori-teori itu adalah *Agency Theory* (Jensen and Meckling, 1976), *Self-Justification Theory* (Festinger, 1957), *Prospect Theory* (Kahneman and Tversky, 1979; Tversky and Kahneman, 1981), *Approach Avoidance Theory* (Rubin and Brockner, 1975), *Self-Efficacy Theory* (Bandura, 1977a) and *National Culture Theory* (Hofstede, 1980).

Penelitiannya menggabungkan *Agency Theory*, *Self-Justification Theory* dan *Approach Avoidance Theory*, untuk menjelaskan efek dari investasi alternatif, besarnya kerugian dan pemantauan terhadap kemungkinan melanjutkan proyek. Desain eksperimental dari penelitian ini adalah desain faktorial antar subjek (*factorial design between subject*) $2 \times 2 \times 3$. Pada variabel kehadiran investasi alternative terdapat 2 level: ya atau tidak), ada 2 level pada variabel pemantauan: rendah atau tinggi), dan ada 3 level pada variabel besarnya kehilangan yaitu: rendah, sedang atau tinggi. Kemungkinan melanjutkan proyek diukur dengan dua cara yaitu: pertama, dikotomis ("ya" untuk subjek melanjutkan proyek, atau "tidak") dan kedua, pada skala 0-100. Data dianalisis menggunakan regresi logistik biner untuk variabel dependen dikotomis dan analisis varians untuk variabel dependen kontinu serta kontras apriori untuk membuat yang direncanakan perbandingan. Pertanyaan penelitiannya adalah "Apakah ada variabel atau kombinasi variabel yang akan menyebabkan pembuat keputusan secara signifikan lebih kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek, atau bahkan menghentikannya, ketika proyek itu diperkirakan selesai 90%?".

Penelitian Rivers (2014) menggunakan *Self-Justification Theory*. Teori ini diperkenalkan pertama kali dalam konteks investasi modal oleh Staw. Teori ini menyatakan bahwa ketika manajer proyek dihadapkan dengan kemunduran selama proyek, maka mereka akan menaikkan komitmennya dalam upaya untuk kembali ke proyek atau untuk mendemonstrasikan rasionalitas pokok dari sejumlah tindakan orisinal (Staw, 1981).

Teori *self justification* mendukung teori *cognitive dissonance* dari Festinger (1957) dalam Buxton (2014) dan teori komitmen psikologi untuk menjelaskan motivasi yang mendasari eskalasi komitmen manajer. Festinger mendefinisikan *cognitive dissonance* sebagai ketidak konsistenan antara dua kognisi.

Kognisi berkaitan dengan sesuatu yang diketahui oleh seseorang tentang dirinya, perilakunya, dan tentang sekitarnya yang dipegang secara bersamaan oleh seorang individu. Festinger mengusulkan bahwa ketidaknyamanan psikologi yang muncul dari adanya perselisihan yang akan memotivasi individu untuk mencoba mengurangi perselisihan untuk mencapai persamaan. Festinger (1957) dalam Buxton (2014) lebih jauh menyatakan bahwa dalam rangka untuk mencoba mengurangi perselisihan, individu akan secara aktif menghindari situasi dan informasi yang cenderung meningkatkan perselisihan itu.

Penelitian ini juga menggunakan *Approach-avoidance Theory* yang menjelaskan bahwa biaya kegigihan distimulus oleh satu atau lebih kekuatan pendorong dalam situasi eskalasi: ukuran hadiah untuk pencapaian tujuan, biaya penarikan, atau kedekatan dengan pencapaian tujuan. Jensen & Meckling (1976) mengembangkan gagasan bahwa suatu hubungan mungkin ada di mana seorang karyawan (Agen) mungkin memiliki motivasi untuk *tidak* bertindak demi kepentingan atasannya (principal). Sebaliknya, bahwa dalam situasi tertentu motivasi karyawan muncul karena ketidakkonsistenan atau ketidaksesuaian antara kepentingan karyawan bila dibandingkan dengan tujuan atau kepentingan atasan.

Eisenhardt (1989) mendefinisikan hubungan agensi sebagai hubungan antara individu di mana satu pihak (prinsipal) mempekerjakan pihak lain (pihak agen) untuk melakukan atas nama prinsipal. Sebagai imbalannya, agen menerima manfaat yang ditentukan oleh kontrak antara para pihak. Kirby dan Davis (1998) secara langsung mempelajari eskalasi dalam konteks hubungan prinsipal-agen dan menemukan bahwa pemantauan agen mengurangi kemungkinan terjadinya eskalasi.

Penelitiannya menggunakan desain eksperimen dengan partisipan para siswa MBA dan mahasiswa tingkat akhir. Ada bukti yang bertentangan untuk menggunakan siswa sebagai pengganti untuk pembuat keputusan dalam paradigma eskalasi. Beberapa penelitian menunjukkan bahwa semakin banyak seseorang memiliki pengalaman, semakin kecil kemungkinan subjek akan melanjutkan proyek (Garland *et.al*, 1990; Keil *et.al*, 1995; Harrell dan Harrison, 1993). Studi yang lebih baru juga menggunakan siswa dalam percobaan eskalasi mereka (Denison, 2009; Gunia *et.al*, 2009; Jensen *et.al*, 2011; Ting, 2011).

Peneliti memperkenalkan manipulasi untuk variabel yang diminati. Bagi mereka yang kondisi pemantauannya rendah, tidak ada tambahan menyebutkan dewan direksi memantau mereka dengan demikian keputusan berada dalam kondisi "rendah". Manipulasi untuk kondisi pemantauan "tinggi" diadaptasi dari Kirby dan Davis (1998) dan Tosi *et.al* (2003).

Pengujian untuk hipotesis 1 menghasilkan bahwa subjek yang sedang dipantau akan lebih kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek daripada subyek yang tidak dimonitor tidak didukung untuk kedua variabel dependen. Untuk variabel pemantauan tidak memiliki pengaruh yang signifikan terhadap kemungkinan subjek untuk melanjutkan proyek itu 90% selesai, Mereka yang dalam kondisi pemantauan "tinggi" mungkin sama untuk melanjutkan proyek seperti yang dalam kondisi "rendah". Untuk variabel dependen dikotomis, pemantauan tidak memiliki efek yang signifikan, 50% dari subjek dalam kondisi "rendah" melanjutkan proyek sementara hampir 61% dari subyek dalam kondisi "tinggi" memilih untuk melanjutkan proyek.

Pengujian hipotesis 2 menghasilkan bahwa subjek dalam besaran kerugian "tinggi" akan lebih kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek daripada subyek dalam kondisi "rendah" atau "sedang", didukung untuk kedua variabel dependen dengan variabel dependen kontinu Hasil pengujian menunjukkan bahwa peserta mempertimbangkan efeknya terhadap perusahaan jika proyek gagal.

Subjek lebih kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek karena dampak kerugian dari proyek yang gagal akan menjadi lebih parah dalam hal pendapatan dan posisi keuangan.

Pengujian H3 menunjukkan bahwa subjek yang memiliki investasi alternatif yang tampak sama menariknya juga akan kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek. Hasil pengujian menunjukkan bahwa kehadiran suatu investasi alternatif mengurangi kemungkinan pembuat keputusan akan melanjutkan proyek. Demikian juga untuk besarnya kehilangan, variabel dependen dikotomis juga sangat signifikan, Jika para peserta memiliki investasi alternatif yang tersedia, secara signifikan kecil kemungkinannya untuk melanjutkan proyek.

Pengujian H4 menghasilkan bahwa kombinasi “tinggi” besarnya kehilangan, pemantauan “tinggi” dan keberadaan dari investasi alternatif akan menyebabkan subyek menghentikan proyek pada level yang signifikan, berbeda dengan memutuskan untuk melanjutkan proyek hanya karena kebetulan. Hipotesis ini tidak didukung karena tidak ada interaksi dua arah atau interaksi tiga arah secara signifikan. Hasil ini menunjukkan bukti pertama adanya kombinasi variabel yang bisa menyebabkan pengambil keputusan untuk menghentikan proyek meskipun itu sudah selesai 90%.

Hasil penelitian Rivers (2014) menemukan bahwa untuk pertama kalinya pembuat keputusan bersedia melakukan penghentian proyek meskipun sudah selesai 90%. Temuan paling menarik dari penelitian ini adalah kombinasi dari adanya alternative investasi, besarnya kerugian "tinggi" dan pemantauan "rendah" sudah cukup untuk menyebabkan para pembuat keputusan menghentikan proyek. Fox dan Staw (1979) menyatakan bahwa ketika dihadapkan dengan ancaman atau evaluasi eksternal, individu mungkin termotivasi untuk membuktikan kepada orang lain bahwa mereka tidak salah dalam keputusan sebelumnya dan kekuatan untuk membenaran itu bisa jadi lebih kuat daripada perlindungan harga diri.

Bab IV

Proses Pembuatan Keputusan

Pengambilan keputusan yang dilakukan baik oleh individu maupun kelompok dapat dipengaruhi oleh faktor internal maupun eksternal. Wahyuni dan Hartono (2019) menjelaskan bahwa faktor internal merupakan faktor yang berasal dari diri pembuat keputusan itu sendiri. Faktor internal dapat meliputi karakteristik pribadi seperti sifat dan tipe individual, pengalaman, pengetahuan, dan keahlian. Sedangkan faktor eksternal adalah faktor yang berasal dari luar individu seperti faktor lingkungan dan regulasi.

Para pengguna informasi akuntansi yang melakukan pengambilan keputusan perlu diidentifikasi terlebih dahulu. Subyek pengambil keputusan menggunakan informasi akuntansi dalam rangka mendukung tujuan yang hendak dicapainya. Wahyuni dan Hartono (2019) membagi subyek pengambil keputusan berdasarkan bidang ilmu akuntansi yang terkait. Pembagian subyek pengambil keputusan dapat dilihat pada table 4.1 berikut.

Tabel 4.1. Subyek Pengambil Keputusan

Bidang Ilmu Akuntansi	Subyek Pengambil Keputusan
<p>Akuntansi Keuangan: Mempelajari perilaku terkait dengan pelaporan keuangan untuk kepentingan pihak eksternal</p>	Investor, kreditor, analis
<p>Pengauditan: Mempelajari perilaku yang berkaitan dengan fungsi pengauditan yaitu meyakinkan (memberi pendapat) apakah laporan keuangan telah disusun sesuai dengan Prinsip Akuntansi Berterima Umum (PABU)</p>	Auditor independent (akuntan publik), auditor internal
<p>Akuntansi Manajerial: Mempelajari perilaku yang berkaitan dengan pemanfaatan data akuntansi untuk pengambilan keputusan dan pengendalian operasi perusahaan secara keseluruhan yang dapat meliputi fungsi produksi, pemasaran, sumber daya manusia, atau pun penganggaran</p>	Manajer bagian produksi, bagian pemasaran, bagian penganggaran, atau pun pelanggan
<p>Perpajakan: mempelajari perilaku yang berkaitan dengan pajak seperti peraturan perpajakan, dan transaksi penting mengenai perencanaan pajak</p>	Wajib pajak pribadi, manajer, regulator, konsultan pajak
<p>Sistem Informasi Akuntansi: Mempelajari perilaku terkait dengan perancangan perangkat pencatatan dan pengolahan data agar laporan keuangan dapat disusun dan disajikan dengan cepat, akurat dan efisien</p>	Pemakai (user), pengembang (developer), dan konsultan system informasi akuntansi.
<p>Akuntansi Publik: Mempelajari perilaku yang berhubungan dengan perekayasa akuntansi untuk unit organisasi non-profit seperti pemerintah, rumah sakit, sekolah, universitas, dan sebagainya.</p>	Pejabat pemerintah, masyarakat pengguna jasa

Sumber: Wahyuni dan Hartono (2019)

Pengambilan keputusan yang tidak rasional dapat disebabkan oleh banyak faktor. Teori-teori psikologi diharapkan dapat digunakan untuk menjelaskan penyebab terjadinya hal ini. Teori psikologi yang sering digunakan di antaranya adalah teori kepercayaan berlebihan (*overconfidence*), keterwakilan (*representativeness*), penyesuaian kepercayaan (*belief adjustment*), teori prospek (*prospect theory*), penipuan diri (*self deception*), pembingkaihan (*framing*), teori ekspektansi (*expectancy theory*), teori disonansi kognitif (*cognitive dissonance theory*), teori atribusi (*attribution theory*), teori kontingensi (*contingency theory*), dan teori peran (*role theory*). Banyaknya faktor atau variabel yang dipertimbangkan dalam pembuatan keputusan dan kondisi eksternal maupun internal yang dialami pengguna dapat mengakibatkan keputusan yang dihasilkan menjadi tidak rasional.

Peranan akuntansi keperilakuan dalam meningkatkan kualitas keputusan dilakukan dengan menginvestigasi dan menganalisis hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan dalam bidang ilmu akuntansi. Pembahasan diawali dengan mengidentifikasi masalah yang dihadapi oleh subyek pengambil keputusan, yaitu: *bounded rationality*, bias judgment, dan bias dari heuristik. Subyek pengambil keputusan kadangkala mengalami *bounded rationality* karena adanya kendala internal maupun eksternal yang dihadapi. Penyimpangan dari keputusan yang seharusnya diambil juga dapat terjadi pada individu. Hal ini dinamakan bias judgment. Demikian pula, individu kadangkala mengambil jalan pintas dengan menyederhanakan permasalahan yang dihadapi sehingga dapat mengakibatkan keputusan yang keliru, yang dinamakan bias heuristik.

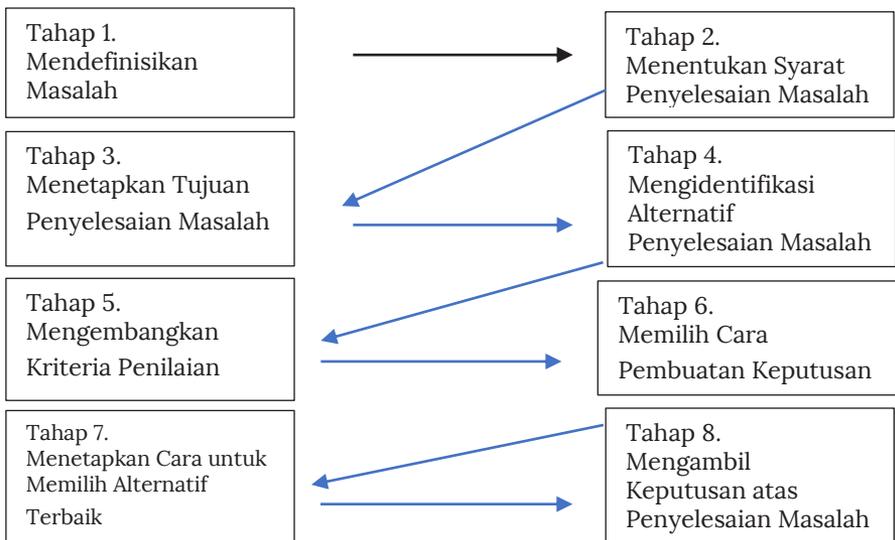
Pembahasan selanjutnya akan dibahas penyebab terjadinya keputusan yang tidak rasional pada individu. Analisis menggunakan 5 (tiga) sudut pandang, yaitu: fiksasi data (*data fixation*), eskalasi komitmen yang tidak rasional (*irrational escalation of commitment*), dan *bounded rationality*, bias judgment, dan bias kognitif dari heuristik. Salah satu keterbatasan manusia adalah lebih mengingat pada informasi yang terakhir diterimanya dan sesuai dengan pengetahuan dan pengalamannya, sehingga pada saat terjadi

perubahan pada data akibat adanya perubahan metoda akuntansi tidak dapat merubah keputusannya. Hal ini disebut dengan fiksasi data. Demikian pula dengan komitmen yang sudah dibuat di masa lalu, walaupun sudah tidak menguntungkan namun tetap diteruskan karena memiliki harapan terhadap komitmen tersebut. Di lain sisi, niat baik mengajak bawahan (*subordinate*) berpartisipasi dalam penyusunan anggaran ternyata juga berpotensi mengakibatkan keputusan yang dibuat menjadi tidak rasional. Hal ini membutuhkan kajian dari aspek keperilakuan.

Fiksasi data yang dialami subyek pengambil keputusan dapat diatasi dengan mengetahui cara mengatasi bias fiksasi berdasarkan hasil riset yang dikembangkan dengan menggunakan teori psikologi. Demikian pula akuntansi keperilakuan dapat membantu pengambilan keputusan manajer, membantu pengambilan keputusan auditor, dan membantu pengambilan keputusan perpajakan dengan berdasarkan kajian teori psikologi yang berkaitan dengan substansi yang diteliti.

Adapun tahapan pembuatan keputusan yang ideal didasarkan pada aspek kognitif (Baker *et.al*, 2002 dalam Wahyuni dan Hartono, 2019) sebagai berikut:

Gambar 4.1. Proses Pembuatan Keputusan



Tahap pertama seperti pada Gambar 5.1 proses pembuatan keputusan diawali dengan kejelian dalam mengidentifikasi masalah. Kesalahan dalam mendeteksi masalah yang dialami perusahaan akan mengakibatkan terjadinya pembuatan keputusan yang salah. Tahap kedua merupakan tahap menentukan masalah pokok yang dihadapi bukan hanya gejala yang tampak di permukaan. Tahap ketiga menetapkan tujuan penyelesaian masalah yang menjadi pedoman dalam mengurutkan prioritas yang harus diselesaikan terlebih dahulu. Tahap keempat mengidentifikasi alternatif penyelesaian masalah yang dapat dipertimbangkan. Tahap kelima merupakan pengembangan kriteria penilaian. Pada tahap ini setiap alternatif perlu diukur dengan diberi bobot moneter dengan mempertimbangkan kelebihan dan kelemahan setiap alternative. Tahap keenam memilih cara pembuatan keputusan yang paling tepat dengan memikirkan implikasi dan waktu yang diperlukan antara satu alternatif dengan alternatif yang lain. Tahap ketujuh menerapkan cara untuk menentukan kriteria yang terbaik dengan mempertimbangkan *benefit and cost* dari semua pilihan. Tahap kedelapan merupakan tahap terakhir yaitu mengambil keputusan atas penyelesaian masalah yang dihadapi perusahaan. Keputusan alternatif terbaik diambil berdasarkan hasil proses yang telah dilakukan sebelumnya.

Proses pembuatan suatu keputusan idealnya memang mengikuti tahapan seperti pada Gambar 4.1. Namun dalam praktiknya terdapat kendala dalam menjalankan tahapan tersebut sehingga keputusan yang diambil adakalanya irrasional. Seperti misalnya pembuatan keputusan dalam proses penyusunan anggaran. Banyak keputusan-keputusan penting yang harus diambil pada saat menentukan program dan kegiatan yang mendukung pencapaian tujuan perusahaan atau organisasi. Selain itu juga masalah penentuan jumlah sumber daya yang dialokasikan untuk program dan kegiatan tersebut. Perusahaan menginginkan anggaran yang terbaik sehingga perlu menggunakan manajer pada lini bawah dan karyawan untuk bersama-sama menyusun anggaran, yang disebut anggaran partisipatif.

Di sisi lain, akuntansi keperilakuan juga mengingatkan adanya masalah *budgetary slack* pada penyusunan anggaran partisipatif (*participative budgeting*). Hal ini menunjukkan bahwa dalam penyusunan anggaran saja, ternyata tidak sederhana.

Permasalahan dalam anggaran perlu dipertimbangkan dengan baik karena menyangkut banyak aspek keperilakuan pada manusia. Fenomena adanya *budgetary slack* merupakan salah satu contoh yang banyak terjadi pada dunia praktik, baik di sektor swasta maupun sektor publik. Hobson *et.al* (2011) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa skema pembayaran insentif dengan skema *slack inducing* memengaruhi *budgetary slack* lebih besar dibandingkan dengan skema pembayaran *truth inducing*. Penelitiannya membuktikan bahwa *budgetary slack* yang dibuat dibawah *slack-inducing pay scheme* lebih besar dibandingkan *budgetary slack* yang dibuat dibawah *truth-inducing pay scheme*. *Slack-inducing pay scheme* menyebabkan seseorang mengalami dilema etika dalam mengambil keputusan apakah akan meningkatkan rekomendasi anggaran atau tidak. Seseorang dengan *traditional value*, *responsibility*, dan *empathy* yang tinggi cenderung membuat *budgetary slack* yang kecil.

Dewi, Fajar Gustiawaty (2020) dalam hasil penelitian eksperimennya menjelaskan bahwa laporan keuangan dan laporan kinerja tidak dimanfaatkan dalam keputusan alokasi anggaran di pemerintah daerah. Keputusan alokasi anggaran menjadi hal yang krusial dalam proses penetapan anggaran. Sering terdengar banyak program-program yang tidak terlalu menyentuh kebutuhan masyarakat/publik malahan menjadi prioritas program pemerintah daerah sehingga mendapatkan alokasi sumber daya yang cukup besar. Sementara untuk program-program yang memang sangat dibutuhkan masyarakat hanya mendapat alokasi sumber daya yang sedikit. Vries (2001) menunjukkan bahwa tugas pengalokasian sumber daya dan jaminan pelayanan yang efektif pada kos yang masuk akal secara signifikan difasilitasi oleh ketersediaan informasi kinerja yang akurat dan memiliki arti.

Pemerintah daerah telah diwajibkan sejak lama menyusun laporan kinerja berupa Laporan Akuntabilitas Instansi Pemerintah (LAKIP) dan sejak dikeluarkannya Peraturan Pemerintah No.71 Tahun 2010, pemerintah daerah di Indonesia telah diwajibkan menyusun laporan keuangan berbasis akrual. Hal ini tentunya mendorong terciptanya laporan keuangan yang lebih berkualitas.

Kapardis, *et.al* (2016) melakukan penelitian di Cyprus, dan berpendapat bahwa laporan keuangan yang lebih baik akan meningkatkan kredibilitas dan integritas keuangan publik serta berkontribusi dalam manajemen sumber daya publik dengan lebih baik. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat gap kepuasan pengguna laporan keuangan yang dihasilkan berdasarkan IPSAB (International Public Sector Accounting Board) berdasarkan tipe informasi dan kualitasnya. Di Indonesia telah dilakukan beberapa penelitian terkait implementasi standar akuntansi pemerintah berbasis akrual, yang hasilnya pun masih beragam.

Penggunaan ukuran kinerja dalam penganggaran dipersepsikan pegawai memberikan dampak positif bagi kinerja organisasi (Wang, 2000). Pengukuran kinerja membantu pemerintah dalam menspesifikasi tujuan organisasi, memonitor praktik manajemen dan dalam beberapa kasus untuk membuat keputusan alokasi sumber daya. Hasil pengukuran kinerja yang telah dilakukan pada periode sebelumnya dapat menjadi *feed-back* bagi proses penyusunan anggaran tahun ini, karena di dalamnya memuat informasi manfaat dan dampak dari suatu program yang dapat menjadi bahan pertimbangan untuk memutuskan suatu program ke depannya. Parker (1996) menjelaskan lima manfaat dari pengukuran kinerja suatu entitas pemerintahan, di antaranya untuk menentukan penggunaan sumber daya secara efektif dan meningkatkan mutu pengambilan keputusan. Apabila anggaran disusun dengan memperhatikan hasil pengukuran kinerja pada periode-periode sebelumnya tentu akan lebih terarah dan bermanfaat bagi kepentingan publik.

Laurensius dan Halim (2005) juga menyatakan bahwa tujuan utama pengukuran kinerja di instansi pemerintah adalah untuk

memperbaiki pengambilan keputusan internal serta alokasi sumber daya. Akan tetapi Rahayu, dkk (2007) mengemukakan bahwa perhatian pemerintah untuk mengalokasikan anggaran untuk masyarakat masih rendah. Dari total anggaran yang direncanakan, sebagian besar dana anggaran tersebut masih dinikmati oleh birokrasi. Untuk anggaran Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang diteliti pada tahun 2007, sebesar 82,10% merupakan anggaran untuk belanja tidak langsung serta pembayaran gaji, sisanya yang dialokasikan untuk belanja langsung. Hal ini mungkin disebabkan adanya ketidaksamaan persepsi antar berbagai pihak. Sebagaimana yang dikemukakan oleh Bastian (2006) bahwa kesamaan persepsi antar berbagai pihak tentang apa yang akan dicapai dan keterkaitan tujuan dengan berbagai program yang akan dilakukan, sangat krusial bagi kesuksesan anggaran. Pencapaian konsensus alokasi sumber daya menjadi pintu pembuka bagi pelaksanaan anggaran.

Willoughby dan Melkers (2000) menemukan bahwa pengukuran kinerja merupakan hal yang paling esensial dalam keputusan manajerial dan tujuan komunikasi, di saat *impact* dan *outcome* suatu program terbatas ketersediaannya. Pattison (2002) pun mengemukakan hal yang senada bahwa pengukuran kinerja dan penggunaan informasi kinerja dapat menjadi alat yang berguna tidak hanya untuk manajemen di level program dan level pemerintah (*agency*), tetapi juga pada saat membuat keputusan penganggaran. Wang (2002) menunjukkan bahwa satu dari tiga eksekutif kepala yang disurvei dari kota-kota yang populasinya lebih dari 50.000 percaya bahwa ukuran kinerja mempengaruhi keputusan alokasi konsil. Kreklow (2005) berpendapat bahwa saat ini pemerintah berada pada lingkungan yang memiliki karakteristik permintaan pelayanan yang lebih baik, *fiscal stress* yang berkepanjangan dan kompetisi global, sehingga ukuran kinerja menjadi alat yang efektif untuk menghadapi tantangan ini. Selanjutnya, Kreklow (2005) mengatakan bahwa pemerintah dapat menggunakan ukuran kinerja untuk meningkatkan kinerja organisasi melalui perencanaan, penganggaran, manajemen dan komunikasi yang lebih baik.

Ketika ukuran kinerja diintegrasikan ke dalam proses penganggaran maka prosesnya menjadi lebih fokus pada data dan mengurangi ketidakpastian.

Konsep *decision usefulness* atas informasi akuntansi memegang peranan penting dalam pengidentifikasian masalah bagi para pengguna laporan keuangan dan penyeleksian informasi akuntansi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan untuk membuat keputusan terbaik. Konsekuensi dari konsep ini adalah bahwa informasi akuntansi yang terkandung dalam laporan keuangan harus memberikan nilai kegunaan (*useful*) kepada para penggunanya (*users*) dalam hal pengambilan keputusan (Puspitaningtyas, 2010:92). Teori ini menitikberatkan pada para pengguna laporan keuangan. keputusan mereka, informasi yang mereka butuhkan, serta kemampuan mereka memproses informasi akuntansi (Wignjohartoyo, 1995:41 dalam Puspitaningtyas, 2010:94).

Ada dua pertanyaan penting dalam teori *decision usefulness* atas informasi akuntansi, yaitu *pertama*, siapa saja para pengguna laporan keuangan. terdapat banyak konstituen (kelompok-kelompok pengguna), menurut Drebin et al. (1981) dalam Jones dan Pendlebury (2000:133) ada sepuluh kelompok pengguna laporan keuangan sektor publik (pemerintah) yaitu *taxpayers*, *grantors*, *investors* dan *fee-paying service recipient* selaku penyedia sumber keuangan. *Employees* dan *vendors* selaku penyedia tenaga kerja dan sumber material. *Legislative bodies* dan *management* selaku pengambil keputusan alokasi sumber daya. Semua kelompok ini berada dibawah kendali *voters* dan *oversight bodies* (termasuk level pemerintahan di atasnya). Terdapat banyak pihak yang berkepentingan atas laporan keuangan, oleh sebab itu dengan mengidentifikasi pengguna (pihak yang berkepentingan) diharapkan akan dapat ditentukan bagaimana bentuk laporan keuangan atau informasi keuangan apa saja yang harus disajikan dalam laporan keuangan. Kedua, apa saja masalah keputusan yang dihadapi oleh para pengguna laporan keuangan. Dengan mengetahui masalah-masalah keputusan yang dihadapi oleh para pengguna laporan keuangan akan lebih mudah untuk memahami berbagai

kebutuhan informasi yang diperlukan oleh para pengguna laporan keuangan.

Penyusunan laporan keuangan seharusnya mempertimbangkan informasi keuangan apa yang dibutuhkan oleh para pengguna laporan keuangan tersebut. Dengan kata lain, informasi keuangan yang disajikan dalam laporan keuangan harus disesuaikan dengan kebutuhan-kebutuhan para pengguna laporan keuangan sehingga dapat menghasilkan pengambilan keputusan yang lebih baik. Dengan cara ini, informasi akuntansi yang disajikan dalam laporan keuangan akan menjadi lebih berguna (Scoot, 2011:67).

Tujuan pelaporan keuangan adalah menyajikan informasi yang bermanfaat bagi para pengguna dalam menilai akuntabilitas dan membuat keputusan baik keputusan ekonomi, sosial, maupun politik (KK SAP berbasis akrual par 26). Informasi yang disajikan dalam laporan keuangan bertujuan umum untuk memenuhi kebutuhan informasi dari semua kelompok pengguna. Dengan demikian, laporan keuangan pemerintah tidak dirancang untuk memenuhi kebutuhan spesifik dari masing-masing kelompok pengguna (KK SAP berbasis akrual par 18). Oleh karenanya, untuk dapat membuat keputusan, para pengguna laporan keuangan memerlukan evaluasi atau analisis berdasarkan informasi keuangan yang terdapat dalam laporan keuangan.

Akuntabilitas yaitu mempertanggungjawabkan sumber daya serta pelaksanaan kebijakan yang dipercayakan kepada pemerintah sebagai entitas pelaporan dalam mencapai tujuan yang telah ditetapkan secara periodik. Sedangkan *decision-making* yaitu membantu para pengguna untuk mengevaluasi pelaksanaan kegiatan pemerintah dalam periode pelaporan sehingga memudahkan fungsi perencanaan, pengelolaan, dan pengendalian atas seluruh aset, kewajiban, dan ekuitas pemerintah untuk kepentingan masyarakat selain itu juga mengevaluasi kinerja pemerintah, terutama dalam penggunaan sumber daya ekonomi yang dikelola pemerintah untuk mencapai kinerja yang direncanakan.

Penelitian Dewi, Fajar Gustiawaty (2020) menggunakan eksperimen dengan desain faktorial 2x2 antar subjek (*between subject*) digunakan dalam eksperimen ini untuk menguji apakah keputusan alokasi anggaran (variabel dependen) dipengaruhi oleh 2 (dua) variabel independen, laporan keuangan dan laporan kinerja. Laporan keuangan dimanipulasi dengan 2 (dua) level, yaitu: Laporan Realisasi Anggaran (LRA) dan Laporan Operasional (LO). Sedangkan untuk variabel laporan kinerja dimanipulasi dengan 2 (dua) level juga, yaitu: laporan kinerja non-finansial (keefektifan) dan laporan kinerja finansial (efisiensi).

Desain eksperimen penelitian dapat dilihat pada tabel 4.2 yang terdiri dari 4 sel. Oleh sebab itu peneliti menyiapkan 4 skenario manipulasi, dengan penjelasan sebagai berikut:

- a. Skenario 1: subjek eksperimen mendapat laporan realiasi anggaran dan laporan kinerja finansial.
- b. Skenario 2: subjek eksperimen mendapat laporan realiasi anggaran dan laporan kinerja non-finansial.
- c. Skenario 3: subjek eksperimen mendapat laporan Operasional (LO) dan laporan kinerja finansial.
- d. Skenario 4: subjek eksperimen mendapat laporan Operasional (LO) dan laporan kinerja non-finansial.

Tabel 4.2. Desain Eksperimen Penelitian Dewi (2020)

		Laporan Kinerja	
		Finansial	Non-Finansial
Laporan Keuangan	LRA	1	2
	LO	3	4

Hasil pengujian menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan keputusan alokasi anggaran yang dilakukan oleh tim anggaran pada saat diberi informasi laporan keuangan (Laporan Realisasi Anggaran

dan Laporan Operasional) dan laporan kinerja. Hal ini mengindikasikan bahwa kedua jenis laporan ini tidak mendorong pengambilan keputusan yang berbeda pada alokasi anggaran.

Beberapa hasil penelitian sebelumnya pun dapat digunakan untuk menjelaskan temuan ini. Connoly dan Hyndman (2006) mencoba menginvestigasi implementasi aktual dari Akuntansi Akruwal di organisasi sektor publik pada United Kingdom (Inggris) yang hasilnya menunjukkan bahwa belum digunakannya informasi laporan keuangan dalam pengambilan keputusan. Sedangkan Anaboidi dan Irvine (2009) menunjukkan bahwa masih terdapatnya perdebatan yang cukup kuat mengenai penerapan akuntansi berbasis akrual di pemerintah daerah. Persepsi manajemen terhadap informasi akuntansi yang dihasilkan ternyata tidak seperti yang diharapkan secara teoritis. Kompleksitas informasi justru menurunkan kedalaman penggunaan informasi ini. Nampaknya hasil ini sesuai dengan fenomena yang terjadi di Indonesia. Hasil penelitian terkini yang dilakukan oleh Kapardis, Colin dan Anastasios (2016) di negara Cyprus menunjukkan bahwa masih terdapat kesenjangan kepuasan pengguna laporan keuangan di sektor publik. Mereka menyampaikan bahwa perlunya peningkatan kualitas informasi pelaporan keuangan.

Secara rinci hasil penelitian ini dapat dijustifikasi sebagai berikut:

1. Kurangnya pengetahuan sumber daya manusia yang memadai dalam menggunakan informasi yang dihasilkan dalam laporan keuangan dan laporan kinerja pemerintah daerah.
2. Informasi yang dihasilkan kurang sederhana, cenderung *overload* dan cukup kompleks sehingga membingungkan bagi pengguna dan membutuhkan waktu yang cukup lama untuk menganalisanya.
3. Keputusan alokasi anggaran lebih dipengaruhi oleh kepentingan politik baik dari pihak eksekutif maupun legislatif, sehingga pertimbangan dari faktor keuangan dan kinerja kurang diperhatikan.

4. Subyek pengambil keputusan nampaknya mengalami fiksasi data dan bias heuristik sehingga keputusan anggaran hanya didasarkan pada tahun sebelumnya dengan melakukan incremental. Proses pembuatan keputusan seperti itu sering dilakukan di pemerintah daerah untuk mempercepat dan menyederhanakan pembahasan.

Dikaitkan dengan Teori *Decision Usefulness*, nampaknya informasi laporan keuangan dan laporan kinerja belum digunakan dalam pengambilan keputusan alokasi anggaran yang diuji dalam penelitian ini. Laporan-laporan ini di pemerintah daerah masih terbatas fungsinya sebagai alat akuntabilitas semata belum menyentuh ke dalam subsansinya untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Konsep *decision usefulness* atas informasi akuntansi memegang peranan penting dalam pengidentifikasian masalah bagi para pengguna laporan keuangan dan penyeleksian informasi akuntansi yang dibutuhkan para pengguna laporan keuangan untuk membuat keputusan terbaik. Konsekuensi dari konsep ini adalah bahwa informasi akuntansi yang terkandung dalam laporan keuangan harus memberikan nilai kegunaan (*useful*) kepada para penggunanya (*users*) dalam hal pengambilan keputusan (Puspitaningtyas, 2010). Hasil penelitian ini tidak memberi bukti bahwa penggunaan informasi laporan keuangan dan laporan kinerja telah berjalan dengan baik di pemerintah daerah, yang berarti bahwa penelitian topik ini di sektor pemerintahan tidak mendukung *decision usefulness theory*.

Bab V

Model Pengambilan Keputusan Irrasional Pengguna Informasi Akuntansi

Setiap pengambilan keputusan akan selalu menghadapi risiko sehingga perlu dilakukan secara hati-hati dengan melalui proses yang tepat. Ada beberapa faktor yang memengaruhi pengguna informasi akuntansi mengambil keputusan secara tidak rasional. Berdasarkan hasil kajian riset terdahulu yang terkait dengan bidang akuntansi, maka dapat dalam buku ini diusulkan beberapa faktor yang membentuk model pengambilan keputusan yang tidak rasional. Hal ini dapat disebabkan oleh faktor internal dan eksternal, yang secara spesifik dapat dirinci sebagai berikut.

5.1. Bounded Rationality

Pengguna informasi akuntansi, seperti: investor, kreditor, auditor baik internal maupun eksternal, dan pejabat pemerintah akan melakukan pengambilan keputusan terkait dengan kepentingannya. Kreitner dan Kenicki (2004) menjelaskan bahwa individu akan menghadapi masalah dalam pengambilan keputusan karena adanya keterbatasan waktu dan sumber daya. Kondisi ini sering disebut dengan istilah *bounded rationality* (rasionalitas terbatas). Teori ini pertama kali dikemukakan oleh Herbert A. Simon (1972) yang mendapatkan nobel karena mengemukakan *bounded*

rationality theory. Teori rasionalitas terbatas menjelaskan bahwa seseorang tidak dapat melihat semua kemungkinan pada waktu orang lain, seseorang tidak mengetahui probabilitas hasil yang diberikan dari pilihan seseorang, dan seseorang tidak memiliki kapasitas komputasional untuk menentukan suatu hasil yang optimal bahkan bila ia memiliki informasi mengenai hal ini. Oleh karenanya, kapasitas manusia untuk perilaku rasional sangatlah terbatas dalam banyak dimensi.

Dewi, Fajar Gustiawaty et.al. (2019) telah melakukan penelitian yang ingin membuktikan adanya *bounded rationality* pada keputusan jumlah alokasi waktu yang direncanakan oleh dosen perguruan tinggi negeri untuk melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi dengan diterapkannya system remunerasi. Keseriusan seseorang terhadap suatu pekerjaan dapat dilihat dari banyaknya waktu yang dialokasikan untuk hal tersebut. Ullrich dan Tuttle (2004) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa manajer merubah alokasi waktunya dengan lebih banyak pada area kinerja finansial dan nonfinansial yang dimonitor atau dilaporkan. Hasil penelitiannya juga memberi bukti bahwa insentif berbasis kinerja merubah rencana manajer untuk mengalokasikan waktunya. Ketika insentif ditujukan untuk pencapaian tujuan di semua area, manajer mengalokasikan lebih banyak waktu untuk area anonfinansial dibandingkan dengan area finansial.

Hasil kajian Nosenzo (2016) menunjukkan bahwa insentif negative (stick) akan memberikan dorongan yang lebih kuat untuk bekerja lebih baik. Kontrak dengan penalty menghasilkan produktivitas karyawan yang lebih tinggi dibandingkan dengan produktivitas karyawan yang menggunakan kontrak bonus berbasis kinerja. Hasil studi Hannan, et.al (2005) dalam Nosenzo (2016) yang dilakukan di United States (US), Burkina Faso (Afrika), Kanada dan China menunjukkan bahwa penalty contract lebih memotivasi pegawai untuk lebih berkinerja. Hal ini mengindikasikan bahwa insentif negative (stick) lebih dapat memotivasi individu.

Penelitian Dewi, Fajar Gustiawaty et.al (2019) dilakukan dengan menggunakan eksperimen lapangan (field experiment), yang dilakukan di Fakultas Ekonomi dan Bisnis Univeritas Lampung dengan subjek eksperimen dosen dari semua fakultas yang ada di Universitas Lampung. Dalam penelitiannya diberikan perlakuan (treatment) kepada subjek atas variabel independen yang diteliti, yaitu variabel insentif dengan 2 level yaitu: insentif positif (carrot) dan insentif negatif (stick). Pengendalian dilakukan terhadap variabel-variabel yang melekat pada subjek, seperti: umur, jenis kelamin, tingkat pendidikan, dengan cara penugasan random yang kemudian diuji dengan tes chi-square. Randomisasi dilakukan dengan cara yang sederhana tetapi pada intinya memberi subjek kesempatan yang sama dalam menerima perlakuan. Randomisasi merupakan tahapan yang penting dalam eksperimen untuk memastikan bahwa tidak ada perbedaan antara grup eksperimen yang satu dengan yang lain. Subjek diminta untuk memutuskan rencana alokasi waktu yang akan diberikan pada rencana kinerja masing-masing dosen. Secara spesifik, subjek diminta untuk menetapkan target kinerja Tridharma (pengajaran, penelitian, dan pengabdian) yang terdapat dalam Rencana Beban Kerja Dosen (BKD). Subjek eksperimen kemudian diminta untuk memutuskan berapa banyak alokasi yang diberikan untuk melaksanakan tugas Tridharma Perguruan Tinggi setiap minggunya. Data rencana alokasi jam kerja dosen dianalisis dengan menggunakan alat analisis one-way Anova.

Tahap selanjutnya subjek secara randomisasi dibagi ke dalam 2 grup. Sedangkan desain eksperimen yang digunakan adalah *post-test only design between subject* untuk menguji kedua grup yang mendapat perlakuan yang berbeda, yaitu:

- Grup A mendapat perlakuan pemberian insentif positif (*carrot*)

Subjek diberi informasi mengenai penghargaan yang diberikan terhadap setiap poin kinerja yang dapat dicapai dosen. Kemudian subjek diminta mengisi target kinerja pekerjaan sesuai dengan kemampuannya. Subjek diberitahu bahwa setiap pencapaian target kinerja akan menambah jumlah rupiah insentif yang akan

diterimanya namun jumlahnya belum diketahui, dan terakhir subjek diminta memutuskan alokasi rencana waktu yang diberikan untuk setiap area kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya.

- Grup B mendapat perlakuan pemberian insentif negatif (*stick*)

Subjek diberi informasi mengenai penghargaan yang diberikan terhadap setiap poin kinerja yang dapat dicapai dosen. Subjek diminta mengisi target kinerja pekerjaan sesuai dengan kemampuannya. Subjek diberitahu bahwa setiap pencapaian target kinerja akan menambah jumlah rupiah insentif yang akan diterimanya. Setiap target kinerja yang tidak tercapai akan mengurangi jumlah insentif yang telah dihitung tadi. Subjek dapat melihat secara langsung jumlah rupiah yang akan diterima jika dapat mencapai target kinerja yang ditetapkan sendiri. Terakhir, subjek diminta memutuskan alokasi rencana waktu yang diberikan untuk setiap area kinerja yang telah ditetapkan sebelumnya.

Hasil penelitian Dewi, Fajar Gustiawaty et.al (2019) menunjukkan bahwa terdapat perbedaan nilai mean/rata-rata rencana alokasi jam per minggu pada jenis insentif carrot (*positif*) dan jenis insentif stick (*negative*). Tabel 5.1 menunjukkan nilai mean rencana alokasi waktu dosen dalam melaksanakan seluruh penugasan pada jenis insentif Carrot sebesar 29,15 jam per minggu. Sedangkan untuk jenis insentif Stick, nilai mean rencana alokasi waktu dosen dalam melaksanakan seluruh penugasan sebesar 26,36 jam per minggu. Dari hasil ini dapat dilihat bahwa dosen akan lebih banyak mengalokasikan waktunya dalam melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi pada saat diberlakukan insentif negative (*stick*) daripada saat diberlakukan insentif positif (*carrot*).

Tabel 5.1. Deskriptif Rencana Alokasi Waktu Dosen

INSENTIF	N	MEAN	STD DEVIASI	STD ERROR
CARROT	13	29,15	4,160	1,154
STICK	11	26,36	2,803	0,845

Sumber: Dewi, et al (2019)

Tabel 5.2. Hasil Independent Sample T-Test Rencana Alokasi Waktu untuk Jenis Insentif

Mean Difference	F	Sig	Kesimpulan
2,790	6,401	0,064	H1 tidak didukung

Sumber: Dewi, et al (2019)

diberlakukan insentif negative (*stick*) daripada saat diberlakukan insentif positif (*carrot*). Dari table 5.2 dapat dilihat bahwa terdapat tidak terdapat perbedaan secara signifikan antara nilai mean rencana alokasi waktu dosen pada jenis insentif Carrot dan jenis insentif Stick ($p\text{-value} > 0,05$). Dengan demikian H1 tidak didukung. Hal ini mengindikasikan bahwa seorang dosen belum merespon model insentif yang diberikan, dengan Carrot (positif) maupun Stick (negative) dalam melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi. Hal ini dimungkinkan karena penerapan remunerasi di Universitas Lampung baru menginjak tahun ke tiga sehingga secara psikologis yang dipikirkan oleh dosen adalah bagaimana berkinerja dengan baik.

Hasil pengujian Hipotesis 1 tidak konsisten dengan hasil penelitian Nosenzo (2016) yang menunjukkan bahwa insentif negative (*stick*) akan memberikan dorongan yang lebih kuat untuk bekerja lebih baik. Kontrak dengan *penalty* menghasilkan produktivitas karyawan yang lebih tinggi dibandingkan dengan produktivitas karyawan yang menggunakan kontrak bonus berbasis

kinerja. Namun hasil penelitian ini pada tingkat keyakinan 90% ($\alpha=10\%$) senada dengan penelitian Fehr, Ernst, dan Klaus M. Schmidt (2007) yang hasilnya menunjukkan bahwa pemberian murni insentif positif (carrot) lebih efisien dibandingkan dengan pemberian kontrak insentif gabungan carrot and stick.

Tabel 5.3. Deskriptif Area Penugasan

AREA	N	MEAN	STD DEVIASI	STD ERROR
SELURUH	6	33	2,449	1,000
SEBAGIAN	18	26,17	2,333	0,550

Sumber: Dewi, et al (2019)

Pada Tabel 5.3 menunjukkan bahwa nilai mean rencana alokasi waktu pada seluruh jenis insentif baik Carrot maupun Stick sebesar 33 jam per minggu untuk melaksanakan semua area penugasan Tri Dharma Perguruan Tinggi. Sedangkan nilai mean rencana alokasi waktu pada seluruh jenis insentif baik Carrot maupun Stick sebesar 26,17 jam per minggu untuk melaksanakan sebagian area penugasan saja dari Tri Dharma Perguruan Tinggi. Hal ini berarti bahwa dengan pemberian insentif kinerja baik menggunakan model Carrot (positif) maupun Stick (negative) direspon positif oleh dosen untuk melaksanakan tugas Tri Dharma Perguruan Tinggi. Insentif kinerja yang diterapkan di perguruan tinggi negeri menjadi motivasi bagi dosen untuk lebih berkinerja dalam bidang Pendidikan dan pengajaran, penelitian, pengabdian kepada masyarakat, dan kegiatan penunjang lainnya.

Tabel 5.4. Hasil Independent Sample T-Test Rencana Alokasi Waktu untuk Area Penugasan

Mean Difference	F	Sig	Kesimpulan
6,833	0,001	0,000	H2 didukung

Sumber: Dewi, et al (2019)

Hasil pengujian Independent Sample T-Test untuk Hipotesis 2 yang menyatakan bahwa pada saat diberi insentif kinerja, dosen akan lebih banyak mengalokasikan waktunya dalam melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi untuk keseluruhan area penugasan daripada hanya melaksanakan sebagian area penugasan, ditunjukkan pada tabel 8. Dari table tersebut dapat dilihat bahwa terdapat perbedaan secara signifikan antara nilai mean rencana alokasi waktu dosen dalam melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi pada semua jenis insentif kinerja. Dosen lebih termotivasi untuk melaksanakan semua area penugasan dibandingkan hanya pada sebagian area penugasan saja. Dengan demikian, H2 didukung. Hal ini mengindikasikan bahwa seorang dosen akan melaksanakan keseluruhan area penugasan, yaitu: Pendidikan dan pengajaran, penelitian, pengabdian kepada masyarakat, dan kegiatan penunjang apabila diberikan insentif terhadap capaian kinerjanya.

Hasil penelitian Dewi et al. (2019) senada dengan hasil penelitian Ullrich dan Tuttle (2004) yang dilakukan pada perusahaan manufaktur. Dalam penelitiannya Ullrich dan Tuttle (2004) menunjukkan bahwa manajer merubah alokasi waktunya dengan lebih banyak pada area kinerja finansial dan nonfinansial yang dimonitor atau dilaporkan. Hasil penelitiannya juga memberi bukti bahwa insentif berbasis kinerja merubah rencana manajer untuk mengalokasikan waktunya. Dalam penelitian ini, dosen merencanakan alokasi waktu yang lebih banyak dalam melaksanakan tugas pokok dan fungsinya setelah mengetahui besaran insentif kinerja yang akan didapatnya dengan jelas.

Hasil penelitiannya juga mengindikasikan adanya *bounded rationality* pada individu dosen dalam konteks implementasi system remunerasi di Indonesia. Insentif kinerja yang diberlakukan pada system remunerasi di perguruan tinggi Indonesia dapat berupa insentif carrot (positif) dan insentif stick (negative). Penerapan insentif Carrot dicirikan dengan penghitungan poin yang dilakukan di belakang setelah adanya capaian. Jumlah rupiah yang diterima akan meningkat sesuai dengan capaian yang dilaporkan dan diverifikasi. Contoh perguruan tinggi yang menerapkan Insentif Carrot adalah Universitas Lampung. Sedangkan penerapan insentif Stick dicirikan dengan adanya informasi target kinerja yang harus dicapai per individu di awal perioda beserta total rupiah yang akan diterima jika target kinerja tercapai. Jumlah rupiah yang akan diterima akan berkurang setelah dilakukan evaluasi atas capaian target kinerja. Sistem jenis ini diterapkan pada salah satu perguruan tinggi yang berstatus Badan Hukum di Indonesia. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kedua jenis insentif ini tidak direspon berbeda secara signifikan oleh individu dosen. Hal ini disebabkan karena dosen mengalami *bounded rationality* (rasionalitas terbatas) pada saat mengambil keputusan alokasi waktu (*time-planning decision*) untuk melaksanakan Tri Dharma Perguruan Tinggi.

Menurut Simon (1972) dalam Hogarth (1994) hambatan/kendala yang dihadapi manusia seperti: keterbatasan berpikir, kompleksitas dan ketidakpastian lingkungan, jumlah dan ketepatan waktu informasi yang diperoleh, dan tekanan waktu, dapat menurunkan pengambilan keputusan yang rasional. Akibat dari kendala yang dihadapi tersebut menyebabkan hal-hal sebagai berikut:

1. Pemrosesan informasi terbatas
2. Sifat pemrosesan yang tidak simultan
3. Menyebabkan terjadinya heuristik
4. Terjadinya pilihan solusi dengan standar minimum dan kepuasan yang tidak optimal.

Namun demikian pembuat keputusan selalu berusaha untuk membuat keputusan yang paling rasional dengan mempertimbangkan hasil yang paling optimal, walaupun disadari tetap ada *bounded rationality* dalam diri manusia.

5.2. Bias Judgment

Bias judgment merupakan penyimpangan dalam pengambilan keputusan pada situasi tertentu. Bias judgment ini dapat terjadi karena beberapa sebab yaitu: distorsi persepsi, ketidakakuratan prediksi, interpretasi yang tidak logis, atau pengambilan keputusan yang didasarkan pada pemikiran yang tidak rasional. Dalam situasi lingkungan yang penuh ketidakpastian (*uncertainty*) seperti saat ini dimana terjadi wabah virus Corona (pandemi Covid 19) tidak hanya di negara Indonesia tetapi terjadi juga di seluruh negara di dunia. Hal ini menimbulkan dampak bagi perusahaan maupun perekonomian global sehingga dapat terjadi bias judgment.

Pengurangbiasan judgment (*debiasing judgment*) merupakan salah satu strategi alternatif untuk membuat keputusan menjadi lebih baik. Bazerman (1994) mengemukakan empat strategi peningkatan pembuatan keputusan yaitu mendapatkan pengalaman dan keahlian (*acquiring experience and expertise*), pengurangbiasan judgment (*debiasing judgment*), menggunakan model linier (*using linear model*), dan melakukan penyesuaian prediksi intuitif (*adjusting intuitive prediction*). Pengurangbiasan judgment dapat dilakukan dengan cara *unfreezing*, *change*, dan *freezing*. *Unfreezing* merupakan kondisi yang tidak mengabaikan masa lalu dan bersedia mempertimbangkan banyak alternatif. Setelah itu individu harus berubah (*change*) dan melakukan boleh berbalik ke masa lalu sehingga bias lama tetap dapat digunakan untuk menguji keputusan yang diambil (*freezing*).

Ashton & Kennedy (2002) melakukan penelitian karena menyadari kemungkinan adanya bias judgment pada keputusan auditor. Dalam penelitiannya diinvestigasi masalah resensi (kebaruan) dalam konteks evaluasi 'going concern', yang menjadi

penilaian penting dalam audit. Auditor harus mengevaluasi kemampuan klien untuk melanjutkan usaha sebagai perhatian berkelanjutan pada setiap perikatan audit dengan menginvestigasi kondisi dan peristiwa yang mungkin membuat kelangsungan keberadaan klien dipertanyakan (AICPA, 1988). Auditor harus menilai probabilitas klien tidak akan melanjutkan sebagai *going concern* dan apakah probabilitas itu melebihi ambang keraguan substansial. Hal ini ditetapkan oleh auditor dengan menggunakan judgment. Jika ambang tidak terlampaui maka laporan audit standar dikeluarkan, jika ambang batas terlampaui maka laporan dimodifikasi yang menyediakan pengungkapan tambahan tentang alasan keraguan tersebut diperlukan. Penilaian *going concern* dipengaruhi oleh bukti yang diterima dan membutuhkan judgment auditor.

Teori Prospek (*Prospect Theory*) yang dikemukakan oleh Kahneman dan Tversky (1979) merupakan teori pembuatan keputusan dalam kondisi ketidakpastian (beresiko). Teori prospek menjelaskan bahwa keuntungan (*gain*) dan kerugian (*loss*) dievaluasi secara terpisah relative terhadap *neutral reference point*. Teori ini memprediksi bahwa individu akan menghindari risiko ketika mengevaluasi pilihan yang berada di atas *reference point*, namun akan mengambil risiko jika mengevaluasi pilihan yang berada di bawah *reference point*.

5.3. Bias Heuristik

Bias heuristik merupakan suatu situasi ketika seseorang tidak secara tepat menerapkan heuristik (penyederhanaan) dalam membuat keputusan. Heuristik menyebabkan individu tidak berpikir rumit dengan menggunakan hukum-hukum matematis, mengabaikan hukum normatif, dan cenderung berpikir pragmatis. Cara berpikir seperti ini dapat saja dilakukan, namun kemungkinan terjadinya kesalahan dalam keputusan yang diambil menjadi lebih besar. Keadaan ini bisa menimbulkan bias kesalahan ekspektasi.

Dewi, Fajar Gustiawaty et.al (2017) melakukan penelitian eksperimen untuk menginvestigasi adanya bias heuristik pada

pengambilan keputusan anggaran oleh pejabat pemerintah daerah. Dalam penelitian tersebut kinerja pejabat diukur dengan pengambilan keputusan anggaran pada satuan kerjanya. Dalam penelitiannya subyek eksperimen diberikan informasi pengukuran kinerja finansial dan non-finansial untuk membantu dalam pengambilan keputusan anggaran.

Pengumpulan data dalam penelitiannya menggunakan eksperimen laboratorium, yang dilakukan di dua daerah yaitu: Yogyakarta dan Lampung (Kabupaten Way Kanan). Eksperimen yang dilaksanakan di Yogyakarta mengambil tempat di Program Magister Ekonomika dan Pembangunan (MEP) UGM dan eksperimen yang dilaksanakan di Lampung mengambil tempat di Pemerintah Kabupaten (pemkab) Way Kanan. Dalam penelitian ini kinerja pekerjaan diukur melalui kualitas pekerjaan partisipan dalam menyusun sebagian Rencana Kerja dan Anggaran (RKA) SKPD. Dalam RKA, partisipan diminta untuk menetapkan tolok ukur kinerja dan target kinerja dari capaian program, *input*, *output*, dan *outcome* dari beberapa kegiatan. Sedangkan variabel informasi pengukuran kinerja digunakan informasi hasil pengukuran level aktivitas dan capaiannya melalui serangkaian indikator: *input*, *output* dan *outcome*. *Input* merupakan informasi finansial, sedangkan *output* dan *outcome* merupakan informasi non-finansial. Ketiga indikator *input*, *output*, dan *outcome* lalu dapat menghasilkan informasi efisiensi dan keefektifan dari sebuah kegiatan. Semua informasi kinerja ini terdapat dalam Laporan Kinerja (PP No. 8, 2006) dan informasi efisiensi dan keefektifan terdapat dalam Catatan atas Laporan Keuangan (PSAP No. 4 PP No. 71, 2010).

Hasil pengujian dengan Anova menghasilkan F hitung 0,008 dengan $p=0,992$ ($p>0,05$). Hal ini berarti bahwa tidak terdapat perbedaan kinerja dari pemberian ketiga level informasi pengukuran kinerja (informasi finansial, informasi non-finansial, dan informasi finansial dan non-finansial). De Lancer Julnes dan Holzer (2001) telah mengisyaratkan bahwa proses pengambilan keputusan pada tahap adopsi dan implementasi penggunaan informasi kinerja di pemerintahan dipengaruhi oleh faktor-faktor rasional dan politik

serta kultur organisasi. Pada saat faktor politik dominan, maka pejabat menjadi tidak rasional sehingga informasi pengukuran kinerja tidak dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan. Para pejabat melakukan penyederhanaan (heuristik) atas informasi yang diterimanya sehingga informasi tersebut tidak dipertimbangkan dalam proses pengambilan keputusan.

Hasil penelitiannya sejalan dengan Lau dan Sholihin (2005) yang memberi bukti bahwa penggunaan ukuran kinerja non-finansial saja atau ukuran finansial saja secara parsial tidak memengaruhi perilaku manager. Kasdin (2010) mengungkapkan bahwa gagalnya ukuran kinerja memotivasi pejabat di pemerintahan adalah karena ukuran kinerja yang digunakan cukup banyak dan *complicated* sehingga menjadi sulit menggunakannya. Faktor yang lain adalah tidak adanya insentif apabila program berhasil diselesaikan (Kasdin, 2010).

Hayibor dan Wasieleski (2009) melakukan penelitian berdasarkan pemikiran bahwa perilaku heuristik mendapatkan benturan dengan masalah moral. Mereka meneliti mengenai pemahaman pengambilan keputusan etis karena manajer ingin mengurangi kejadian perilaku yang tidak diinginkan di tempat kerja. Variabel pemoderasi dari proses pengambilan keputusan etis yang digunakan dalam penelitian ini adalah intensitas moral. Mereka mengeksplorasi pengaruh potensial heuristik kognitif tertentu yaitu adanya ketersediaan heuristik pada persepsi intensitas moral. Mereka berpendapat bahwa intensitas moral adalah konstruksi persepsi, dan bahwa penggunaan individu terhadap heuristik akan mempengaruhi persepsi intensitas moral yang, pada gilirannya akan mempengaruhi bagaimana masalah moral dilihat dan akhirnya diselesaikan. Penelitian mereka menyajikan proposisi mengenai kemungkinan hubungan antara ketersediaan berbagai fenomena dan komponen yang terdiri dari intensitas moral, dan melaporkan dua studi yang meneliti efek ketersediaan pada dua dari komponen: besarnya konsekuensi dan konsensus sosial. Temuan penelitian menunjukkan bahwa ketersediaan konsekuensi yang terkait dengan suatu tindakan berhubungan positif dengan persepsi tentang

besarnya konsekuensi dari tindakan itu. Mereka juga menemukan bahwa ketersediaan orang lain yang percaya bahwa tindakan tertentu dapat diterima secara moral positif dengan persepsi konsensus sosial bahwa tindakan itu dapat diterima secara moral. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa persepsi intensitas moral dapat secara aktif dipengaruhi untuk mengurangi perilaku tidak etis dalam organisasi.

Hasil ini menunjukkan bahwa perilaku kognitif heuristik dipandang sebagai perilaku tidak etis karena dapat menimbulkan bias dalam keputusan yang diambil. Walaupun nampak penyederhanaan masalah akan menjadi lebih efisien dan efektif, namun dapat menimbulkan tidak terselesaikannya masalah yang dihadapi sebenarnya.

5.4. Fiksasi Data

Dalam proses pembuatan keputusan ini pengguna dapat mengalami permasalahan fiksasi (*fixation*). *Functional fixation* berasal dari konsep psikologi merupakan suatu keterbatasan dalam persepsi, dimana orang berpikir tentang sesuatu hanya dalam fungsinya, daripada memikirkan sesuatu tersebut dengan cara yang baru yang dapat digunakan.

Ijiri *et.al* (1966) dalam penelitiannya menunjukkan adanya fiksasi data pada subyek pengambil keputusan. Penelitiannya memandang bahwa proses pengambilan keputusan melibatkan tiga faktor, yaitu masukan untuk pengambilan keputusan, keluaran pengambilan keputusan dan aturan dalam pengambilan keputusan. Mereka kemudian memperkenalkan suatu kondisi tertentu dimana seorang pengambil keputusan tidak dapat menyesuaikan proses pengambilan keputusannya terhadap perubahan yang terjadi dalam proses akuntansi. Misalnya, perubahan dalam metode penyusutan atau metode penilaian sediaan sehingga menghasilkan nilai laba atau rugi bersih yang berbeda. Para pengambil keputusan tersebut cenderung hanya mendasarkan keputusannya pada informasi laba, dengan mengabaikan adanya perubahan metode akuntansi yang

memengaruhi besarnya laba. Padahal perubahan dalam metode penyusutan atau metode penilaian sediaan dari metode FIFO menjadi metode LIFO dapat menghasilkan nilai laba atau rugi bersih yang berbeda.

Ketidakmampuan untuk menyesuaikan perubahan ini lalu disebut *functional fixation*, sebagaimana yang ada dalam literatur psikologi. Jika konsep fungsi dalam psikologi yang dipakai, penelitian tersebut seharusnya dilakukan dengan melihat adanya kebiasaan pengambil keputusan dalam penggunaan data akuntansi untuk suatu fungsi, misalnya untuk penetapan harga. Pengambil keputusan ini tidak dapat melihat penggunaan data akuntansi untuk fungsi lain, misalnya untuk keputusan produksi. Namun apa yang diperkenalkan oleh Ijiri *et al.* (1966) menunjukkan bahwa pengambil keputusan terpaksa pada suatu output dari akuntansi, yaitu laba, dan tidak mampu untuk menyesuaikan dengan melihat bahwa perubahan nilai output tersebut hanya karena perubahan metode akuntansi yang dipakai. Jadi sementara para peneliti psikologi mempelajari *functional fixation* dengan fokus pada fungsi, sedangkan dalam penelitian akuntansi *functional fixation* berfokus pada output akuntansi yang menjadi input (data) dalam pengambilan keputusan sehingga seringkali digunakan istilah *data fixation*.

Ashton (1976) kemudian melakukan eksperimen yang dirancang untuk menguji penelitian Ijiri *et.al* (1966) tentang fiksasi fungsional dalam akuntansi yang dinilai memiliki kelemahan. Duncker (1945) dalam Ashton (1976) mengilustrasikan perumpamaan tongkat yang sebelumnya telah digunakan oleh seorang individu sebagai alat pengukur, sepertinya tidak dapat digunakan sebagai alat untuk keperluan lain. Individu mungkin hanya terpaksa pada satu fungsi dari objek itu. Duncker menguji hipotesis fungsional fiksasi dengan beberapa objek umum, misalnya: kotak, tang, pemberat, dan klip kertas. Penelitian Duncker tersebut kemudian dikenal dengan penelitian kotak lilin (*Candle Box*). Duncker memberikan para peserta eksperimennya sebuah lilin, sekotak paku payung, dan beberapa barang yang lain. Duncker meminta mereka melekatkan lilin pada dinding sehingga lilin

tersebut tidak menetes pada meja di bawahnya. Duncker menemukan bahwa sebagian besar peserta mencoba memaku lilin langsung ke tembok atau menempelkan ke tembok dengan lilin yang mencair. Sangat sedikit sekali diantara peserta yang berpikir untuk menggunakan bagian dalam kotak paku payung sebagai tempat lilin dan memaku kotak tersebut pada dinding. Duncker menggunakan istilah bahwa para peserta penelitiannya terpaku pada pemikiran bahwa fungsi normal dari kotak adalah menyimpan paku payung dan mereka tidak dapat membuat konsep baru dalam bentuk yang dapat membantu mereka memecahkan masalah. Hipotesis adanya fiksasi didukung.

Hasil analisis dari penelitian Ashton (1976) menunjukkan bahwa perubahan kognitif memang terjadi dari perubahan akuntansi, tetapi perubahan kognitif yang dipengaruhi oleh jumlah informasi perubahan akuntansi yang dikomunikasikan kepada pengambil keputusan. Namun demikian jumlah perubahan kognitif tampaknya dipengaruhi oleh apakah data akuntansi meningkat atau menurun pada tingkat kepentingan mengikuti perubahan akuntansi. Eksperimen ini memberikan bukti bahwa sebagian besar subjek eksperimental menunjukkan fiksasi. Hal ini seharusnya menjadi perhatian dan disadari oleh para pengguna informasi akuntansi karena dapat mengakibatkan pengambilan keputusan yang salah terhadap suatu data.

Teori Pembingkai (*Framing Theory*) dapat digunakan untuk menjelaskan fenomena fiksasi data ini. Individu dapat mengambil keputusan yang tidak rasional disebabkan laporan atau informasi yang diterimanya telah dikemas dalam bentuk atau format yang berbeda. Cara penyajian, cara pengumpulan data, cara pemrosesan informasi, serta proses judgment dapat menyebabkan terjadinya fiksasi data. Pola pikir individu terhadap sesuatu biasanya telah terbingkai (*frame*) karena kebiasaan yang selama ini dilakukan, karakteristik individu, dan norma yang dianutnya.

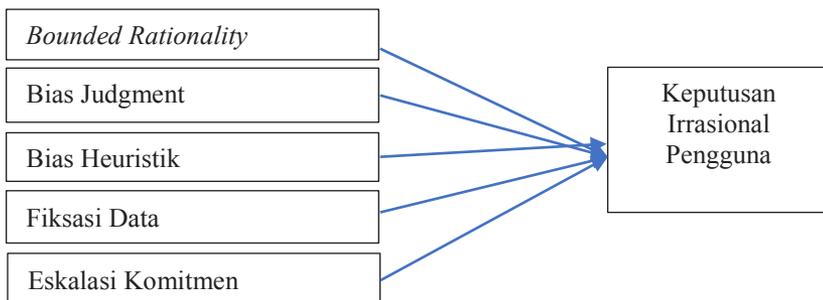
5.5. Eskalasi Komitmen (*Escalation Of Commitment*)

Eskalasi komitmen (*escalation of commitment*) merupakan kecenderungan pembuat keputusan untuk meneruskan keputusan atau komitmen awalnya secara tidak rasional. Eskalasi dapat terjadi karena adanya keputusan yang telah dibuat di masa lalu sehingga terdorong untuk menunjukkan keberhasilannya di masa sekarang atau yang akan datang. Oleh sebab itu terkadang manager tetap harus meneruskan investasi proyek yang dinilai tidak ekonomis dengan harapan di masa mendatang akan menguntungkan. Selain itu, eskalasi terjadi karena adanya kekuatan bersaing, seperti yang dialami pada proses lelang. Penawaran pihak lain dapat mendorong diambilnya keputusan yang tidak rasional karena ingin memenangkan kompetisi.

Terjadinya eskalasi komitmen dapat dijelaskan dengan menggunakan *Self Justification Theory* (SJT) yang dikemukakan pertama kali oleh Staw (1976). SJT menjelaskan bahwa individu cenderung akan melakukan tindakan eskalasi komitmen agar dapat membenarkan tindakan yang pernah dilakukan sebelumnya atau keputusan yang pernah diambil sebelumnya. Individu merasa harus bertanggungjawab atas keputusan sebelumnya sehingga terpaksa harus mengambil keputusan yang sejalan dengan keputusan tersebut walaupun sebenarnya orang lain menilai tidaklah tepat.

Berdasarkan investigasi yang dilakukan, maka model pengambilan keputusan irrasional pengguna informasi akuntansi dapat dilihat pada gambar berikut.

Gambar 5.1. Model Pengambilan Keputusan Irrasional Pengguna Informasi Akuntansi



Model pengambilan keputusan yang tidak rasional (irrasional) oleh para pengguna informasi akuntansi dihasilkan dari investigasi dan kajian penulis terhadap riset-riset yang telah dilakukan dalam bidang ilmu akuntansi. Dengan menggunakan model ini dapat dikembangkan penelitian untuk menguji *robustness* dari model tersebut dengan konteks yang berbeda. Para pengguna informasi akuntansi perlu mengetahui dan memahami model pengambilan keputusan ini untuk menghindari terjadinya keputusan yang irrasional. Keputusan yang tidak tepat, tidak hanya dapat menimbulkan kerugian namun dapat mengakibatkan kebangkrutan perusahaan di masa yang akan datang.

Banyak hal yang dapat dilakukan para pengguna untuk memitigasi faktor-faktor yang memengaruhi keputusan yang tidak rasional. Dari hasil riset yang telah dilakukan dapat diketahui bahwa untuk mengurangi bias fiksasi yang dialami oleh individu dengan melakukan tambahan pengetahuan dan pembelajaran bagi para pengambil keputusan. Sedangkan untuk mengurangi bias judgement dapat dilakukan dengan self-review yang dapat mengurangi bias *recency effect* auditor. Dalam penelitian selanjutnya dapat dilakukan untuk menemukan cara memitigasi variabel-variabel yang dapat mengurangi keputusan irrasional dari para pengguna informasi akuntansi.

Bab VI

Kesimpulan

Banyak permasalahan pengambilan keputusan dalam bidang ilmu akuntansi yang membutuhkan penyelesaian dengan melakukan analisis mendalam dari penelitian-penelitian yang telah dilakukan sebelumnya. Buku ini memberikan penjelasan mengenai model pengambilan keputusan agar pengambilan keputusan yang dilakukan oleh pengguna informasi akuntansi menjadi lebih baik.

Pertama-tama terlebih dahulu perlu diidentifikasi subyek pengambil keputusan dari berbagai area bidang ilmu akuntansi, seperti: akuntansi keuangan, pengauditan, akuntansi manajerial, perpajakan, system informasi akuntansi, akuntansi sektor publik. Setelah itu, langkah selanjutnya perlu melakukan masalah yang dihadapi oleh subyek pengambil keputusan. Permasalahan yang dialami oleh investor, auditor, maupun pejabat pemerintah mungkin berbeda sehingga perlu diketahui dengan baik. Kemudian perlu dilakukan investigasi penyebab terjadinya keputusan yang tidak rasional. Hal ini dapat terjadi dan dapat dijelaskan dengan menggunakan teori-teori psikologi yang relevan, di antaranya adalah kepercayaan berlebihan (*overconfidence*), keterwakilan (*representativeness*), penyesuaian kepercayaan (*belief adjustment*), teori prospek (*prospect theory*), penipuan diri (*self deception*), pembingkaiian (*framing*), teori ekspektansi (*expectancy theory*), teori disonansi kognitif (*cognitive dissonance theory*), teori atribusi

(*attribution theory*), teori kontingensi (*contingency theory*), dan teori peran (*role theory*).

Masalah yang dihadapi subyek pengambil keputusan adalah *bounded rationality*, bias judgment, dan bias kognitif dari heuristik. Adapun keputusan yang tidak rasional dapat disebabkan oleh adanya fiksasi data, eskalasi komitmen yang tidak rasional (*non-rational escalation of commitment*), dan anggaran partisipatif. Selanjutnya akuntansi keperilakuan mengambil peranan dalam meningkatkan kualitas pengambilan keputusan. Hasil penelitian di bidang akuntansi keperilakuan dapat digunakan untuk mengatasi bias fiksasi, dapat membantu pengambilan keputusan manajer, dapat membantu pengambilan keputusan auditor, dan dapat membantu pengambilan keputusan dalam bidang perpajakan.

Hasil pembahasan menunjukkan bahwa bias fiksasi yang dialami oleh individu dapat dikurangi dengan melakukan tambahan pengetahuan dan pembelajaran bagi para pengambil keputusan. Tambahan pengetahuan dan pengalaman ini dapat dilakukan dengan mengikuti training terhadap ilmu yang relevan. Pengambilan keputusan manajer pun dapat terbantu dengan memahami adanya masalah keperilakuan yang terjadi pada saat menetapkan suatu system atau kebijakan. Sistem pengukuran kinerja *Balanced Scorecard* ternyata tidak cocok diterapkan pada semua jenis perusahaan karena ukuran yang lebih kompleks. Pengukuran kinerja dengan *BSC* lebih cocok digunakan pada perusahaan dengan skala besar. Demikian pula dengan kebijakan system penghargaan dan remunerasi yang diterapkan pada perusahaan atau organisasi perlu mempertimbangkan faktor-faktor psikologis dan karakteristik individu yang ada di dalamnya.

Dalam bidang pengauditan, akuntansi keperilakuan pun berperan dalam pengambilan keputusan auditor. Pada saat melakukan pemeriksaan, auditor menggunakan judgment terkait dengan opini *going concern* maupun tingkat materialitas suatu obyek. Efek resensi (kebaruan) atas informasi yang diterima auditor perlu dipahami dengan baik sehingga tidak mengurangi kualitas

keputusan yang diambil auditor. Dari hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa self-review dapat mengurangi bias *recency effect* auditor. Selain itu, pengaturan kerja yang fleksibel pada penugasan audit dapat mengurangi terjadinya *burn-out*.

Isu tentang kepatuhan pajak juga menjadi masalah yang dapat dicarikan solusinya dengan menggunakan akuntansi berperilaku. Penerimaan dari sector pajak menjadi andalan utama pendapatan negara. Sementara di sisi lain, keinginan untuk menghindari pajak terjadi pada subyek-subyek pajak yang potensial. Oleh sebab itu, akuntansi berperilaku mencoba memberikan penjelasan bahwa mindset pembayar pajak dapat dirubah dengan melalui literasi yang cukup sehingga keinginan membayar pajak dapat secara sukarela dilakukan tanpa paksaan.

Daftar Referensi

- Argyris, C. 1952. *The Impact of budgets on people*. The Controllershship Foundation, New York.
- Ashton, R. H. 1974. The predictive ability criterion and user prediction models. *The Accounting Review*, Vol. 49: 719-732
- 1976. Cognitive changes induced by accounting changes: experimental evidence on the functional fixation hypothesis. *Journal of Accounting Research*, Vol. 14: 1-17
- Ashton, R.H. and J. Kennedy. 2002. Eliminating Recency with Self-Review: The Case of Auditors' 'Going Concern' Judgments. *Journal of Behavioral Decision Making*. Vol. 15: 221 – 231.
- Almer, E.D., and S.E. Kaplan. 2002. The effects of flexible work arrangement on stressor, burnout, and behavioral job outcomes in public accounting. *Behavioral Research in Accounting* 14: 1-34
- Asare, S.K. 1992. The auditors' going concern decision: interaction of task variables and the sequential processing of evidence. *The Accounting Review*, 67: 379-393
- Bastian, Indra (2006). *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*. Penerbit Erlangga, Jakarta
- Bazerman, M.H. 1994. *Judgment in managerial decision making*. John Wiley and Sons. Third Edition.
- Bergstresser, Daniel., and Philippon, Thomas. 2006. CEO incentives and earnings management. *Journal of Financial Economics*, Vol. 80 issue 3: 511-529

- Biddle, B.J & Thomas, E.J. 1979. *Role theory: concept and research*. New York: Wiley
- Biddle, B.J. 1986. Recent developments in role theory. *Annual Review in Sociology*. 12: 67-92.
- Birnberg, J. G., dan J. F. Shields. 1989. Three decades of behavioural accounting research: a search for order. *Behavioral Research in Accounting*, Vol.1: 23-74
- Butler, S.A. 1985. Application of a decision aid in the judgmental evaluation of substantive test of details samples. *Journal of Accounting Research*, 25:513-526
- Bushby, J., 1999. An assessment of post-project reviews. *Project Management Journal* Vol 30:23-29
- Carrol, J.S. 1989. A cognitive process analysis of taxpayer compliance, in J.A. Roth and J.T. Scholtz. *Taxpayer Compliance* Vol. 2
- Chenhall, R., and D. Morris. 1993. The role of post completion audits, managerial learning, environmental uncertainty and performance. *Behavioral Research in Accounting* Vol. 5: 170-186
- Christie, R. and F.L. Geis. 1970. *Studies in Machiavellianism*. Academic Press. NY
- Collins, J.H.,V.C. Milliron, and D.R. Toy. 1992. Determinants of Tax Compliance: a contingency approach. *The Journal of the American Taxation Association* 14 (fall): 1-29
- Cordes, Cyntia L. and Dougherty, Thomas. 1993. A review and an integration of research on Job Burnout. *The Academy of Management Review*, 18: 621-656
- Cushing, B.E, Ahlawat, S.S. 1996. Mitigation of recency bias in audit judgment: the effect of documentation. *Auditing: a Journal of Practise & Theory*, 15: 110-122
- De Lancer Julnes, P. & Holzer, M. (2001). Promoting the utilization of performance measures in public organization: an empirical study of factors affecting adoption and implementation. *Public Administration Review*. 61, 693-708.

- Dewi, Fajar Gustiawaty. 2002. Indikasi Manajemen Laba Sebelum dan Setelah Pergantian Manajemen Puncak: Studi Empiris pada BUMN Indonesia. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol.7 No.1.
- Dewi, Fajar Gustiawaty, Halim, A., Sugiri, S., and Nahartyo, E. 2017. Performance Measurement Information, Job Rotation, Role Stress, and Performance: an Investigation of Local Government. *European Research Studies Journal*, Vol. XX Issue 4B: 557-577.
- Dewi, Fajar Gustiawaty., Susi, Rindu, Yunia. 2019. Pengujian Eksperimen Efektivitas Carrot And Stick Incentive Pada Sistem Remunerasi Perguruan Tinggi Negeri Di Indonesia. 2019. Hibah Pascasarjana Universitas Lampung
- Dewi, Fajar Gustiawaty. 2020. The Difference Of Utilization Of Financial And Performance Report In The Budget Allocation Decision: An Experiment Of Indonesia's Local Government. *International Journal of Advanced Science and Technology*, Vol. No. 29 No. 4 pp. 5235-5247
- Denison, C.A. 2009. Real options and escalation of commitment: a behavioral analysis of capital investment decisions. *The Accounting Review*, Vol. 84 No. 1:133-155
- Efendi, R., Dewi, Fajar., G, and Gamayuni, R.,G. 2018. Usefulness Analysis of Accrual Based Accounting Information on Local Government Financial Statement: A Qualitative Study. *International Journal of Scientific & Technology Research*, Vol 7, Issue 11: 10-20
- Eisenhardt, K. 1989. Agency theory: an assessment and review. *Academy of Management Review*, Vol.14: 57-74
- Eriksen, K., and Fallan, L. 1996. Tax knowledge and attitudes towards taxation; A report on a quasi-experiment. *Journal of Economic Psychology*, Vol. 17 Issue 3:387-402
- Fallan, L. 1999. Gender, Exposure to Tax Knowledge, and Attitudes towards Taxation: An Experimental Approach. *Journal of Business Ethics*, Vol. 18: 173 – 184.
- Fiedler, F. E. 1967. *A theory of leadership effectiveness*. McGraw-Hill Book Company.

- Fox, F. and Staw, B. 1979. The trapped administrator: effects of job insecurity and policy resistance upon commitment to a course of action. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 24 No. 3: 449-471
- Fogarty, T.J., J. Singh. G.K. Rhoads, and R.K. Moore. 2000. Antecedents and consequences of burnout. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 12:31-68
- Garland, H., Sandfur C.A, and Rogers, A.C. 1990. De-escalation of commitment in oil exploration: when sunk costs and negative feedback coincide. *Journal of Applied Psychology*, Vol. 75: 721-727
- Gibbins, M. 1984. Propositions about the psychology of professional judgment in public accounting. *Journal of Accounting Research*, Vol. 22: 103-125
- Gibson, J. L., Ivancevich, J. M., Donnely, J. H., Konopaske, R. (2003). *Organizations, behavior structure processes*. Eleventh Edition: McGraw Hill.
- Ghosh, D., 1997. De-escalation strategies: some experimental evidence. *Behavioral Research in Accounting* Vol. 9:89-112
- Ghosh, d., and T. L. Crain. 1995. Ethical Standards, Attitudes Toward Risk, and Intentional Noncompliance: An Experimental Investigation. *Journal of Business Ethics*, Vol. 14: 353-365.
- Gordon, L., and M. Myers. 1991. Postauditing capital projects. *Management Accounting* No. 72: 39-42
- Goolsb, J.R. 1992. A theory of role stress in Boundary Spanning Positions of Marketing Organizations. *Journal of the Academy of Marketing Science*, Vol 20 No. 2: 155-164
- Gunia, B.C., Sivanathan, N., and Galinsky, A.D. 2009. Vicarious entrapment: Your sunk costs, my escalation of commitment. *Journal of Experimental Social Psychology*, Vol. 45: 1238-1244
- Gupta, M. and King, R.R. 1997. An Experimental Investigation of the Effect of Cost Information and Feedback on Product Cost Decisions⁺ *Contemporary Accounting Research*, Vol. 14 Issue 1: 99-127

- Harrel, A. and Harrison, P. 1993. An incentive to shirk, privately held information and managers' project decision. *Accounting Organization and Society*, Vol. 19 No. 7:569-577
- Hayes, D. C. 1977. The contingency theory of managerial accounting. *The Accounting Review*. LII, 22-39.
- Hayibor, Sefa., and Wasieleski, David M. 2009. Effects of the use of the availability heuristic on ethical decision-making in organizations. *Journal of Business Ethics*, Vol. 84: 151-165
- Heiman, V.B. 1990. Auditors' assesments of the likelihood of error explanations in analytical review. *The Accounting Review*, 65: 875-890
- Hobson, Jessen L., Mark J. Mellon, dan Douglas E.Stevens. 2011. Determinants of moral judgments regarding budgetary slack:an experimental examination of pay scheme and personal values. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 23 (1): 87-107.
- Hogarth, R. 1994. *Judgment and Choice*. John Wiley and sons second edition.
- Hogarth, R.M., Einhorn, H.J. 1992. Order effects in belief updating: the belief-adjustment model. *Cognitive Psychology*, 24:1-55
- Hopwood, Anthony. 1972. An Empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *The Accounting Review*, Vol. 49 (Juli): 485-495.
- Hooks, K.L., P. Thomas and W. Stout. 1997. Retention of women public accounting: directions for future research. *Advances in Accounting*, 17-18
- Ijiri, Y., R. K. Jaedicke., dan K. E. Knight. 1966. The effect of accounting alternatives on management decisions, dalam Belkaoui, Ahmed. 1989. Behavioral Accounting. The Research and Practical Issues. Quorum Books USA
- Jayakusuma, N., S., Sarumpaet, S., and Dewi, Fajar., G. 2018. The Perception of Civil Servants in Higher Education to Remuneration System, and Its Effect on Motivation and Performance. *International Journal of Scientific & Technology Research*, Vol 7, Issue 9:129-137.

- Jackson, S.E. and Maslach, C. 1982. Alter-effects of job-related stress: families as visctims. *Journal of Occupational Behaviour*, Vol. 3: 63-77
- Jensen, M. and Meckeling, W. 1976. Theory of the firm: managerial behavior, agency costs and ownership structure. *Journal of Finance Economics*, Vol. 3: 305-360
- Jensen, J.M., Conlon, D.E., Humprey, S.E, and Moon, H. 2011. The consequences of completion: how level of completion influences information concealment by decision makers. *Journal of Applied Social Psychology*, Vol. 41 No. 2: 401-4028
- Jones, Ambrose III., C.S. Norman B. Wier. 2010. Healthy lifestyle as a coping mechanism for role stress in public accounting. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 22: 21-41
- Jones, Rowan dan Pendlebury, Maurice. 2000. *Public Sector Accounting*. Fourth Edition. London: Pittman Publishing
- Kahn, R.L., Wolfe, R.P., Quinn, R.P., Snock, J. D., & Rosenthal, R. A. 1964. *Organizational stress: studies in role conflict and ambiguity*. John Wiley and Sons, Inc.
- Katz, D., & Kahn, R. L. 1966. *The social psychology of organization*. John Wiley and Sons, Inc.
- Kapardis, Maria Krambia, Colin Clark, and Anastasios Zopiatis (2016). Satisfaction Gap in Public Sector Financial Reporting, *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Volume 6 issue 3
- Kasdin, S. (2010). Reinventing reforms: how to improve program management using performance measures. really. *Public Budgeting & Finance*. 30, 51-78.
- Kaymaz, K. (2010). The effects of job rotation practices on motivation: a research on managers in the automotive organizations. *Business and Economics Research Journal*. 1, 69-85.
- Kaplan, R. and Norton. 2001. *The strategy-focused organization: how balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Keil, M., Truex III, D, and Mixon, R. 1995. The effects of sunk cost and project completion on information technology project

- escalation. *IEEE Transaction on Engineering Management*, Vol. 42 Issue 4: 372-381
- Kennedy, J.A., and R. Mills. 1992. Post-completion auditing: a source of strategic direction? *Management Accounting* No. 70: 26-31
- Kogan, N. and M. Wallach. 1964. *Risk taking: a study in cognition and personality*. Holt, Reinhart and Winston, NY.
- Koonce L. 1992. Explanation and counterexplanation during audit analytical review. *The Accounting Review*, 67: 59-76
- Kinsey, K.A., and Grasmick, H.G. Did the Tax Reform Act of 1986 Improve Compliance? Three Studies of Pre- and Post-TRA Compliance Attitudes. *Law & Policy*, Vol. 15 Issue 4:293-325
- Kirby, S.L. and Davis, M.A. 1998. A study of escalating commitment in principal-agent relationships: effect of monitoring and personal responsibility. *Journal of Applied Psychology*, Vol 83: 206-217
- Kreitner, R., & Kinicki, A. 2008. *Organizational behavior*. Eighth Edition. McGraw-Hill Irwin.
- Kreklow, Steven R., (2005). *Using Performance Measures to Improve Performance*, *Government Finance Review*, 21, 6
<https://kumparan.com/kumparanbisnis/fakta-fakta-skandal-laporan-keuangan-garuda-1rMwNVMNWKZ>
- Laitinen, E. K. 2009. Importance of performance information in managerial work. *Industrial Management and Data Systems*. 109, 550-569.
- Lau, C.M., and Sholihin, M. 2005. Financial and nonfinancial performance measures: how do they affect job satisfaction? *The British Accounting Review*, Vol. 37 Issue 4: 389-413
- Lau, C.M., and Moser, A. 2008. Behavioral effects of nonfinancial performance measures: the role of procedural fairness. *Behavioral Research in Accounting*.
- Laurensius, Ferry and Halim, Abdul (2005). Pengaruh Faktor-Faktor Rasional, Politik And Kultur Organisasi Terhadap Pemanfaatan Informasi Kinerja Instansi Pemerintah Daerah. Simposium Nasional ke VIII

- Lawrence, P.R. and Lorsch, J.W. 1967. *Organization and Environment: Managing Differentiation and Integration* Boston, MA, Harvard University Press.
- Leiter, M and Maslach. 1988. The impact of family resources, control and coping, and skill utilization on the development of burnout: a longitudinal study. *Human Relations* 43:1067-1083
- Luft, J.L. and M.D. Shields. 2001. Why does fixation persist? experimental evidence on the judgment performance effects of expressing intangibles. *The Accounting Review*. Vol. 76 (4): 561 – 587.
- Libby, T., S.E. Salterio, and A. Webb. 2004. The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment. *The Accounting Review*. Vol. 79, No. 4. pp. 1075-1094.
- Lipe, M.G., & Salterio, S. E. 2000. The balanced scorecard: judgemental effects of common and unique performance measures. *The Accounting Review*. 75, 283-298.
- Lindquist, T. 1995. Fairness as antecedent to participative budgeting: Examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions of satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research* 7: 122-147.
- Malinda, O., Dewi, Fajar, G., and Gamayuni, R.G. 2019. The Effect of Incentives and Non-Financial Performance on Managerial Performance. *International Research Journal of Business Studies*, Vol.12 No.1: 41-54.
- Marcuccio, M., & Steccolini, I. 2009. Patterns of voluntary extended performance reporting in italian local authorities. *International Journal of Public Sector Management*. 22, 146-167.
- Marr, B., Neely, A., Bourne, M., Franco, M., Wilcox, M., Adams, C., Mason, S., & Kennerley, M. 2004. Business performance measurement - What is the state of use in large US Firms? *Proceedings of PMA 2004 Conference*. UK Edinburgh, July 2004.
- McFarlin, D., and P. Sweeney. 1992. Distributive and procedural justice as predictors of satisfaction with personal and organizational outcomes. *Academy of Management Journal*, Vol.35 No.3: 626-637.

- Nelson, D. L., & Quick, J. C. 2003. *Organizational behavior*. Fourth Edition. Thomson South-Western
- Nordenmark, M. 2004. Multiple social roles and well-being, a longitudinal test of the role stress theory and the role expansion theory. *Acta Sociologica*. 47, 115-126.
- Otley, D. T. 1978. Budget use and managerial performance. *Journal of Accounting Research*, Vol. 16: 122-149.
- 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 5: 413-428.
- Pankoff, L. D., dan R. L. Virgil. 1970. On the usefulness of financial statement information: a suggested research approach. *The Accounting Review*, Vol. 45: 269-279.
- Parker, Wayne C. (1996). *Performance Measurement in the Public Sector*. State of Utah. www.rutgers.edu/Accounting/raw/seagov/pmg/perfmeasure.September2000
- Pattison, Scott., Samuels, Nick (2002). *Trends and Issues in Performance Based-Budgeting*. The Journal of State Government.
- Patteli, L. 2007. Behavioral responses to measurement diversity in individual incentive plans: role conflict, role ambiguity and model-of-man. Working Paper. www.ssrn.com
- Pfeffer, J. 1982. *Organizations and organization theory*. Pitman Publishing Inc.
- Rahayu, Sri., Ludigdo, Unti and Afandy, Didied (2007). Studi Fenomenologis terhadap Proses Penyusunan Anggaran Daerah Bukti Empiris dari Satu Satuan Kerja Perangkat Daerah di Propinsi Jambi. Simposium Nasional Akuntansi X
- Rigby, D. 2001. Management Tools and Techniques: A Survey. *California Management Review*, Vol. 43 No.2: 139-160
- Robbins, S. P., & Judge, T. A. 2011. *Organizational behavior*. Fourteenth Edition: Pearson
- Sastrawan, H., Dewi, Fajar., G., and Yuliansyah. 2019. The effect of budgetary participation on managerial performance internal control and organizational commitments as intervening

- variables. *International Journal of Financial, Accounting, and Management*, Vol 1. No. 2:105-118.
- Saether, H. S. 2011. Transplants' role stress and work outcome in it outsourcing relationships. *Industrial Management and Data Systems*. 111, 227-245
- Sanders, J.C., D.L. Fulks, and J.K. Knoblett. 1995. Stress and stress management in public accounting. *The CPA Journal* 65, Vol 8: 46-49
- Simon, H.A. 1972. *Theory of Bounded Rationality*. North Holland Publishing Company
- Schulz, A., and M. Cheng. 2002. Persistence in capital budgeting reinvestment decision – personal responsibility antecedent and information asymmetry moderator: a note. *Accounting and Finance* 42: 73-86
- Shirom, A. 1989. Burnout in work organizations in C.L. Cooper & I. Robertson (Eds). *International Review of Industrial and Organizational Psychology*: 25-48. New York: Wiley
- Staw, B. M. and Ross, J. 1987. Understanding escalation situations: antecedents, prototypes and solutions. *Research in Organizational Behavior* Vol. 9: 39-78
- Supriyadi. 2010. The moderating effect of procedural justice on the effectiveness of the balanced scorecard in improving managerial performance through organizational commitment. *Gadjah Mada International Journal of Business*, Vol. 12, Number 3: 415-434
- Sprinkle, G. 2003. Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organization and Society* 28: 287-318
- Tversky, A., dan D. Kahneman. 1983. Extensional versus intuitive reasoning: the conjunction fallacy in a probability judgment. *Psychology Review*, 90: 293-315.
- Tosi, H.L, Brownlee, A.L., Silva, P., and Katz, J.P. 2003. An empirical exploration of decision-making under agency controls and stewardship structure. *Journal of Management Studies*, Vol. 48 issue 8: 2054-2071

- Ting, H. 2011. The effects of goal distance and value in escalation of commitment. *Current Psychology*, Vol. 30 No. 1: 93-104
- Ulrich, Mark J. dan Tuttle Brad M. 2004. The Effect of Comprehensive Information Reporting Systems and Economic Incentives on Managers' Time-Planning Decisions. *Behavioral Research in Accounting* Vol. 16
- Utami, Intiyas., dan Supriyadi. 2013. The Effectiveness of Flexible Working Arrangement and Stress Management Training in Mitigating Auditors' Burnout. *Journal of Accounting and Taxation*. Vol. 5, No. 1: 97-112.
- Vries, Willem de. (2001). *Performance, Quality, Management. How Statistical Offices Try to Do Better*. Paper for Kuala Lumpur Seminar
- Vogel, J. 1974. Taxation and public opinion in sweden: an interpretation of recent survey data. *National Tax Journal* Vol. 27 No. 4: 499-513
- Wahyuni, Sri., dan Jogiyanto Hartono. 2019. *Akuntansi Keperilakuan Pengantar*. UPP STIM YKPN.
- Waller, W. 1995. *Decision-making research in managerial accounting: return to behavioural economics foundation*, in R.H. Ashton and A.H. Ashton, eds. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing* (Cambridge Universit
- Wang, Xiaohu (2000). *Performance Measurement in Budgeting: A Study of County Government*. Public Budgeting and Finance, Fall 2000
- Widyaka, E.,A., Sarumpaet, S., and Dewi, Fajar, G. 2019. The Use of Environmental and Social Performance Information as Risk Assesment in Recommending Credits. *International Journal of Scientific & Technology Research*, Vol 8 , Issue 12: 1506-1510.
- Willoughby, Katherine G., and Melkers, Julia E. (2000). *Implementing PBB: Conflicting Views of Success*. Public Budgeting and Finance, Volume 20 No. 1

Indeks

A

Agency Theory, 67, 71
akrual, 41, 81, 84, 86
Alm dan Torgler (2011), 46
ambiguitas peran, 19, 26, 27, 61, 63,
66
Anggaran Partisipatif, 22
Approach Avoidance Theory, 71, 72
Ashton, 5, 6, 9, 15, 18, 96, 101, 102,
108, 118
Ashton (1976), 5, 6, 101, 102

B

Balanced Scorecard (BSC), 28, 31
belief adjustment, 56, 77, 105
Bias judgment, 96
Biddle (1986), 60
bounded rationality, 8, 77, 88, 89, 95,
96, 106
budgetary slack, 6, 23, 25, 80, 112
burnout, 19, 20, 21, 22, 108, 111, 115
Buxton Rivers (2014), 70

C

Cheng *et.al* (2009), 36, 37
conflict of interest, 2, 67

D

debiaser self-review, 18
Dewi *et.al* (2017). 26
discretionary accruals, 3, 4

E

Effendi, *et.al* (2019), 40
Eskalasi komitmen, 103

F

Fallan (1999), 42, 43
Fiedler, 1967, 58
Framing Theory, 41, 102
functional fixation, 4, 5, 101, 108
Functional fixation, 100

G

Gibson *et.al*, 2003, 62, 65

H

Hobson, 6, 23, 24, 25, 80, 112

I

Ijiri, 4, 5, 6, 100, 101, 112

K

Katz dan Kahn (1966), 63
kepatuhan pajak, 42, 46, 47, 48, 49,
50, 51, 107
kognitif, 6, 10, 56, 57, 77, 78, 99, 100,
102, 105, 106
Konflik peran, 65, 66
Kreitner dan Kinicki, 59, 60, 66, 67
Kreitner dan Kinicki, 2008, 59, 60,
66, 67
Kualitas keputusan, 13

L

Libby *et.al* (2004), 28, 29, 30
Luft dan Shield (2001), 10, 11, 12

M

Malinda *et.al* (2019), 35
Manajemen laba, 3
Marcuccio dan Steccolini (2009), 59

N

Nelson dan Quick (2003, 59, 63, 64,
65, 66
Nelson dan Quick (2003), 59, 63, 64,
65, 66

O

Otley (1980), 58
overconfidence, 56, 77, 105

P

Patelli (2007), 61
penganggaran modal, 36, 40
Pengaturan kerja yang fleksibel, 20
penipuan diri, 56, 77, 105
Pfeffer (1982), 58

Prospect Theory, 50, 71, 97
PT Garuda Indonesia, 2
PT Kereta Api Indonesia, 2

R

recency effect, 15, 104, 107
representativeness, 56, 77, 105
responsibility, 26, 80
Role Dynamic Theory (RDT), 61
role expansion theory, 62, 116
role stress theory, 62, 116
role theory, 57, 60, 77, 106, 109

S

Self-Justification Theory, 71
slack-inducing pay scheme, 25, 80
Supriyadi (2010), 31, 32
Supriyadi (2010)., 31

T

Teori Kontingensi, 58
teori kontingensi kepemimpinan,
58, 59
Teori Peran, 60
teori prospek, 50, 51, 56, 77, 105
traditional value, 26, 80
truth-inducing pay scheme, 26, 80
Tversky dan Kahneman (1983), 14

U

Utami dan Supriyadi (2013), 19
Utami dan Supriyadi (2013)., 19

W

Widyaka *et.al* (2019), 34
Widyaka *et.al* (2019), 34
Woods (2009), 59
Woods (2009), 59