

Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia  
Volume 15 Nomor 1, Juni 2018

**MODEL REKAYASA PERILAKU MENGGUNAKAN INFORMASI  
AKUNTANSI BERBASIS AKRUAL PADA ORGANISASI PEMERINTAH**  
(*Behavioral Engineering Model using Accrual-Based Accounting Information in Government  
Organization*)

**Ratno Agriyanto**

*Universitas Islam Negeri Walisongo*  
ratnoagriyanto@walisongo.ac.id

**Abstract**

*This study uses the theory of planned behavior, cognitive theory and theory of expectation to test the determinants of behavior using accrual basis accounting information. This study uses 147 respondents of local government financial managers in Semarang City and Banyumas Regency. The result of this research shows that trust has positive effect on attitude. Behavior, subjective norms and perceived control behaviors also positively influence the intention in using accrual basis accounting information. Intention and perceived behavior controls positively affect the behavior of using accrual basis accounting information. The results also show that Intolerance of Ambiguity weakens the influence of intention on behavior, while accounting performance based reward strengthens the influence of intention on behavior. The practical implications of the research can be used by governments as behavioral engineering strategies using accrual basis accounting information. The practical implications of the research can be as behavioral engineering strategies using accrual basis accounting information on government organizations.*

**Keywords:** *behavioral model, accrual basis, behavior using accounting information*

**Abstrak**

Penelitian ini menggunakan teori perilaku perencanaan, teori kognitif, dan teori pengharapan untuk menguji determinan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Penelitian ini menggunakan 147 responden pengelola keuangan Kota Semarang dan Kabupaten Banyumas. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap sikap. Sikap, norma subjektif, dan kontrol perilaku persepsian juga berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Minat dan kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa *Intolerance of Ambiguity* memperlemah pengaruh minat terhadap perilaku, sedangkan *accounting performance based reward* memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Implikasi praktis dari penelitian dapat digunakan oleh mempermudah

**Kata kunci:** *model perilaku, basis akrual, perilaku menggunakan informasi akuntansi*

**PENDAHULUAN**

Reformasi sistem pemerintahan di Indonesia dari sistem sentralistik menjadi sistem desentralisasi, diiringi juga dengan

pergantian basis akuntansi pemerintah dari basis kas menjadi basis akrual. Implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah di Indonesia dilakukan secara bertahap sampai dengan tahun anggaran 2015. Mengawali

implementasi basis akrual, pemerintah Indonesia telah melakukan *pilot project* terlebih dahulu pada Pemerintah Kota Semarang dan Pemerintah Kabupaten Banyumas. Pemerintah Kota Semarang menjadi *early adopter* basis akrual sejak tahun 2003 (Suara Merdeka 2014), sedangkan Pemerintah Kabupaten Banyumas menerapkan basis akuntansi akrual sejak tahun 2014 (Husein 2014).

Pelaksanaan implementasi basis akrual pada institusi pemerintah Indonesia di tengah perdebatan mengenai kemanfaatan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan. Berbagai penelitian empiris masih menunjukkan perdebatan kemanfaatan implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah. Kelompok pendukung berpendapat bahwa implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah: (1) dapat meningkatkan transparansi, baik internal maupun eksternal; (2) dapat meningkatkan kinerja organisasi yang lebih besar, terutama melalui peningkatan alokasi sumber daya yang mengalir sesuai dengan masa dimana mereka dihasilkan dan dikonsumsi sehingga menciptakan gambaran yang lebih akurat dari biaya layanan; (3) dapat menyediakan informasi yang lebih baik dari sumber daya yang dimiliki pemerintah; (4) peningkatan kepatuhan, disiplin pelaporan, keadilan antargenerasi (Pessina dan Steccolini 2007; Kober et al. 2010; Jagalla et al. 2011; Sousa et al. 2013).

Kelompok yang tidak mendukung implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah berpendapat bahwa: (1) ada kekhawatiran pemerintah akan disibukan dengan urusan administrasi dan kehilangan fokus pada tujuan layanan publik (distribusi kekayaan, infrastruktur, lingkungan, keadilan ekonomi); (2) ada kekhawatiran entitas pemerintah menyajikan laporan keuangan berbasis akrual sekedar memenuhi aturan, tanpa memiliki makna apapun; (3) ada kekhawatiran akan lebih besar terjadi manipulasi angka laporan keuangan dalam sektor publik (Guthrie 1998; Helden 2005; Hyndman dan Connolly 2011; Harun dan Kamase 2012).

Warren (2012) mengatakan bahwa manfaat implementasi basis akrual akan dicapai jika informasi yang dihasilkan digunakan oleh pengguna informasi untuk dasar pengambilan keputusan. Hal ini sesuai pernyataan Chariri dan Ghazali (2001) yang mengatakan bahwa tujuan umum pelaporan keuangan adalah menyediakan informasi yang bermanfaat kepada pengguna untuk membantu pengambilan keputusan ekonomi. Namun demikian, beberapa penelitian empiris belum menemukan bahwa informasi akuntansi basis akrual telah digunakan untuk dasar pengambilan keputusan (Paulsson 2006; Cohen et al. 2007; Hyndman dan Connolly 2011). Sebaliknya, penelitian lain menemukan bukti empiris bahwa informasi akuntansi akrual pada organisasi Pemerintah lebih berguna dari informasi basis kas untuk pengambilan keputusan (Andriani et al. 2010; Kober et al. 2010; Jagalla et al. 2011; Nogueira dan Jorge 2012; Nogueira et al. 2013; Sousa et al. 2013; Aljarde dan Julve 2014; Soleimani et al. 2015).

Berdasarkan hasil penelitian sebelumnya, pelaksanaan implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah masih menjadi perdebatan. Perdebatan bukan sekadar pada tahap implementasi, tetapi juga pasca implementasi yaitu apa kemanfaatan dari informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan. Penggunaan informasi akuntansi mencerminkan keberhasilan implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah (Warren 2012). Masalah penelitian adalah masih terjadi perbedaan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah. Menganalisis perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan, menjadi argumen yang kuat untuk dijelaskan dengan teori perilaku.

Masalah penelitian ini masih relevan untuk dilakukan kajian, walaupun semua entitas pemerintahan wajib menerapkan basis akrual pada tahun 2015, hal ini karena: 1) Penelitian ini akan menambah literatur penelitian sebelumnya yang menunjukkan bahwa pelaksanaan implementasi basis akrual dan penggunaan informasi akuntansi pada

organisasi pemerintah masih menjadi perdebatan; 2) Penelitian ini juga sebagai bentuk evaluasi dari *early adopter* implementasi basis akrual pada pemerintah daerah. Bukti empiris tingkat perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan dapat dijadikan sebagai dasar untuk mendukung atau tidak mendukung implementasi berbasis akrual pada pemerintah daerah di Indonesia.

## TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

### *Theory of Planned Behavior (TPB)*

Keberhasilan pelaksanaan implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah dapat dilihat dari digunakannya informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan oleh manajemen organisasi pemerintah (Warren 2012). Fokus penelitian ini adalah masih terjadi perbedaan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah. Perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan dimungkinkan dapat dianalisis dengan *theory of planned behavior* (TPB) (Ajzen 1991). TPB menyebutkan bahwa perilaku (*behavior*) seseorang dapat diprediksi oleh minat perilaku (*behavior intention*) dan kontrol perilaku persepsian (*perceived behavior control*). Minat perilaku memiliki tiga *antecedent* yaitu sikap (*attitude*), norma subjektif (*subjective norm*), dan kontrol perilaku persepsian (*perceived behavior control*). TPB merupakan teori dari ilmu psikologi, tetapi telah diadopsi oleh berbagai disiplin ilmu termasuk akuntansi (Buchan 2005; Carpenter dan Reimers 2005; Hays 2013; Su dan Ni 2013; Thoradeniya et al. 2015; Warsame dan Ileri 2016).

### Perumusan Hipotesis

#### *Kepercayaan terhadap Kegunaan Akuntansi Basis Akrual dan Sikap Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual*

Menurut Guthrie (1998), kepercayaan terhadap kegunaan basis akrual bagi organisasi pemerintah adalah: (1) Sumber

daya pemerintah akan mengalir sesuai dengan masa dimana mereka dihasilkan atau dikonsumsi sehingga membantu menciptakan gambaran yang lebih akurat dari biaya layanan; dan (2) Perhitungan biaya layanan akan lebih akurat sehingga dapat mencerminkan layanan yang efektif dan efisien. Penelitian terdahulu lain yang memberi dukungan terhadap implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah adalah Kober et al. (2010), Jagalla et al. (2011), dan Sousa et al. (2013).

Kepercayaan terhadap implementasi basis akrual bukan tanpa perdebatan. Guthrie (1998) menyebutkan bahwa pemerintah akan disibukkan dengan urusan administrasi dan kehilangan tujuan dari layanan pemerintah itu sendiri seperti: (1) kepedulian terhadap distribusi kekayaan; (2) kebutuhan untuk memperoleh kesempatan yang sama; (3) mempertahankan kestabilan keuangan; (4) memperluas infrastruktur; (5) melindungi serta melestarikan lingkungan; dan (6) mengatasi ketidakadilan dalam sistem pengelolaan ekonomi yang memberikan peluang bertambahnya pengangguran. Beberapa hasil penelitian lain yang tidak mendukung pelaksanaan implementasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah adalah Guthrie (1998), Bogt dan Helden (2000), Paulsson (2006), Christiaens dan Peteghem (2007), Hyndman dan Connolly (2011), Cohen (2013), serta Ichsani (2013).

Menurut *theory of planned behavior* (TPB), kepercayaan individu kepada suatu objek akan berpengaruh terhadap perilaku setelah melalui sikap dan minat (Ajzen 1991). Penelitian empiris terdahulu telah membuktikan bahwa kepercayaan terhadap suatu objek berpengaruh positif terhadap sikap (Ives et al. 1983; Davis 1989). Berdasarkan teori TPB dan penelitian terdahulu, maka hipotesis pertama yang dibangun dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>1</sub>: Kepercayaan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual berpengaruh positif terhadap sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

### ***Sikap dan Minat Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua***

Sikap adalah bentuk evaluasi baik atau tidak baik terhadap suatu perilaku atau objek berdasarkan kepercayaan yang diyakini (Ajzen 1991). Bentuk sikap terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi adalah bagaimana pengguna mempersepsikan perilaku menggunakan informasi akuntansi adalah suatu perbuatan baik atau buruk, merugikan atau menguntungkan, suka atau tidak suka, menyenangkan atau tidak menyenangkan, bermanfaat atau tidak bermanfaat.

Menurut *theory of planned behavior*, sikap akan menjadi perilaku setelah melalui minat menggunakan informasi akuntansi. Minat adalah keinginan individu untuk melakukan perilaku (Ajzen 1991). Beberapa penelitian perilaku telah membuktikan bahwa sikap akan berpengaruh positif terhadap minat perilaku (Fishbein dan Ajzen 1975; Sheppard et al. 1988; Ajzen 1991; Kolvereid 1996; Chiou 1998; Okun dan Sloane 2002; Buchan 2005; Carpenter dan Reimers 2005; Kouthouris dan Spontis 2005; Demir 2010; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014; Thoradeniya et al. 2015; Warsame dan Ileri 2016). Berdasarkan *theory of planned behavior* dan penelitian terdahulu, maka hipotesis kedua yang dibangun dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>2</sub>: Sikap berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrua.**

### ***Norma Subjektif dan Minat Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua***

Norma subjektif (*subjective norm*) adalah dorongan orang-orang yang berpengaruh untuk melakukan perilaku tertentu (Ajzen 1991). Norma subjektif dalam konteks perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua adalah dorongan orang-orang yang berpengaruh untuk melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi akrua. Pemerintah daerah memiliki orang-orang penting yang dapat memengaruhi perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua seperti atasan, auditor internal

(BPKP), auditor eksternal (BPK), Inspektorat, dan teman sejawat.

Menurut *theory of planned behavior*, norma subjektif berhubungan dengan perilaku setelah melalui minat (Ajzen 1991). Beberapa penelitian perilaku terdahulu telah membuktikan bahwa norma subjektif berhubungan positif dengan minat perilaku (Fishbein dan Ajzen 1975; Sheppard et al. 1988; Ajzen 1991; Kolvereid 1996; Chiou 1998; Okun dan Sloane 2002; Buchan 2005; Carpenter dan Reimers 2005; Kouthouris dan Spontis 2005; Demir 2010; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014; Thoradeniya et al. 2015; Warsame dan Ileri 2016). Berdasarkan *theory of planned behavior* dan penelitian terdahulu, maka hipotesis ketiga yang dibangun penelitian ini adalah:

**H<sub>3</sub>: Norma subjektif berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrua.**

### ***Kontrol Perilaku Persepsian dan Minat serta Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua***

Kontrol perilaku persepsian (*perceived behavior control*) adalah sumber daya dan kesempatan yang dimiliki seseorang yang menentukan kemungkinan pencapaian perilaku (Ajzen 1991). Kontrol perilaku persepsian mengacu pada persepsi kemudahan atau kesulitan melakukan perilaku. Kontrol perilaku persepsian dalam konteks perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua adalah persepsi kemudahan atau kesulitan melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua.

Menurut *theory of planned behavior*, kontrol perilaku persepsian akan memengaruhi perilaku baik secara langsung maupun tidak langsung melalui minat perilaku (Ajzen 1991). Beberapa penelitian perilaku terdahulu telah membuktikan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap minat dan perilaku (Fishbein dan Ajzen 1975; Sheppard et al. 1988; Ajzen 1991; Kolvereid 1996; Chiou 1998; Okun dan Sloane 2002; Buchan 2005; Carpenter dan Reimers 2005; Kouthouris dan Spontis 2005; Demir 2010; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014; Thoradeniya et al. 2015;

Warsame dan Ileri 2016). Berdasarkan *theory of planned behavior* dan penelitian terdahulu, maka hipotesis keempat yang dibangun dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>4a</sub>: Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

**H<sub>4b</sub>: Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

#### ***Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual***

Minat adalah keinginan individu untuk melakukan perilaku (Ajzen 1991). Minat dan perilaku memiliki perbedaan signifikan, minat belum berupa perilaku, sedangkan perilaku adalah tindakan atau kegiatan nyata yang dilakukan. Minat dalam konteks perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual adalah seberapa kuat keinginan pengguna laporan keuangan untuk menggunakan informasi akuntansi akrual sebagai dasar pengambilan keputusan.

Menurut *theory of planned behavior* (Ajzen 1991) minat berhubungan dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Beberapa penelitian empiris terdahulu telah menunjukkan hubungan positif antara minat dengan perilaku (Ives et al. 1983; Davis 1989; Ajzen 1991; Chiou 1998; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014). Berdasarkan *theory of planned behavior* dan penelitian terdahulu maka rumusan hipotesis kelima yang dibangun penelitian ini adalah:

**H<sub>5</sub>: Minat berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

#### ***Peran Intolerance of Ambiguity dalam Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual***

*Theory of planned behavior* menjelaskan bahwa minat berhubungan positif dengan perilaku. Namun demikian, penelitian empiris perilaku menunjukkan

bahwa ditemukan hubungan yang tidak konsisten (lemah) antara minat dengan perilaku. Beberapa penelitian menemukan hubungan yang meyakinkan antara minat dengan perilaku (Ives et al. 1983; Davis 1989; Ajzen 1991; Chiou 1998; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014). Penelitian lainnya memperlihatkan hasil yang berbeda yaitu hubungan minat dengan perilaku tidak konsisten atau lemah (Godin et al. 1992; Kolvereid 1996; Okun dan Sloane 2002; Kouthouris dan Spontis 2005; Demir 2010; Thoradeniya et al. 2015; Warsame dan Ileri 2016).

Ketidakkonsistenan hubungan antara minat (*behavior intention*) dengan perilaku nyata (*behavior*) menarik untuk diteliti lebih lanjut. Kouthouris dan Spontis (2005) menyarankan agar penelitian lebih lanjut memperhatikan variabel yang berpengaruh terhadap hubungan antara minat dengan perilaku. Variabel yang dapat menjelaskan ketidakkonsistenan hubungan antara variabel prediktor dan variabel kriteria disebut sebagai variabel moderasi. Variabel moderasi akan memperkuat atau memperlemah atau bahkan mengubah arah hubungan antara prediktor dengan kriteria (Baron dan Kenny 1986).

Beberapa konsep menjadi dasar menempatkan variabel moderasi dalam hubungan antara minat dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual. Ichsan (2013) mengatakan bahwa salah satu kesuksesan implementasi basis akrual pada organisasi pemerintah sangat ditentukan oleh kemauan menerima perubahan. Bogt dan Helden (2000) juga berpendapat bahwa kesenjangan yang besar antara perubahan akuntansi yang diharapkan dan realisasinya pada organisasi pemerintah, disebabkan oleh terlalu sedikitnya perhatian untuk proses perubahan.

Sedikitnya perhatian untuk proses perubahan relevan dengan teori psikologi kognitif yang menjelaskan perilaku manusia dengan memahami proses berpikir (Birnberg et al. 2007). Teori psikologi kognitif menganggap bahwa manusia adalah makhluk yang cenderung lebih rasional terbatas daripada rasional sempurna. Rasional terbatas artinya individu setelah menerima rangsangan

informasi mungkin berminat untuk berperilaku tetapi tidak melakukannya dengan sempurna karena terbatasnya kapasitas pengolahan kognitif mereka (Birnberg et al. 2007). Teori kognitif belajar mengakui adanya faktor personalitas tanpa meremehkan faktor lingkungan yang berjalan terus menerus sepanjang hayat (Birnberg et al. 2007).

Budner (1962) mengemukakan bahwa kepribadian manusia dapat dibedakan berdasarkan kecenderungan *tolerance of ambiguity* atau *intolerance of ambiguity*. *Intolerance of ambiguity* didefinisikan sebagai personalitas yang memiliki kecenderungan untuk melihat situasi ambigu sebagai sumber ancaman. Sebaliknya, *tolerance of ambiguity* yaitu personalitas yang memiliki kecenderungan untuk melihat situasi ambigu sebagai situasi yang diinginkan. *Tolerance of ambiguity* dikaitkan dengan beberapa sifat positif, seperti orisinalitas dan keterbukaan terhadap ide-ide baru, sedangkan *intolerance of ambiguity* dikaitkan dengan fleksibilitas mental yang lebih rendah dan sebagai ciri-ciri personalitas negatif seperti kekakuan mental. Orang-orang dengan personalitas *tolerance of ambiguity* rendah akan sulit untuk mengubah kebiasaan perilaku.

Relevansi kepribadian *intolerance of ambiguity* dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual adalah untuk melihat reaksi individu ketika berhadapan dengan situasi baru yaitu informasi akuntansi basis akrual. Respons individu akan menolak karena tidak suka, represif, menghindar, dan destruktif. Informasi akuntansi akrual pada pemerintah daerah memenuhi unsur situasi baru dan kompleks. Penelitian empiris telah membuktikan hubungan antara kepribadian *intolerance of ambiguity* dengan penggunaan informasi akuntansi (Dermer 1973; McGhee et al. 1978; Faircloth dan Ricchiute 1981; Gul 1984; Chong 1998; Tsirikas et al. 2012). Dermer (1973) menemukan bahwa *tolerance of ambiguity* memiliki dampak pada preferensi informasi manajer. Manajer yang memiliki *tolerance of ambiguity* tinggi akan menerima informasi akuntansi dan menggunakannya lebih mudah daripada manajer yang memiliki *tolerance of ambiguity*

rendah. Chong (1998) juga menemukan bahwa manajer dengan ciri kepribadian yang berbeda dalam hal *tolerance of ambiguity* akan memiliki kebutuhan terhadap informasi akuntansi yang berbeda pula. Manajer yang cenderung *intolerance of ambiguity* akan memiliki kepercayaan diri rendah sehingga lebih banyak menggunakan informasi yang dihasilkan oleh MAS. Oliver dan Flamholtz (1978) menemukan bahwa orang yang memiliki *tolerance of ambiguity* rendah akan menggunakan informasi akuntansi lebih mudah daripada individu yang memiliki *tolerance of ambiguity* tinggi karena untuk mengurangi ketidakpastian. Penelitian lain (McGhee et al. 1978; Faircloth dan Ricchiute 1981) menemukan bahwa *tolerance of ambiguity* tidak memengaruhi pengambilan keputusan berdasarkan informasi akuntansi.

Mengacu kepada penelitian Chong (1998) yang menjadikan variabel kepribadian *tolerance of ambiguity* sebagai moderating antara hubungan penggunaan informasi dengan kinerja, maka analogi yang sama diduga berlaku untuk perilaku penggunaan informasi akuntansi akrual pada Pemerintah Daerah. Kepribadian *intolerance of ambiguity* kemungkinan akan mempengaruhi hubungan antara minat dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual. Pengguna informasi akuntansi yang memiliki kepribadian *intolerance of ambiguity* dimungkinkan akan sulit menerima hal baru berupa informasi akuntansi berbasis akrual. Sebaliknya pengguna informasi akuntansi yang memiliki kecenderungan kepribadian *tolerance of ambiguity* dimungkinkan akan mudah menerima informasi baru akuntansi berbasis akrual.

Bersadarkan *theory of planned behavior* dan dukungan teori psikologi kognitif serta penelitian terdahulu maka hipotesis keenam yang dibangun dalam penelitian ini adalah:

**H<sub>6</sub>: *Intolerance of Ambiguity* memperlemah pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

### **Peran *Accounting Performance-Based Reward* dalam Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua**

Pengaruh minat terhadap perilaku yang masih tidak konsisten (Godin et al. 1992; Kolvereid 1996; Okun dan Sloane 2002; Kouthouris dan Sponti 2005; Demir 2010; Thoradeniya et al. 2015; Warsame dan Ileri 2016), membuat menarik untuk menghadirkan variabel moderasi selain variabel *intolerance of ambiguity*. Perhatian berikutnya adalah kepada sistem *reward* dalam organisasi pemerintah. Bogt dan Helden (2000) mengatakan bahwa kegagalan pelaksanaan implementasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah dikarenakan sistem kompensasi yang masih tradisional. *Reward* dalam penelitian ini adalah *accounting performance-based reward* yang merupakan hasil sintesis dari *driver* perilaku menurut Bruns (1968), yang berupa tujuan angka akuntansi, dan *driver* perilaku menurut Siegel dan Marconi (1989), yang berupa penghargaan atau insentif.

Bentuk *reward* finansial yang diterima oleh pegawai pemerintah daerah adalah berupa gaji dan tunjangan lainnya. Terdapat perbedaan nama *reward* finansial dalam pemerintah daerah. Kabupaten Banyumas menyebut *reward* dalam bahasa “insentif”, sedangkan Kota Semarang menyebut *reward* finansial dalam bahasa “tambahan penghasilan pegawai”. Peraturan Bupati Banyumas Nomor 7 tahun 2016 tentang Tata Cara Pemberian dan Pemanfaatan Insentif Pemungutan Pajak Daerah dan Retribusi Daerah Kabupaten Banyumas Tahun

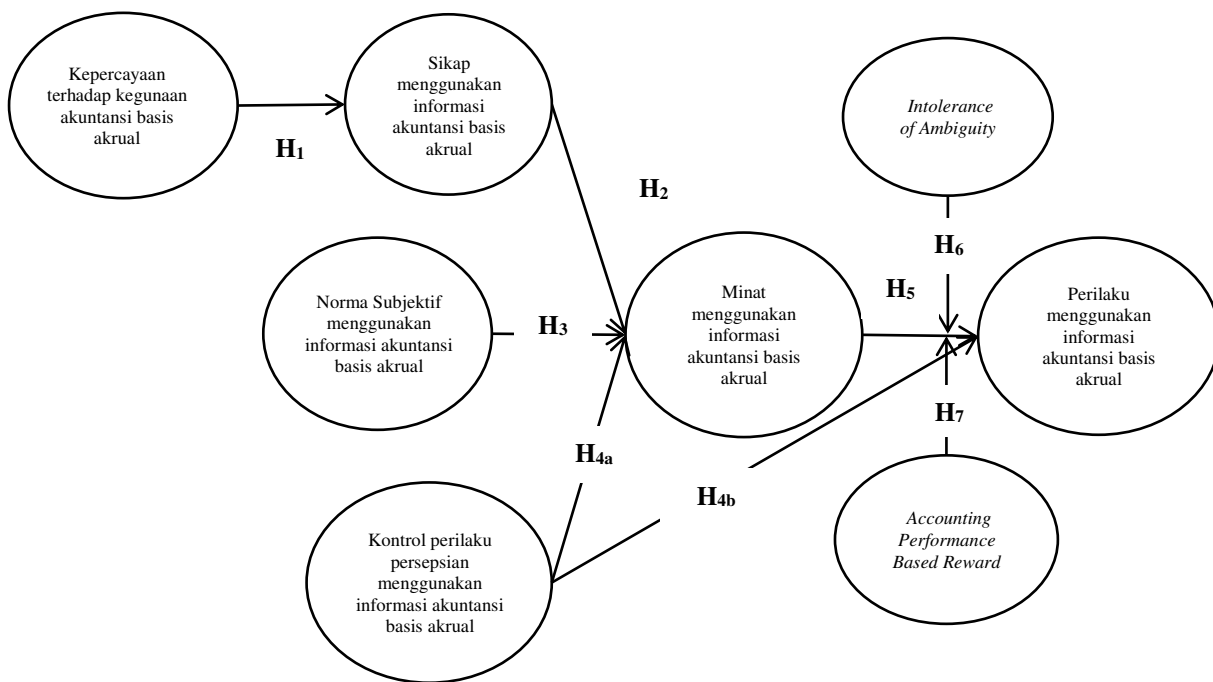
Anggaran 2016, ukuran kinerja yang paling menentukan besaran *reward* adalah pencapaian target penerimaan pajak dan retribusi yang telah ditetapkan dalam APBD. Peraturan tersebut juga menyebutkan bahwa pemberian insentif atau *reward* diharapkan dapat mengubah perilaku pegawai dan memicu peningkatan kinerja instansi, semangat kerja bagi pejabat atau pegawai instansi, serta meningkatkan pendapatan daerah dan pelayanan kepada masyarakat.

Dihadirkannya *accounting performance based reward* dalam model penelitian sejalan dengan teori pengharapan yang melihat bahwa motivasi individu ditentukan oleh hasil yang diharapkan diperoleh sebagai akibat dari tindakannya (Vroom 1964). Teori pengharapan menyatakan bahwa motivasi karyawan adalah hasil dari seberapa jauh seseorang menginginkan penghargaan (*reward*). Perilaku menggunakan informasi akuntansi berbasis akrual menurut teori pengharapan adalah sebagai upaya untuk menyebabkan kinerja tertentu yang akan berkorelasi dengan penghargaan (*reward*).

Berdasarkan telaah terhadap TPB dan dukungan Teori Pengharapan serta penelitian terdahulu, maka hipotesis yang dibangun adalah:

**H7: *Accounting performance-based reward* memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.**

Berdasarkan telaah pustaka dan perumusan hipotesis, maka model penelitian adalah seperti yang disajikan dalam Gambar 1.



**Gambar 1**  
**Model Penelitian**

## METODE PENELITIAN

### Desain Penelitian

Penelitian ini lebih ke arah fundamental yaitu penelitian untuk mengembangkan ilmu pengetahuan dibandingkan dengan manfaat praktis. Penelitian ini menjawab pertanyaan mendasar dalam bidang akuntansi yaitu apakah angka akuntansi benar-benar menjadi sebuah informasi penting untuk dasar pengambilan keputusan. Fokus penelitian ini adalah menganalisis pengaruh variabel *antecedent* perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual dengan menggunakan model SEM.

### Populasi dan Sampel

Populasi penelitian ini adalah pengguna internal laporan keuangan pemerintah daerah yang telah melaksanakan implementasi akuntansi basis akrual sebelum tahun 2015, yaitu Pemerintah Kota Semarang dan Pemerintah Kabupaten Banyumas. Objek penelitian ini dipilih karena dua daerah ini secara sukarela telah melaksanakan implementasi akuntansi basis akrual sebelum

tahun 2015. Subjek penelitian adalah seluruh pengelola keuangan setiap SKPD yang memiliki pendapatan dari layanan yang diberikan. Pemilihan responden penelitian didasarkan pada responden yang memiliki eksposur besar terhadap laporan keuangan pemerintah daerah, serta responden kemungkinan terlibat lebih besar dalam pengambilan keputusan. Dari 195 kuesioner disebar, yang kembali berjumlah 152 dan yang layak diolah sebanyak 147 kuesioner.

### Operasional Variabel

Penelitian ini merupakan penelitian lanjutan dari adanya perdebatan manfaat implementasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan (Guthrie 1998; Pessina dan Steccolini 2007; Jagalla et al. 2011; Sousa et al. 2013). Oleh karena itu, instrumen penelitian diadopsi dari penelitian-penelitian tersebut. Variabel psikologi diambil dari literatur psikologi (Budner 1962), sedangkan variabel *accounting performance-based reward* didesain mandiri. Definisi operasional variabel selengkapnya dapat dilihat pada Tabel 1.



**Tabel 1**  
**Definisi Operasional Variabel dan Instrumen Penelitian**

Simbol	Nama Variabel	Definisi Operasional	Instrumen Pengukuran
BeU	Kepercayaan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual	Sejauh mana individu mempercayai bahwa implementasi basis akrual akan memberikan kegunaan bagi organisasi pemerintah. Indikator kepercayaan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual dalam penelitian ini diadaptasi dari kelompok pendukung implementasi basis akrual akrual	Guthrie (1998); Pessina dan Steccolini (2007); Jagalla et al. (2011); Sousa et al. (2013)
AtU	Sikap terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Perasaan dua kutub evakuatif (baik atau buruk) terhadap perilaku menggunakan informasi basis akrual	Ajzen (1991); Demir (2010)
SNU	Norma subjektif menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Tekanan sosial dari lingkungan sekitar untuk melakukan atau tidak melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Ajzen (1991); Demir (2010)
PBCU	Kontrol perilaku persepsian menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Persepsi kemudahan atau kesulitan untuk melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Ajzen (1991); Demir (2010)
IU	Minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Bagaimana orang-orang bersedia keras untuk mencoba melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Ajzen (1991); Demir (2010)
BU	Perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Perilaku aktual menggunakan informasi akuntansi basis akrual	Kober et al. (2010); Sausa et al. (2013); Husein (2014)
IoA	<i>Intolerance of Ambiguity</i>	<i>Intolerance of Ambiguity</i> diartikan sebagai seseorang yang memiliki kepribadian kekakuan mental yang melihat situasi ambigu (baru, kompleks, dan tidak diinginkan) sebagai sumber ancaman	Budner (1962)
APBR	<i>Accounting Performance-Based Reward</i>	Penghargaan yang diperoleh sebagai fungsi dari kinerja akuntansi	Pembobotan

### Teknik Analisis Data

Pengujian data dilakukan dengan pengujian model dalam (*confirmatory factor analysis/outer model*) dan pengujian model struktural (*inner model*). Pengujian model dalam bertujuan untuk menguji hubungan antara *unobserved* variabel laten yang tidak dapat diukur secara langsung (Hair et al. 2012). Pengujian model struktural digunakan untuk menguji hubungan hipotesis atau jalur antara variabel laten (Hair et al. 2012). Pengujian hipotesis didasarkan pada tingkat signifikansi dan nilai koefisien. Hipotesis diterima apabila nilai signifikansi lebih rendah dari 5% dan nilai koefisien sesuai dengan arah hipotesis.

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

#### Gambaran Umum Responden

Berdasarkan hasil penyebaran angket kuesioner diketahui profil responden, *response rate*, *usable response rate* dan uji sensitivitas model (*robustness*), sebagaimana terdapat pada Tabel 2 dan Tabel 3.

Uji sensitivitas model (*robustness*) juga telah dilakukan untuk mengetahui apakah hubungan antar variabel yang telah diperoleh hasil estimasinya untuk seluruh amatan tidak berbeda dengan hasil kelompok setiap sampel. Uji sensitivitas model (*robustness*) meliputi pengujian non respon bias, sensitivitas model terhadap perbedaan tempat kelompok sampel,

perbedaan latar belakang keahlian kelompok sampel. Hasil pengujian dengan *satterthwaite error method* menunjukkan model telah *robustness* artinya tidak ada perbedaan karakteristik sampel diantara responden yang

memberi jawaban dengan yang tidak, antara sampel di kabupaten Banyumas dengan kota Semarang dan antara sampel berlatarbelakang pendidikan akuntansi dan bukan akuntansi.

**Tabel 2**  
**Profil Responden**

Keterangan	Frekuensi	Persentase
A. Jabatan		
Kepala Dinas atau Direktur	5	3,40
Sub Bag Perencanaan dan Evaluasi	30	21,09
Sub Bag Keuangan	35	23,81
Sub Bag Umum dan Kepegawaian	25	17,01
Lainnya	51	34,69
B. Tingkat Pendidikan		
Dibawah SMA	2	1,36
D3 - S1	117	79,59
S2 keatas	28	19,04
C. Keahlian		
Akuntansi (Ekonomi)	77	52,38
Non Akuntansi (Ekonomi)	70	47,61

**Tabel 3**  
**Response Rate dan Usebale Response rate**

No	Pemerintah Daerah /SKPD	Dikirim	Kembali	Dapat Digunakan
A.	Pemerintah Kota Semarang	111	102	98
B.	Pemerintah Kabupaten Banyumas	85	50	49
	Total	195	152	147

**Pengukuran Model (Confirmatory Factor Analysis)**

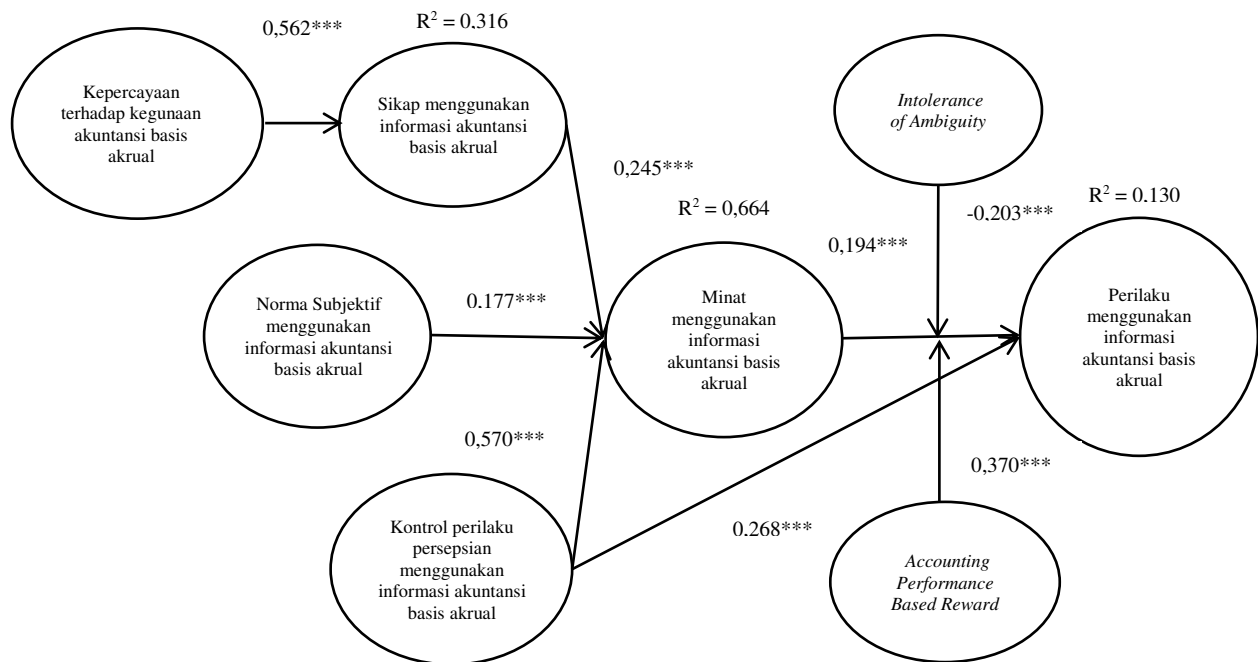
Pengujian *confirmatory factor analysis* (lampiran) memperlihatkan setiap variabel penelitian menunjukkan nilai *composite reliability* lebih besar dari 0,70 yang menunjukkan instrumen yang digunakan memiliki reliabilitas yang baik. Nilai *average variance extrated* (AVE), semua variabel penelitian memiliki nilai lebih besar dari 0,50 yang menunjukkan bahwa instrumen penelitian telah memiliki validitas konvergen yang baik. Nilai *cross loading* lebih rendah dari nilai *loading konstruk* dan nilai akar AVE > dari korelasi konstruk lainnya yang menunjukkan bahwa validitas diskriminan instrumen penelitian telah terpenuhi.

**Analisis Model Struktural**

Hasil pengolahan data dengan software WarpPLS memperlihatkan hasil pengukuran *full model* persamaan struktural (Gambar 2). Gambar 2 memperlihatkan bahwa semua jalur

dalam model penelitian empiris memperlihatkan hasil yang signifikan pada level < 0,01. Tabel 4 menunjukkan beberapa indikator model fit seperti *Average path coefficient* (APC), *Average R-squared* (ARS), dan *Average block VIF* (AVIF).

Tabel 4 menunjukkan kriteria *goodness of fit model* telah terpenuhi. Nilai APC sebesar 0,323 dan ARS sebesar 0,370 semuanya signifikan. Nilai AVIF sebagai indikator multikolinieritas sebesar 1,530 (lebih kecil dari 5) telah memenuhi kriteria. Nilai *full collinearity VIF* yang merupakan hasil pengujian kolinieritas penuh yang meliputi multikolinieritas vertikal dan lateral menunjukkan angka sebesar 2,465 (lebih kecil dari 3,3), hasil ini menunjukkan tidak terjadi masalah kolinieritas (hubungan) baik vertikal maupun lateral. Kolinieritas vertikal adalah hubungan antar variabel prediktor, sedangkan kolinieritas lateral adalah hubungan antar variabel prediktor dengan kriteria.



\*\*\*  $p < 0,01$  (one-tailed)  
 \*\*  $p < 0,05$   
 \*  $p < 0,10$

**Gambar 2**  
**Hasil Full Model Persamaan Struktural**

**Tabel 4**  
**Pengukuran Model Fit**

Parameter	Nilai	Batasan	Kesimpulan
Average path coefficient (APC)	0,323, $P < 0,001$	$P < 0,05$	Model fit
Average R-squared (ARS)	0,370, $P < 0,001$	$P < 0,05$	Model fit
Average adjusted R-squared (AARS)	0,358, $P < 0,001$	$P < 0,05$	Model fit
Average block VIF (AVIF)	1,530	acceptable if $\leq 5$ , ideally $\leq 3,3$	Model fit
Average full collinearity VIF (AFVIF)	2,465	acceptable if $\leq 5$ , ideally $\leq 3,3$	Model fit

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

### Kepercayaan Kegunaan Akuntansi Basis Akrual dan Sikap Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual

Hasil penelitian memberikan bukti empiris bahwa kepercayaan kegunaan akuntansi basis akrual berpengaruh positif terhadap sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara kepercayaan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual (BeU) dengan sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual (AtU) sebesar 0,562

dan nilai p value 0,001 ( $< 0,01$ ). Hasil penelitian sesuai dengan *theory of planned behavior* yang menjelaskan bahwa kepercayaan terhadap obyek atau perilaku akan berpengaruh terhadap sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual. *Theory of planned behavior* dapat menjelaskan pengaruh kepercayaan terhadap akuntansi basis akrual terhadap sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian sebelumnya yang menemukan bahwa kepercayaan terhadap perilaku atau obyek memengaruhi sikap (Ives et al. 1983; Davis 1989).

Hasil penelitian ini juga memberi penjelasan terhadap perdebatan pelaksanaan

implementasi akuntansi basis akrual bagi organisasi pemerintah. Penelitian ini cenderung berpihak kepada suatu konsep kemanfaatan akuntansi basis akrual bagi organisasi Pemerintah. Perdebatan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual akan mengakibatkan Pemerintah disibukan dengan urusan administrasi dan kehilangan tujuan dari layanan Pemerintah tidak terbukti dalam kasus pemerintah daerah di Indonesia. Kondisi ini berbeda dengan pendapat yang tidak mendukung implementasi akuntansi basis akrual pada organisasi Pemerintah. Kelompok yang tidak mendukung memiliki konsep bahwa implementasi akuntansi basis akrual tidak memiliki manfaat bagi organisasi Pemerintah karena: (1) tujuan organisasi Pemerintah bukan untuk menghasilkan keuntungan, oleh karena itu profitabilitas (surplus atau defisit) bukan merupakan ukuran yang relevan dari kinerja organisasi Pemerintah; (2) ada keraguan atas efektivitas akuntansi akrual dalam menjamin kinerja keuangan yang sehat, seperti kegagalan dan skandal di sektor swasta; (3) struktur keuangan tidak relevan (misalnya hutang bukan merupakan indikator kerentanan); (4) solvabilitas tidak relevan (misalnya modal kerja bukan merupakan indikator dari kemampuan untuk melanjutkan bisnis, keberlanjutan sangat ditentukan oleh kehendak Parlemen); (5) kapasitas adaptasi tidak relevan (misalnya departemen mungkin tidak diperbolehkan untuk menjual aset dan menjaga hasil atau mengubah bisnis); (6) ada kekhawatiran Pemerintah akan disibukan dengan urusan administrasi dan kehilangan fokus pada tujuan layanan sektor publik (distribusi kekayaan, infrastruktur, lingkungan, keadilan ekonomi); (7) implementasi basis akrual meningkatkan biaya dan sangat bertentangan dengan konsep efisiensi; (8) tidak terdapat hubungan antara implementasi basis akrual dengan peningkatan layanan Pemerintah (Guthrie 1998; Guthrie et al. 1999; Hyndman dan Connolly 2011; Harun dan Kamase 2012).

Sebaliknya penelitian ini memberikan keyakinan bahwa implementasi akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah dipercaya oleh pengguna internal dapat

bermanfaat dalam hal: (1) meningkatkan transparansi dan akuntabilitas; (2) mencerminkan prinsip *matching method* yang lebih baik karena pendapatan dan beban diakui pada saat terjadinya; (3) memungkinkan organisasi pemerintah dapat mengidentifikasi biaya lebih akurat (biaya penuh) dari layanan yang diberikan; (4) menyediakan informasi yang lebih baik dari nilai aset; (5) meningkatkan akuntabilitas utang dan piutang; (6) menyediakan informasi yang lebih akurat dari posisi keuangan Pemerintah.

Koefisien positif menunjukkan bahwa semakin tinggi kepercayaan, maka semakin tinggi pula sikap positif terhadap terhadap basis akrual. Statistik deskriptif menunjukkan bahwa kondisi kepercayaan terhadap akuntansi basis akrual berada pada kriteria tinggi dengan skor rata-rata 6,24 dari rentang 1-7. Pemerintah daerah harus mempertahankan dan meningkatkan kepercayaan terhadap kegunaan basis akrual. Pendidikan dan pelatihan periodik menjadi jalan yang rasional untuk terus meningkatkan mempertahankan dan meningkat kepercayaan terhadap kegunaan basis akrual. Pemerintah daerah sebaiknya secara rutin mengadakan pelatihan teknis tentang penggunaan basis akrual untuk pengambilan keputusan, untuk tujuan; 1) penentuan tujuan dan sasaran SKPD berdasarkan, 2). Penentuan estimasi dan memeriksa kewajaran asumsi-asumsi yang dibuat dalam perencanaan, 3) perencanaan berbasis informasi utang dan piutang ; 4) perhitungan *unit cost* layanan; 5) perhitungan pelepasan dan pembelian aset berdasarkan informasi nilai buku.

### **Sikap dan Minat Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sikap berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara sikap (AtU) dengan minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual (IU) sebesar 0,245 dan nilai p value 0,001 (<0,01). Hasil penelitian sesuai dengan

*theory of planned behavior* yang menyatakan bahwa sikap seseorang akan berpengaruh terhadap minat. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dapat menjelaskan perilaku dalam bidang akuntansi khususnya tentang pengaruh sikap terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini sesuai dengan beberapa penelitian perilaku terdahulu dalam bidang akuntansi seperti: Hays (2013) yang menemukan bahwa sikap berpengaruh terhadap minat akuntan manajemen melaporkan kecurangan, Thoradeniya et al. (2015) yang menemukan bahwa sikap berpengaruh terhadap minat manager melakukan pelaporan berkelanjutan, Warsame dan Ileri (2016) yang menemukan bahwa sikap berpengaruh terhadap minat berinvestasi pada sukuk.

### **Norma Subjektif dan Minat Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa norma subjektif berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara norma subjektif (SNU) dengan minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual (IU) sebesar 0,117 dan nilai p value 0,004 ( $<0,01$ ). Koefisien positif menunjukkan bahwa semakin tinggi norma subjektif atau tekanan sosial, maka semakin tinggi pula minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Statistik deskriptif menunjukkan bahwa kondisi tekanan sosial berada pada kriteria tinggi dengan skor rata-rata 5,73 dari rentang 1–7. Orang-orang penting yang dapat mempengaruhi perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual seperti atasan, auditor internal (BPKP), auditor eksternal (BPK), inspektorat dan teman sejawat harus mempertahankan dan meningkatkan tekanan sosial. Tekanan sosial dapat dilakukan dalam bentuk penghargaan dan sanksi dari perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Atasan, auditor internal (BPKP), auditor eksternal (BPK), inspektorat dalam setiap pemeriksaan

selalu memberi porsi dalam melakukan evaluasi dari kegunaan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan.

Bukti empiris penelitian ini sesuai dengan *theory of planned behavior* yang menyatakan bahwa norma subjektif akan berpengaruh terhadap minat. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dapat menjelaskan perilaku dalam bidang akuntansi khususnya pengaruh norma subjektif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini juga sesuai dengan hasil penelitian perilaku dalam bidang akuntansi seperti: Hays (2013) yang menemukan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap minat akuntan manajemen melaporkan kecurangan, Thoradeniya et al. (2015) yang menemukan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap minat manager melakukan pelaporan berkelanjutan, Warsame dan Ileri (2016) yang menemukan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap minat berinvestasi pada sukuk.

### **Kontrol Perilaku Persepsian dan Minat Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara kontrol perilaku persepsian (PBCU) dengan minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual (IU) sebesar 0,570 dan nilai p value 0,001 ( $<0,01$ ). Bukti empiris penelitian ini sesuai dengan *theory of planned behavior* yang menyatakan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap minat. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dapat menjelaskan perilaku dalam bidang akuntansi khususnya menjelaskan pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian perilaku dalam bidang akuntansi yaitu Hays (2013) yang menemukan bahwa kontrol

perilaku persepsian berpengaruh terhadap minat akuntan manajemen untuk melaporkan kecurangan, Thoradeniya et al. (2015) yang menemukan bahwa norma subjektif berpengaruh terhadap minat manager melakukan pelaporan berkelanjutan. Namun bertentangan dengan hasil penelitian Su dan Ni (2013) yang menemukan bahwa kontrol perilaku persepsian tidak berpengaruh terhadap minat melakukan slack anggaran, Warsame dan Ileri (2016) yang menemukan bahwa kontrol perilaku persepsian tidak berpengaruh terhadap minat berinvestasi pada sukuk.

### **Kontrol Perilaku Persepsian dan Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua**

Hasil penelitian menunjukkan bukti empiris bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara kontrol perilaku persepsian (PBCU) dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua (BU) sebesar 0,268 dan nilai p value 0,001 (<0,01). Bukti empiris penelitian ini sesuai dengan *theory of planned behavior* yang menyatakan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap perilaku. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dapat menjelaskan pengaruh kontrol perilaku persepsian terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua. Penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian Warsame dan Ileri (2016) yang mengatakan bahwa kontrol perilaku persepsian berpengaruh terhadap perilaku melakukan investasi pada sukuk.

### **Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrua**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa minat berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada Gambar 2 yang

menunjukkan bahwa nilai koefisien hubungan antara minat (IU) dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrua (BU) sebesar 0,194 dan nilai p value 0,001 (<0,01). Hasil statistik deskriptif memperlihatkan bahwa para pengguna internal laporan keuangan Pemerintah Daerah telah memperlihatkan perilaku yang tinggi dalam menggunakan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan. Hasil ini memberikan bukti keberhasilan implementasi akuntansi basis akrua pada Pemerintah Daerah. Keberhasilan implementasi akuntansi basis akrua diperlihatkan dari digunakannya informasi akuntansi basis akrua dalam laporan keuangan untuk dasar pengambilan keputusan.

Tingginya perilaku menggunakan informasi akuntansi karena dukungan peraturan yang secara eksplisit mengatur tentang pentingnya informasi akuntansi dalam pengambilan keputusan. Permendagri nomor 13 tahun 2006 tentang pengelolaan keuangan daerah telah mengatur bagaimana informasi akuntansi dapat memberi informasi untuk dasar pengambilan keputusan. Pertama, untuk dapat menyusun RKA, SKPD harus mengevaluasi hasil pencapaian program dan kegiatan 2 (dua) tahun anggaran sebelumnya sampai dengan semester pertama tahun anggaran berjalan. Kedua, informasi piutang dan utang digunakan sebagai dasar untuk merencanakan kas dan atau pembiayaan. Peraturan Pemerintah nomor 27 tahun 2014 tentang pengelolaan barang milik negara/daerah, juga telah mengatur bagaimana seharusnya informasi ekonomis berguna untuk pengambilan keputusan penjualan, tukar menukar dan hibah aset.

Namun demikian dengan melihat skor rata-rata kontrol perilaku persepsian (PBCU) berada pada angka 5,33 dari rentang 1–7 berarti menunjukkan bahwa kondisi kemampuan dan wewenang pengguna internal dalam menggunakan informasi akuntansi basis akrua harus lebih ditingkatkan. Argumentasi belum maksimalnya kontrol perilaku persepsian (PBCU) karena peraturan sebagaimana disebutkan diatas belum diikuti dengan petunjuk teknis (juknis). Misal belum ada juknis bagaimana SKPD dapat menyusun

RKA berdasarkan hasil evaluasi hasil pencapaian program dan kegiatan 2 (dua) tahun anggaran sebelumnya sampai dengan semester pertama tahun anggaran berjalan, belum ada juknis bagaimana informasi piutang dan utang digunakan sebagai dasar untuk merencanakan kas dan atau pembiayaan, belum ada juknis bagaimana seharusnya informasi ekonomis berguna untuk pengambilan keputusan penjualan, tukar menukar dan hibah aset.

Hasil penelitian ini bertentangan dengan beberapa hasil penelitian yang memberikan kesimpulan bahwa implementasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah tidak didukung dengan penggunaan informasi akuntansi basis akrual untuk dasar pengambilan keputusan (Daniels dan Daniels 1991; Likierman 2000; Paulsson 2006; Ryan 2006; Hyndman dan Connolly 2011; Cohen 2013). Hasil penelitian sesuai dengan penelitian yang memberikan bukti bahwa informasi akuntansi berbasis akrual telah menjadi dasar pengambilan keputusan (Andriani et al. 2010; Kober et al. 2010; Jagalla et al. 2011; Nogueira dan Jorge 2012; Nogueira et al. 2013; Sousa et al. 2013; Alijarde dan Julve 2014; Soleimani et al. 2015).

Bukti empiris penelitian ini sesuai dengan *theory of planned behavior* yang menyatakan bahwa minat akan berpengaruh terhadap perilaku. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dapat menjelaskan pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini sesuai dengan hasil penelitian perilaku yang mengatakan bahwa minat berpengaruh terhadap perilaku (Ives et al. 1983; Davis 1989; Ajzen 1991; Chiou 1998; Wahyuni 2012; Zemore dan Ajzen 2014). Namun demikian penelitian ini bertentangan dengan hasil penelitian perilaku dalam bidang akuntansi seperti: (1) Thoradeniya et al. (2015) yang menemukan hubungan lemah antara minat dengan perilaku melakukan pelaporan berkelanjutan; (2) Warsame dan Ireri (2016) menemukan tidak terdapat hubungan antara minat dengan perilaku investasi pada sukuk.

### **Peran *Intolerance of Ambiguity* dalam Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *intolerance of ambiguity* memperlemah pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini ditunjukkan oleh output model persamaan struktural pada gambar 2 yang memperlihatkan bahwa nilai koefisien moderasi *intolerance of ambiguity* (IntoA) dalam pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual (BU) sebesar -0,203 dan nilai p value 0,001 (<0,01).

Koefisien interaksi bertanda negatif bermakna bahwa semakin tinggi nilai *intolerance of ambiguity* maka semakin kecil (lemah) pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Penelitian ini memberikan bukti empiris bagaimana sisi personalitas manusia (*intolerance of ambiguity*) menjadi salah satu faktor penentu penerimaan perubahan situasi dari basis kas menjadi basis akrual. Sisi personalitas manusia penting dilihat untuk mengetahui kenapa seseorang melakukan perilaku. Manusia adalah pembuat keputusan, sehingga perbedaan psikologis akan mempengaruhi keputusan (Siegel dan Marconi 1989). Hasil ini sejalan dengan pendapat Bogt dan Helden (2000) yang mengemukakan bahwa kesenjangan yang besar antara perubahan akuntansi yang diinginkan dengan yang direalisasi disebabkan oleh terlalu sedikit perhatian untuk proses perubahan. Sejalan juga dengan Ichsan (2013) yang mengungkapkan pendapat bahwa salah satu kesuksesan implementasi basis akrual ditentukan oleh kesiapan dan kemauan pengguna menerima perubahan basis akuntansi.

Hasil penelitian ini memberikan sumbangan pengetahuan terhadap perdebatan hubungan antara personalitas *intolerance of ambiguity* dengan penggunaan informasi akuntansi (Dermer 1973; McGhee et al. 1978; Faircloth dan Ricchiute 1981; Gul 1984; Chong 1998; Tsirikas et al. 2012). Hasil penelitian ini sesuai dengan Dermer (1973)

yang menemukan bahwa *tolerance of ambiguity* memiliki dampak pada preferensi informasi manajer. Manajer yang memiliki toleran tinggi terhadap ambiguitas akan menerima informasi akuntansi dan menggunakannya lebih mudah daripada manajer yang memiliki toleransi rendah.

Sebaliknya hasil penelitian ini bertentangan dengan Oliver dan Flamholt (1978) serta Chong (1998) yang menemukan bahwa manajer yang memiliki *tolerance of ambiguity* rendah akan menggunakan informasi akuntansi lebih mudah daripada manajer yang memiliki *tolerance of ambiguity* tinggi. Manajer dengan tingkat *tolerance of ambiguity* rendah akan memiliki kepercayaan diri rendah dalam mengambil keputusan sehingga akan lebih banyak menggunakan informasi akuntansi untuk mengurangi ketidakpastian. Hasil penelitian bertentangan dengan penelitian lain (McGhee et al. 1978; Faircloth dan Ricchiute 1981), yang menemukan bahwa *tolerance of ambiguity* tidak mempengaruhi pengambilan keputusan berdasarkan informasi akuntansi.

Penelitian ini memberi sumbangan untuk pengembangan *theory of planned behavior* dalam bidang akuntansi keprilakuan. Pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi tergantung dari kepribadian *intolerance of ambiguity*. Hasil ini membuktikan bahwa teori kognitif yang mengakui adanya perbedaan personalitas individu dapat menjelaskan pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa *theory of planned behavior* dan teori kognitif dapat saling mendukung untuk menganalisis dan merekayasa perilaku menggunakan informasi akuntansi dalam konteks implementasi akuntansi berbasis akrual pada pemerintah daerah.

### **Peran Accounting Performance Based Reward (APBR) dalam Pengaruh Minat terhadap Perilaku Menggunakan Informasi Akuntansi Basis Akrual**

Hasil penelitian menunjukkan bahwa *accounting performance based reward (APBR)* memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini sesuai dengan output model persamaan struktural pada gambar 2 yang menunjukkan bahwa nilai koefisien moderasi APBR terhadap hubungan antara minat (IU) dengan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual (BU) sebesar 0,370 dan nilai p value 0,001 (<0,01).

Koefisien interaksi bertanda positif bermakna semakin tinggi nilai APBR maka semakin besar pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini bermakna bahwa pada kondisi *accounting performance based reward* tinggi akan memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Sebaliknya pada kondisi *accounting performance based reward* rendah lebih memperlemah pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil penelitian ini memberi petunjuk bahwa Pemerintah Kota Semarang dan Kabupaten Banyumas dapat dijadikan rujukan daerah lain dalam mendesain sistem *reward*.

Hasil penelitian ini memberi sumbangan pengembangan *theory of planned behavior* dalam bidang akuntansi keprilakuan. Salah satu dimensi kajian akuntansi keprilakuan adalah bagaimana memprediksi dan mengubah perilaku manusia (Siegel dan Marconi 1989). Pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi tergantung dari *accounting performance based reward*. Kondisi ini sejalan dengan teori pengharapan yang menyatakan bahwa perilaku menggunakan informasi akuntansi adalah sebagai upaya untuk mencapai kinerja akuntansi yang berkorelasi dengan *reward*.

Hasil pengujian hipotesis pertama sampai dengan ketujuh, dapat disimpulkan dalam tabel 5.



**Tabel 5**  
**Rekap Hasil Pengujian Hipotesis**

Hipotesis	Uraian	Hasil Pengujian
Hipotesis 1	Kepercayaan terhadap kegunaan basis akrual berpengaruh positif terhadap sikap menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 2	Sikap berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 3	Norma subjektif berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 4.a	Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap minat menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 4.b	Kontrol perilaku persepsian berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 5	Minat berpengaruh positif terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 6	<i>Intolerance of Ambiguity</i> memperlemah pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima
Hipotesis 7	<i>Accounting Performance Based Reward</i> memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual.	Diterima

## SIMPULAN

Penelitian ini memberi bukti empiris bahwa *theory of planned behavior* dapat digunakan untuk menjelaskan perilaku menggunakan informasi akuntansi berbasis akrual untuk pengambilan keputusan. Variabel penentu perilaku dalam *theory of planned behavior* berhasil diadaptasi dalam konteks perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual pada organisasi Pemerintah Daerah. Indikator variabel *theory of planned behavior* yang telah diadaptasikan tersebut berhasil memberikan bukti empiris bahwa kepercayaan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual, sikap, norma subjektif, kontrol perilaku persepsian, minat mampu memprediksi perilaku menggunakan akuntansi basis akrual. Hasil penelitian juga memberikan bukti empiris peran *intolerance of ambiguity* dan peran *accounting performance based reward* yang masing-masing akan memperlemah serta memperkuat pengaruh minat terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi berbasis akrual.

Kontribusi teoritis penelitian yaitu mengembangkan *theory of planned of behavior* dengan menghadirkan variabel pemoderasi *intolerance of ambiguity* dan *accounting performance based reward* dalam pengaruh minat terhadap perilaku dapat

menganalisis dan memprediksi perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Model penelitian ini memberi sumbangan pengembangan ilmu akuntansi keprilakuan khususnya dalam lingkup metode untuk memprediksi dan strategi untuk mengubah perilaku manusia. Hasil penelitian ini menghadirkan model prediksi perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual (*behavior predictive models using accrual accounting information*).

Kontribusi praktis penelitian pertama adalah menyajikan bukti empiris bahwa pengelola keuangan kota Semarang dan kabupaten Banyumas telah melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Hasil ini menghilangkan keraguan tentang implementasi akuntansi basis akrual bagi organisasi pemerintah. Laporan keuangan pada kota Semarang dan kabupaten Banyumas telah disajikan bukan sekedar memenuhi kewajiban, namun sudah berkontribusi dalam pengambilan keputusan manajemen, sehingga Kota Semarang dan kabupaten Banyumas dapat dijadikan rujukan pemerintah daerah lain dalam implementasi basis akrual. Kontribusi praktis penelitian yang kedua adalah menyediakan strategi untuk merekayasa perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan. Strategi rekayasa perilaku menggunakan informasi akuntansi

basis akrual dilakukan dengan cara : pertama, meningkatkan kepercayaan pengelola keuangan terhadap kegunaan akuntansi basis akrual misal dengan pelatihan; kedua, melakukan tekanan sosial dari *stakeholder* untuk melakukan perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual misal pimpinan atau BPK atau BPKP atau Inspektorat selalu menekankan pentingnya penggunaan informasi untuk pengambilan keputusan ; ketiga, meningkatkan wewenang dan keterampilan menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan misal dibuat juknis lebih detail tentang penggunaan informasi akuntansi; keempat, merubah perlahan-lahan personalitas pengelola keuangan yang cenderung netral *intolerant* terhadap situasi ambigu menjadi *intolerant* rendah terhadap situasi ambigu misal dengan pelatihan kepribadian. Personalitas walaupun diakui sebagai bawaan, tetapi menurut teori kognitif juga tidak menampak bagaimana lingkungan akan memberi pengaruh terhadap personalitas; kelima, sistem *reward* berbasis pada kinerja akuntansi.

Keterbatasan penelitian adalah pertama, partisipasi kepala SKPD sebagai responden sangat kecil. Kedua, penelitian ini hanya bisa mengungkap bukti empiris tentang perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual. Pengaruh dari implementasi akuntansi basis akrual terhadap peningkatan kualitas layanan pemerintah dan peningkatan kinerja menjadi pertanyaan besar yang masih perlu diungkap. Saran penelitian berikutnya adalah menggunakan metode kualitatif untuk lebih mendalam tentang perilaku menggunakan informasi akuntansi basis akrual dan menguji pengaruh dari implementasi akuntansi basis akrual terhadap peningkatan kualitas layanan dan kinerja.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Agriyanto, R., A. Rohman., D. Ratmono., dan I. Ghozali. 2016. Accrual Based Accounting Implementation: An Approach For Modelling Major Decisions. *Risk Governance & Control*, 6 (12), 531-539.
- Ajzen, I. 1991. The Theory of Planned Behavior. *Organizational Behavior And Human Decision Processes*, 50, 179-211.
- Alijarde, I. B., dan V. M. Julve. 2014. Accrual Financial Reporting In The Public Sector: Is It A Reality?. *Journal Revista Innovar*, 24 (54), 107-120.
- Andriani, Y., R. Kober, dan J. Ng. 2010. Decision Usefulness of Cash and Accrual Information: Public Sector Managers' Perceptions. *Australian Accounting Review*, 20, (2), 144-153.
- Baron, R. M., dan D. A. Kenny. 1986. The Moderator-Mediator Variable Distinction Social Psychological Research: Conceptual, Strategic, and Statistical Considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51 (6), 1173-1182.
- Birnberg, J. G., J. Luft, dan M. D. Shields. 2007. *Psychology Theory in Management Accounting Research*: Elsevier Ltd.
- Bogt, H. J. t., dan G. J. v. Helden. 2000. Accounting change in Dutch government: Exploring the gap between expectations and realizations. *Management Accounting Research*, 11, 263-279.
- Bruns, W. J. 1968. Accounting Information and Decision-Making: Some Behavioral Hypotheses. *The Accounting Review*, 43 (3), 469-480.
- Buchan, H. F. 2005. Ethical Decision Making in the Public Accounting Profession: An Extension of Ajzen's Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 61, 165-181.
- Budner, S. 1962. Intolerance of Ambiguity As A Personality Variable. *Journal of Personality*, 30, 29-50.
- Carpenter, T. D., dan J. L. Reimers. 2005. Unethical and Fraudulent Financial Reporting: Applying the Theory of Planned Behavior. *Journal of Business Ethics*, 60, 115-129.
- Chiou, J.-S. 1998. The Effects of Attitude, Subjective Norm, and Perceived Behavioral Control on Consumers' Purchase Intentions: The Moderating

- Effects of Product Knowledge and Attention to Social Comparison Information . *Proc. Natl. Sci. Council. ROC (C)*, 9 (2), 298-308.
- Chong, V. K. 1998. Testing The Contingency 'Fit' Between Management Accounting Systems And Managerial Performance: A Research Note On The Moderating Role of Tolerance For Ambiguity. *British Accounting Review*, 30, 331-342.
- Christiaens, J., dan V. V. Peteghem. 2007. Governmental Accounting Reform: Evolution Of The Implementation In Flemish Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (4), 0267-4424.
- Cohen, S. 2013. Reaping The Benefits of Two Worlds An Explanatory Study Of The Cash And The Accrual Accounting Information Roles In Local Governments. *Journal of Applied Accounting Research*, 14 (2) 165-179.
- Cohen, S., E. Kaimenaki, dan Y. Zorghiou. 2007. Assessing It As A Key Success Factor For Accrual Accounting Implementation In Greek Municipalities. *Financial Accountability & Management*, 23 (1), 0306-0686.
- Daniels, J. D., dan C. E. Daniels. 1991. Municipal Financial Reports: What Users Want". *Journal of Accounting and Public Policy*, 10, 15-38.
- Davis, F. D. 1989. Perceived Usefulness, Perceived Ease of Use, and User Acceptance of Information Technology. *MIS Quarterly*, 13 (3), 319-340.
- Demir, K. 2010. Predictors of Internet Use For The Professional Development of Teachers: An Application Of The Theory of Planned Behaviour. *Teacher Development*, 14 (1), 1-14.
- Dermer, J. D. 1973. Cognitive Characteristics and the Perceived Importance of Information. *The Accounting Review*, 48 (3), 511-519.
- Faircloth, A. W., dan D. N. Ricchiute. 1981. Ambiguity Intolerance and Financial Reporting Alternatives". *Accounting, Organizations and Society*, 6 (1), 53-67.
- Fishbein, M., dan I. Ajzen. 1975. *Belief Attitude Intention And Behavior*. California: Addison Wesley.
- Godin, G., P. Valois, L. Lepage, dan R. Desharnais. 1992. Predictors of Smoking Behaviour: An Application of Ajzen's Theory of Planned Behaviour. *British Journal of Addiction*, 87, 1335-1343.
- Gul, F. A. 1984. The Joint and Moderating Role of Personality and Cognitive Style on Decision Making. *The Accounting Review*, 59 (2), 264-277.
- Guthrie, J. 1998. Application Of Accrual Accounting in Australian Public Sector: Rhetoric or Realistic. *Financial Accountability & Management*, 14 (1) 267-424.
- Guthrie, J., O. Olson, dan C. Humphrey. 1999. Debating Developments In New Public Financial Management: The Limits of Global Theorizing and Some New Ways Forward". *Financial Accountability & Management*, 15 (3) 209-228.
- Hair, J. F., Sarstedt, Ringle, dan Mena. 2012. An assessment of the use of partial least squares structural equation modeling in marketing research. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 40, 414-433.
- Harun, H., dan H. P. Kamase. 2012. Accounting Change and Institutional Capacity : The Case of a Provincial Government in Indonesia". *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, 6 (2), 35-50.
- Hays, J. B. 2013. *An investigation of the motivation of management accountants to report fraudulent accounting activity: applying the theory of planned behavior*. Ph.D dissertation, Nova Southeastern University.
- Helden, G. J. V. 2005. Researching Public Sector Transformation: The Role Of Management Accounting". *Financial Accountability & Management*, 21 (1), 267-424.

- Husein, A. 2014. *Tantangan Dan Hambatan Penggunaan (Serta Persiapan Implementasi) Akuntansi Berbasis Akrual Pengalaman Di Kabupaten Banyumas. Paper dipresentasikan pada Seminar Implementasi Standar Akuntansi Pemerintah Daerah Berbasis Akrual Berdasarkan PP Nomor 71 Tahun 2010 dan Permendagri Nomor 64 Tahun 2013*, IAI Wilayah Jawa Tengah tanggal 20 Desember 2014, Semarang.
- Hyndman, N., dan C. Connolly. 2011. Accruals Accounting In The Public Sector : A Road Not Always Taken. *Management Accounting Research*, 22, 36-45.
- Ichsan, M. 2013. *Kajian Variabel-Variabel Kesuksesan Penerapan Basis Akrual Dalam Sistem Akuntansi Pemerintahan, Modul Akuntansi Pemerintah Berbasis Akrual Konsep Pemikiran dan Implementasi Di Indonesia*. Working Paper BPKP, 44-64.
- Ives, B., M. H. Olson, dan J. J. Baroudi. 1983. The Measureivent of User Information Satisfaction. *Communications of the ACM*, 26 (10), 785-793.
- Jagalla, T., S. D. Becker, dan J. Weber. 2011. A Taxonomy of The Perceived Benefits of Accrual Accounting and Budgeting: Evidence From German States. *Financial Accountability & Management*, 27 (2) 267-4424.
- Kober, R., J. Lee, dan J. NG. 2010. Mind Your Accruals: Perceived Usefulness Of Financial Information In The Australian Public Sector Under Different Accounting Systems". *Financial Accountability & Management*, 26 (3), 267-424.
- Kolvereid, L. 1996. Prediction of Employment Status Choice Intentions. *Entrepreneurship Theory and Practice*, 21 (1), 47-57.
- Kouthouris, dan A. Spontis. 2005. Outdoor Recreation Participation: An Application of the Theory of Planned Behavior. *The Sport Journal*, 8 (3), 1-11.
- Likierman, A. 2000. Changes to managerial decision-taking in U.K. central government". *Management Accounting Research*, 11, 253-261.
- McGhee, W., M. D. Shields, dan J. G. Birnberg. 1978. The Effects of Personality on a Subject's Information Processing". *The Accounting Review*, 53 (3), 681-697.
- Nogueira, S. P. S., S. M. F. Jorge, dan M. C. Oliver. 2013. The Usefulness of Financial Reporting For Internal Decision-Making In Portuguese Municipalities. *Management Research: The Journal of the Iberoamerican Academy of Management*, 11 (2), 178-212.
- Nogueira, S. P., dan S. M. Jorge. 2012. Adequacy of the Local Government financial reporting model in the context of internal decision-making: An exploratory study in the municipality of Braganca. *Review of Applied Management Studies*, 10, 74-86.
- Okun, M. A., dan E. S. Sloane. 2002. Application Of Planned Behavior Theory To Predicting Volunteer Enrollment By College Student In A Campus-Based Program. *Social Behavior and Personality*, 30 (3), 243-250.
- Oliver, J., dan E. Flamholt. 1978. Human resource replacement cost numbers, cognitive information processing and personnel decisions: a laboratory experiment. *Journal of Business Finance and Accounting*, 5 (2), 137-157.
- Paulsson, G. 2006. Accrual Accounting In The Public Sector: Experiences From The Central Government In Sweden". *Financial Accountability & Management*, 22 (1), 267-424.
- Pessina, E. A., dan I. Steccolini. 2007. Effects Of Budgetary And Accruals Accounting Coexistence: Evidence From Italian Local Governments. *Financial Accountability & Management*, 23 (2), 267-424.
- Ryan, J. M. a. C. 2006. Reflections On The Theoretical Underpinnings Of The

- General-Purpose Financial Reports Of Australian Government Departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 19 (4), 592-612.
- Sheppard, B., J. Hartwick, dan P. Warshaw. 1988. The Theory of Reasoned Action : A Metaanalysis of Past Research with Recommendation for Modifications and Future Research. *Journal of Consumer Research*, 15 (3) 325-343.
- Siegel, G., dan H. R. Marconi. 1989. *Behavioral Accounting*. New York: South Western Publishing CO.
- Soleimani, S., M. Hassanzadeh, dan N. K. Hafshijany. 2015. The Effect of Implementation of Accrual Accounting In The Decision-Making Executives of Northwest University of Medical Sciences. *Arabian Journal of Business and Management Review*, 4 (7), 5-11.
- Sousa, R. G. d., A. F. d. Vasconcelos, R. L. Caneca, dan J. K. Niyama. 2013. Accrual Basis Accounting in the Brazilian Public Sector: Empirical Research on the Usefulness of Accounting Information. *Cont. Fin. – USP*, 24 (63), 219-230.
- Su, C.-C., dan F.-Y. Ni. 2013. Budgetary Participation And Slack On The Theory of Planned Behavior". *The International Journal of Organizational Innovation*, 5 (4), 91-99.
- Thoradeniya, P., J. L. a. R. Tan, dan A. Ferreira. 2015. Sustainability Reporting and The Theory of Planned Behaviour. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28 (7), 1099-1137.
- Tsirikas, A. N., K. K. Katsaros, dan C. S. Nicolaidis. 2012. Knowledge Management, Tolerance of Ambiguity And Productivity: Evidence From The Greek Public Sector. *Employee Relations*, 34 (4), 344-359.
- Vroom, V. H. 1964. *Work and Motivation*. New York: John Wiley & Sons.
- Wahyuni, S. 2012. Moslem Community Behavior in The Conduct of Islamic Bank: The Moderation Role of Knowledge and Pricing". *Social and Behavioral Sciences*, 57, 290-298.
- Warren, K. 2012. Developing A Government's Balance Sheet - Does It Improve Performance. *Public Money & Management*, 32 (1), 9-14.
- Warsame, M. H., dan E. M. Ileri. 2016. Does The Theory of Planned Behaviour (TPB) Matter In Sukuk Investment Decisions . *Journal of Behavioral and Experimental Finance*, 12, 93-100.
- Zemore, S. E., dan I. Ajzen. 2014. Predicting Substance Abuse Treatment Completion Using A New Scale Based On The Theory Of Planned Behavior. *Journal of Substance Abuse Treatment*, 46, 174-182.

LAMPIRAN

Lampiran *Confirmatory Factor Analysis*

**Tabel Pengujian *Reliability and Convergent Validity***

Laten Variabel	Loading
BeU ( <i>Composite reliability = 0,907; AVE =0,619</i> )	
BeU 1	(0.828)
BeU 2	(0.830)
BeU 3	(0.801)
BeU 4	(0.781)
BeU 5	(0.764)
BeU 6	(0.710)
AtU ( <i>Composite reliability = 0,869; AVE =0,689</i> )	
AtU 1	(0.819)
AtU 2	(0.862)
AtU 3	(0.809)
SNU ( <i>Composite reliability = 0,917; AVE =0,847</i> )	
SNU1	(0.920)
SNU2	(0.920)
PBCU ( <i>Composite reliability = 0,934; AVE =0,877</i> )	
PBCU1	(0.936)
PBCU2	(0.936)
IU ( <i>Composite reliability = 0,909; AVE =0,770</i> )	
IU1	(0.858)
IU2	(0.930)
IU3	(0.841)
BU ( <i>Composite reliability = 0,961; AVE =0,830</i> )	
BU 1	(0.920)
BU 2	(0.935)
BU 3	(0.923)
BU 4	(0.917)
BU 5	(0.858)
IntoA ( <i>Composite reliability = 1,000; AVE =1,000</i> )	
IntoA	(1.000)
APBR ( <i>Composite reliability = 0,973; AVE =0,902</i> )	
APBR1	(0.916)
APBR2	(0.966)
APBR3	(0.955)
APBR4	(0.959)
IntoA*IU ( <i>Composite reliability = 0,972; AVE =0,803</i> )	
IntoA*IU1	(0.917)
IntoA*IU2	(0.946)
IntoA*IU3	(0.820)
APBR*IU ( <i>Composite reliability = 0,924; AVE =0,741</i> )	
APBR1*IU1	(0.722)
APBR1*IU2	(0.838)
APBR1*IU3	(0.810)
APBR2*IU1	(0.806)
APBR2*IU2	(0.918)
APBR2*IU3	(0.903)
APBR3*IU1	(0.832)
APBR3*IU2	(0.912)
APBR3*IU3	(0.907)
APBR4*IU1	(0.836)
APBR4*IU2	(0.914)
APBR4*IU3	(0.906)

**Tabel Pengujian *Discriminant Validity***

	BeU	AtU	SNU	PBCU	IU	BU	ToA	APBR	IntoA*IU	APBR*I U
BeU	(0.787)	0.501	0.399	0.408	0.429	0.212	-0.223	0.131	-0.070	-0.118
AtU	0.501	(0.830)	0.528	0.344	0.519	0.290	-0.293	0.257	-0.182	-0.154
SNU	0.399	0.528	(0.920)	0.517	0.600	0.474	-0.260	0.341	-0.123	-0.092
PBCU	0.408	0.344	0.517	(0.936)	0.736	0.453	-0.333	0.331	-0.141	-0.075
IU	0.429	0.519	0.600	0.736	(0.877)	0.508	-0.324	0.294	-0.122	-0.194
BU	0.212	0.290	0.474	0.453	0.508	(0.911)	-0.511	0.729	-0.132	-0.030
IntoA	-0.382	-0.449	-0.506	-0.586	-0.688	-0.472	(1.000)	-0.309	0.428	-0.131
APBR	0.131	0.257	0.341	0.331	0.294	0.729	-0.473	(0.950)	-0.214	-0.053
IntoA*IU	-0.070	-0.182	-0.123	-0.141	-0.122	-0.132	0.398	-0.214	(0.896)	-0.518
APBR*IU	-0.118	-0.154	-0.092	-0.075	-0.194	-0.030	-0.195	-0.053	-0.518	(0.861)

**Lampiran Kuesioner Penelitian**

No	Variabel / Pertanyaan	Skala
<b>A Kepercayaan terhadap kegunaan implementasi akuntansi basis akrual pada organisasi pemerintah daerah</b>		
1	Implementasi basis akrual akan meningkatkan transparansi dan akuntabilitas.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
2	Implementasi basis akrual akan mencerminkan prinsip <i>matching method</i> yang lebih baik karena pendapatan dan beban diakui pada saat terjadinya.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
3	Implementasi basis akrual memungkinkan organisasi pemerintah dapat mengidentifikasi biaya lebih akurat (biaya penuh) dari layanan yang diberikan	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
4	Implementasi basis akrual akan menyediakan informasi yang lebih baik dari nilai aset.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
5	Implementasi basis akrual akan meningkatkan akuntabilitas utang dan piutang.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
6	Implementasi basis akrual akan menyediakan informasi yang lebih akurat dari posisi keuangan Pemerintah.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>B Sikap terhadap perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual</b>		
7	Saya lebih suka menggunakan informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
8	Pengambilan keputusan dengan mendasarkan kepada informasi akuntansi berbasis akrual adalah perilaku baik.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
9	Saya berpikir bahwa manajemen pemerintah daerah harus menggunakan informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>C Norma subjektif perilaku menggunakan informasi akuntansi akrual</b>		
10	Orang-orang penting dalam pekerjaan (DPRD, BPK, BPKP, Inspektorat, Pimpinan, rekan kerja, dan sebagainya) berpikir bahwa saya harus menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
11	Orang-orang penting dalam pekerjaan (DPRD, BPK, BPKP, Inspektorat, Pimpinan, rekan kerja, dan sebagainya) mendorong saya untuk menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>D Kontrol perilaku persepsian menggunakan informasi akrual</b>		
12	Saya memiliki wewenang penuh dalam menggunakan informasi akuntansi untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>



No	Variabel / Pertanyaan	Skala
13	Saya memiliki kemampuan teknis menggunakan informasi akuntansi akrual untuk pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>E</b>	<b>Minat melakukan perilaku menggunakan informasi akrual</b>	
14	Beberapa waktu belakangan ini saya terus mencari informasi tentang bagaimana menggunakan informasi akuntansi akrual untuk dasar pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
15	Rasanya saya ingin segera menggunakan informasi akuntansi akrual untuk dasar pengambilan keputusan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
16	Kalau informasi akuntansi akrual belum tersedia, saya akan berusaha mencari informasi akuntansi akrual untuk dasar pengambilan keputusan	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>F</b>	<b>Perilaku menggunakan informasi akrual untuk pengambilan keputusan</b>	
17	Seberapa sering pimpinan anda atau anda sendiri (jika selaku pimpinan saat ini) menggunakan informasi surplus atau defisit untuk mengukur sejauh mana tujuan dan sasaran SKPD telah dicapai.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
18	Seberapa sering pimpinan anda atau anda sendiri (jika selaku pimpinan saat ini) menggunakan informasi akuntansi basis akrual untuk melakukan estimasi dan memeriksa kewajaran asumsi-asumsi yang dibuat dalam perencanaan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
19	Seberapa sering pimpinan anda atau anda sendiri (jika selaku pimpinan saat ini) menggunakan Informasi piutang dan utang telah digunakan sebagai dasar untuk merencanakan arus kas dalam perencanaan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
20	Seberapa sering pimpinan anda atau anda sendiri (jika selaku pimpinan saat ini) menggunakan Informasi penyusutan asset tetap telah digunakan dalam perhitungan <i>unit cost</i> layanan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
21	Seberapa sering pimpinan anda atau anda sendiri (jika selaku pimpinan saat ini) menggunakan Nilai buku aset tetap telah menjadi informasi dalam pengambilan keputusan pelepasan dan pembelian aset.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>G</b>	<b>Intolerance of Ambiguity</b>	
22	Seorang ahli yang tidak dapat memberikan suatu jawaban dengan baik mungkin dia tidak tahu tentang banyak hal.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
23	Saya ingin tinggal di luar negeri untuk sementara waktu.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
24	Menurut saya tidak ada masalah yang tidak dapat diselesaikan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
25	Menurut saya orang-orang yang hidup dengan rutinitas mungkin kehilangan sebagian dari kegembiraan hidup mereka.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>

No	Variabel / Pertanyaan	Skala
26	Menurut saya pekerjaan yang baik adalah pekerjaan yang memiliki kejelasan dapat dilakukan.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
27	Saya lebih lebih senang mengatasi masalah yang rumit dari pada yang sederhana.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
28	Dalam jangka panjang saya dapat memperoleh sesuatu yang lebih baik, dengan mengatasi hal-hal kecil dan sederhana dari pada masalah yang besar dan rumit.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
29	Menurut saya orang yang menarik adalah mereka tidak keberatan menjadi berbeda dan orisinal.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
30	Apapun yang saya lakukan untuk selalu menjadi lebih baik.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
31	Menurut saya, orang-orang yang bersikeras pada jawaban ya atau tidak, tidak tahu bagaimana hal rumit sebenarnya.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
32	Ketika saya dapat menguasai keadaan yang memiliki unsur kejutan atau kejadian yang tak terduga, benar-benar memiliki makna yang harus disyukuri.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
33	Saya sering membuat keputusan tidak didasarkan pada informasi yang memadai.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
34	Saya suka dengan pesta di mana seluruh peserta atau sebagian besar tidak saya kenal.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
35	Seorang guru atau atasan yang memberi tugas tidak begitu jelas sebenarnya memberikan kesempatan kepada saya untuk dapat menunjukkan inisitif dan orisinalitas.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
36	Semakin cepat saya mendapatkan nilai-nilai dan cita-cita yang sama dengan orang lain adalah lebih baik.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
37	Seorang guru yang baik adalah yang membuat saya bertanya-tanya tentang semua hal.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
<b>G</b>	<b><i>Accounting Performance Based Reward (APBR)</i></b>	
38	Semakin tinggi pencapaian target pendapatan semakin besar penghargaan yang saya terima.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>
39	Semakin efisien biaya yang dikeluarkan untuk melakukan kegiatan semakin besar penghargaan yang saya terima.	<i>Sangat Tidak Setuju</i> <input type="checkbox"/> 1 <input type="checkbox"/> 2 <input type="checkbox"/> 3 <input type="checkbox"/> 4 <input type="checkbox"/> 5 <input type="checkbox"/> 6 <input type="checkbox"/> 7 <i>Sangat Setuju</i>

No	Variabel / Pertanyaan	Skala
40	Semakin tinggi pencapaian target surplus semakin besar penghargaan yang saya terima.	<p data-bbox="826 282 1433 371"> <i>Sangat Tidak Setuju</i>    <input type="checkbox"/> 1    <input type="checkbox"/> 2    <input type="checkbox"/> 3    <input type="checkbox"/> 4    <input type="checkbox"/> 5    <input type="checkbox"/> 6    <input type="checkbox"/> 7    <i>Sangat Setuju</i> </p>
41	Semakin tinggi pencapaian target posisi keuangan (aset, kewajiban, ekuitas) semakin besar penghargaan yang saya terima.	<p data-bbox="826 409 1433 499"> <i>Sangat Tidak Setuju</i>    <input type="checkbox"/> 1    <input type="checkbox"/> 2    <input type="checkbox"/> 3    <input type="checkbox"/> 4    <input type="checkbox"/> 5    <input type="checkbox"/> 6    <input type="checkbox"/> 7    <i>Sangat Setuju</i> </p>