

PERKEMBANGAN PENELITIAN AKUNTANSI KEPERILAKUAN: BERBAGAI TEORI DAN PENDEKATAN YANG MELANDASI

Oleh: Ataina Hidayati¹

Abstract

This paper aims at explaining the development of the behavioral accounting research based on articles from empirical research in the area of management accounting. The discussion focuses on the development of the approaches prevailed and various theories underlying these researches.

More specifically, this paper explains changes of approaches, initially used normative approach and then tends to shift to be more descriptive. Moreover, it is also explained further changes of the approach from initially based on universalistic approach to be contingency approach. The author also describes the development of this behavioral accounting research based on various underlying theories, such as Attribution Theory, Expectation Theory, Goal Theory, and Agency Theory.

PENDAHULUAN

Akuntansi keperilakuan (*behavioral accounting*) adalah cabang akuntansi yang mempelajari hubungan antara perilaku manusia dengan sistem akuntansi (Siegel, G. et al. 1989). Istilah sistem akuntansi yang dimaksud di sini dalam arti yang luas yang meliputi seluruh desain alat pengendalian manajemen yang meliputi sistem pengendalian, sistem penganggaran, desain akuntansi pertanggungjawaban, desain organisasi seperti desentralisasi atau sentralisasi, desain pengumpulan biaya, desain penilaian kinerja serta pelaporan keuangan. Secara lebih terinci ruang lingkup akuntansi keperilakuan meliputi: 1) mempelajari pengaruh antara perilaku manusia terhadap desain, konstruksi, dan penggunaan sistem akuntansi yang diterapkan dalam perusahaan, yang berarti bagaimana sikap dan gaya kepemimpinan manajemen mempengaruhi sifat pengendalian akuntansi dan desain organisasi; 2) mempelajari pengaruh sistem akuntansi terhadap perilaku manusia, yang berarti bagaimana sistem akuntansi mempengaruhi motivasi, produktivitas, pengambilan keputusan, kepuasan kerja dan kerja sama; 3) metode untuk memprediksi perilaku manusia dan strategi untuk mengubahnya, yang berarti bagaimana sistem akuntansi dapat dipergunakan untuk mempengaruhi perilaku.

¹ Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia

Sebagai bagian dari ilmu keperilakuan (*behavioral science*), teori-teori akuntansi keperilakuan dikembangkan dari penelitian empiris atas perilaku manusia di organisasi. Dengan demikian, peranan penelitian dalam pengembangan ilmu itu sendiri sudah tidak diragukan lagi. Ruang lingkup penelitian di bidang akuntansi keperilakuan sangat luas sekali, tidak hanya meliputi bidang akuntansi manajemen saja, tetapi juga menyangkut penelitian dalam bidang etika, auditing (pemeriksaan akuntan), sistem informasi akuntansi bahkan juga akuntansi keuangan. Untuk membatasi permasalahan, dalam tulisan ini penulis hanya membatasi pada penelitian dalam bidang akuntansi manajemen saja.

DARI PENDEKATAN NORMATIF KE DESKRIPTIF

Pada awal perkembangannya, desain penelitian dalam bidang akuntansi manajemen masih sangat sederhana, hanya memfokuskan pada masalah penghitungan harga pokok produk. Seiring dengan perkembangan teknologi produksi, permasalahan penelitian diperluas dengan diangkatnya topik tentang penganggaran, akuntansi pertanggung jawaban serta masalah *transfer pricing*. Namun demikian berbagai penelitian tersebut masih bersifat normatif, yang hanya mengangkat permasalahan desain pengendalian manajemen dengan berbagai model-model seperti *discounted cash flow*, atau *linier programming* untuk membantu manajer membuat keputusan ekonomik yang optimal tanpa melibatkan pada faktor-faktor lain yang mempengaruhi efektivitas desain pengendalian manajemen, seperti perilaku manusia, serta kondisi lingkungan organisasi. Pada masa itu berbagai faktor-faktor tersebut dianggap sebagai "kotak hitam" yang kurang diperhatikan (Ashton, D. et al.1984)

Sejak tahun 50an, tepatnya sejak C. Argyris menerbitkan penelitiannya tahun 1952, desain penelitian akuntansi manajemen mengalami perkembangan yang sangat berarti dengan dimulainya menghubungkan desain sistem pengendalian manajemen suatu organisasi dengan perilaku manusia. Sejak saat itu desain penelitian lebih bersifat deskriptif yang diharapkan lebih bisa menggambarkan kondisi riil yang dihadapi pelaku-pelaku organisasi. Dari penelitian Argyris yang berjudul "The Impact of Budget on People" sebuah studi yang disponsori the Controllershship Foundation Cornell University School of Business and Public Administrati, sejarah penelitian akuntansi keperilakuan mulai tumbuh. Mulai saat itu tumbuhlah kesadaran untuk mengintegrasikan ilmu akuntansi dan ilmu-ilmu keperilakuan terutama ilmu psikologi dalam penelitian akuntansi.

Penelitian Argyris tersebut menguji peranan informasi akuntansi (*reliance on accounting performance measures (RAPM)*) sebagai alat untuk menilai kinerja manajer. Penelitian Argyris tersebut timbul untuk mencari jawaban adanya dugaan bahwa informasi akuntansi yang dipergunakan suatu perusahaan mempunyai pengaruh negatif pada karyawannya. Kesimpulan penelitiannya menyebutkan bahwa *RAPM* tersebut memang menimbulkan dampak negatif yang menyebabkan timbulnya (*dysfunctional behavior*) seperti ketegangan, demdam, curiga, was-was dan kurang percaya diri.

Hasil penelitian Argyris selama dua dekade tidak direspon peneliti lain. Baru pada 1972, Hopwood membuka kembali topik tersebut dengan mengajukan sebuah pertanyaan " apakah tingkah laku negatif para manajer tersebut merupakan konsekuensi penggunaan informasi akuntansi dalam penilaian kinerja atau paling tidak akibat ketidak sempurnaan sistem akuntansi atau hal tersebut tergantung pada cara yang tepat informasi akuntansi tersebut dipergunakan. Secara lebih spesifik, penelitiannya menguji pengaruh tipe penilaian kinerja (yang meliputi: *Budget Constrained Style, Profit Conscious Style dan Nonaccounting Style*) terhadap ketegangan kerja (*job related tension*), *cost tension*, persepsi karyawan pada keadilan penilaian kinerja serta karyawan pada penyeliannya. Penelitian Hopwood ini sangat monumental dan mendapat banyak perhatian dari peneliti lainnya dan hingga saat ini berbagai variabel penelitian yang dipergunakan dalam penelitian tersebut banyak dipergunakan oleh peneliti lain.

Tahun 1978 penelitian Hopwood diulang oleh Otley, yang menemukan hasil yang berbeda. Pertama, dia tidak dapat membuktikan penemuan Hopwood (1972) bahwa ketegangan bawahan akan semakin meningkat di bawah *Budget Constrained Style* Kedua, bertentangan dengan penemuan Hopwood, Otley menemukan bahwa kinerja manajer lebih baik dibawah *Budget Constrained Style*. Adanya temuan yang bertolak belakang tersebut mengundang banyak peneliti untuk menyelidikinya hingga kemudian dipergunakanlah teori kemungkinan (*contingency theory*) dalam penelitian akuntansi.

DARI UNIVERSALISTIC APPROACH KE CONTINGENCY APPROACH

Penelitian akuntansi keperilakuan pada awalnya dirancang dengan pendekatan *universalistic approach*, seperti penelitian Argyris (1952), Hopwood (1972) dan Otley (1978). Tetapi karena pendekatan ini banyak kelemahannya, segeralah muncul pendekatan lain yang

selanjutnya mendapat perhatian sangat besar dalam bidang penelitian yaitu pendekatan kontijensi (Kren dan Liao, 1988).

Secara umum teori ini menyatakan bahwa perancangan dan penggunaan desain sistem pengendalian manajemen tergantung karakteristik organisasi dan kondisi lingkungan dimana sistem tersebut akan diterapkan (Fisher, 1995). Teori ini merespon pendekatan *universalistic* yang menyatakan bahwa suatu sistem pengendalian bisa diterapkan dalam karakteristik perusahaan apapun dan kondisi lingkungan di mana saja. Pendekatan *universalistic* tersebut berdasarkan pada *scientific management theory*.

Berbagai penelitian yang menggunakan pendekatan kontijensi dilakukan, dengan tujuan mengidentifikasi berbagai variabel kontijensi yang mempengaruhi perancangan dan penggunaan sistem pengendalian manajemen. Secara ringkas, berbagai variabel kontijensi yang mempengaruhi desain pengendalian manajemen tersebut bisa dilihat pada tabel berikut.

1. **Uncertainty**

Task

Routine

Repetitive

External Factor

Unvironmental

Static vs. Dynamic

Simple vs. Complex

2. **Technology and Interdependence**

Technology: Small Batch, large batch, process production, mass production

Interdependence: Pooled, Sequential, Reciprocal

3. **Industry, Firm, and Unit Variables**

Industry: Barrier to Entry; Concentration Ratio

Firm: Structure, Size, Diversification

4. **Competitive Strategy: Porter (1980); Miles dan Snow (1978)**

5. **Observability Factor: Behavior observability; Outcome observability**

Kompleksitas desain penelitian yang menggunakan pendekatan kontijensi bisa dibagi dalam 5 (lima) level (Fisher 1995). **Level pertama**, adalah desain penelitian yang menghubungkan satu variabel kontijensi dengan satu variabel sistem pengendalian. **Level kedua**, adalah desain penelitian yang menguji interaksi (pengaruh bersama) antara satu variabel kontijensi dan satu variabel sistem

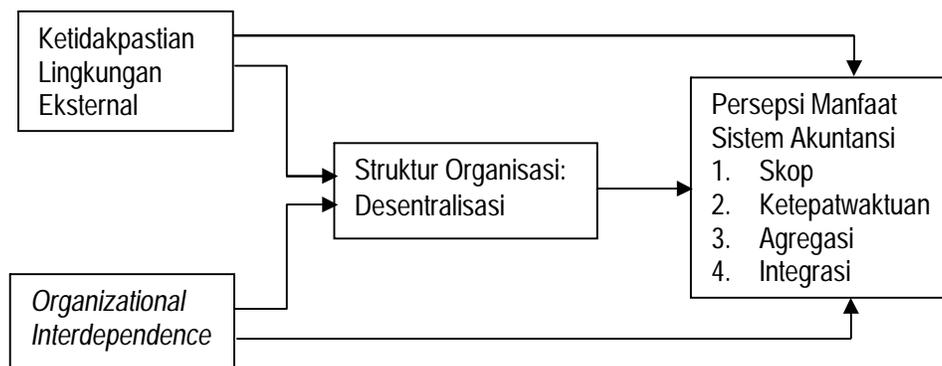
pengendalian terhadap variabel dependen tertentu (variabel konsekuensi) seperti misalnya kinerja atau kepuasan kerja. **Level ketiga**, adalah desain penelitian yang menguji interaksi antara satu variabel kontijensi dengan lebih dari satu desain pengendalian manajemen terhadap variabel konsekuensi. **Level keempat**, adalah desain penelitian yang memasukkan berbagai variabel kontijensi untuk menentukan desain pengendalian yang optimal.

Penelitian yang tergolong awal menggunakan teori kontijensi adalah Bruns dan Waterhouse (1975) yang menemukan bahwa pengendalian melalui anggaran tergantung pada bermacam-macam aspek seperti tingkat desentralisasi dan sentralisasi dan sampai sejauh mana kegiatan-kegiatan yang ada terstruktur. Merchant (1981) menemukan bahwa terdapat hubungan kontijensi antar aspek-aspek perusahaan (ukuran perusahaan, jenis produk dan desain organisasi) dengan penggunaan informasi akuntansi.

Contoh penelitian lain yang menggunakan pendekatan kontijensi misalnya Gordon dan Narayanan 1983; Chenhal dan Moris 1986; Hirst 1987.

Gordon dan Narayanan (1983) meneliti pengaruh lingkungan dan struktur organisasi dengan sistem akuntansi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem informasi akuntansi dan struktur organisasi yang diterapkan perusahaan dipengaruhi oleh kondisi lingkungan.

Penelitian Chenhal dan Moris (1986) meneliti hubungan antara variabel kontijensi ketidakpastian lingkungan serta ketergantungan organisasi terhadap hubungan antara struktur organisasi dan persepsi atas manfaat sistem akuntansi. Adapun model penelitian Chenhal dan Moris tersebut bisa digambarkan pada diagram di bawah ini.



BERBAGAI LANDASAN TEORITIS

Penelitian akuntansi keperilakuan di bidang akuntansi manajemen didominasi pada dua landasan konseptual yaitu teori keperilakuan khususnya perilaku organisasi serta teori agensi (*agency theor*) yang mendasarkan pada ilmu ekonomi (Shield dan Young, 1993 serta Kren, 1997) . Sejak tahun 1970an, banyak penelitian mengangkat isu tentang aspek-aspek motivasional dalam desain akuntansi manajemen. Teori perilaku organisasi yang banyak dipergunakan dalam desain penelitian adalah teori motivasi-kerja (*work motivation*) dengan berbagai pendukungnya. Menurut Luthans. F. (1998) secara garis besar ada 3 (tiga) golongan besar teori motivasi kerja yaitu 1) *Content Theories*, yang menjelaskan apa motivasi seseorang dalam bekerja; 2) *Process Theories (Expectancy Theories)*, yang lebih menfokuskan pada faktor-faktor yang mempengaruhi proses kognitif seseorang untuk bekerja serta 3) *Contemporary Theory*. *Content Theories* terdiri dari *Maslow's Hierarchy of Need*; *Herzberg's Two-Factor Theory* serta *Alderfer's ERG Theory*. *Process theory* adalah teori motivasi yang dikemukakan oleh Vroom serta Porter dan Lawler, sedangkan *Contemporary Theories* terdiri dari *Equity Theory* dan *Attribution Theory*. Menurut Leslie Kren (1997), dari berbagai teori motivasi tersebut, teori motivasi kerja yang paling dominan dipergunakan dalam pengembangan penelitian akuntansi keperilakuan adalah *Expectancy Theories* dan *Attribution Theories*. Selain *Expectancy Theories* dan *Attribution Theories*, teori motivasi lain yang juga banyak dipergunakan dalam penelitian adalah *Goal Theory* yang dikemukakan oleh Edwin A. Locke (Murray, 1990)

Attribution Theory

Attribution Theory mempelajari proses bagaimana seseorang mengintrepretasikan suatu peristiwa, mempelajari bagaimana seseorang mengintrepretasikan alasan atau sebab perilakunya (Luthans, 1998 serta Steers, 1988). Teori ini dikembangkan oleh Fritz Heider yang mengargumentasikan bahwa perilaku seseorang itu ditentukan oleh kombinasi antara kekuatan internal (*internal forces*) yaitu faktor-faktor yang berasal dari dalam diri seseorang misalnya kemampuan atau usaha dan *eksternal forces* yaitu faktor-faktor yang berasal dari luar misalnya *task difficulty* atau keberuntungan. Berdasarkan hal itu maka seseorang termotivasi untuk memahami lingkungannya dan sebab-sebab kejadian tertentu. Dalam penelitian keperilakuan, teori ini diterapkan dengan dipergunakannya variabel *locus of control*. Variabel tersebut terdiri dari dua komponen yaitu

internal locus of control dan *external locus of control*. *Internal locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa dia mampu secara personal mempengaruhi kinerjanya serta perilakunya melalui kemampuan, keahlian dan usaha yang dia miliki. Dilain pihak *external locus of control* adalah perasaan yang dialami seseorang bahwa perilakunya sangat ditentukan oleh faktor-faktor diluar pengendaliannya.

Contoh penelitian yang memasukkan variabel *locus of control* adalah Brownell (1981 dan 1982) serta Frucot dan Sharon (1991) seperti yang dimuat dalam Indriantoro (1993). Brownell (1981 dan 1982) menemukan bahwa hubungan antara partisipasi anggaran dengan kinerja maupun kepuasan kerja dipengaruhi oleh *locus of control*. Penelitian Brownell tersebut diulang oleh Frucot dan Sharon (1991) dengan menambahkan variabel *cultural dimensions*. Penelitian yang dilakukan Indriantoro (1993) menggabungkan dua model penelitian yang dilakukan kedua peneliti sebelumnya dengan menguji pengaruh variabel *locus of control* dan *cultural dimensions* terhadap hubungan antara kinerja dan kepuasan kerja.

Expectancy Theory

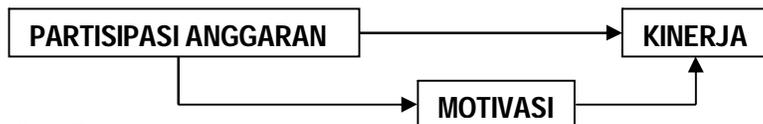
Teori ini sebenarnya telah mulai dikembangkan sejak tahun 1930an. Tetapi model *expectancy theory* yang sistematis dan komprehensif pertama kali dikemukakan oleh Victor Vroom pada bukunya *Work and Motivation* (1964). Usaha Vroom tersebut kemudian dikembangkan oleh Galbraith dan Cummings (1967), Porter dan Lawler (1968), Graen (1969) dan Campbell et al. (1970) seperti yang dimuat dalam Luthans (1998)

Dalam *expectancy theory* motivasi individu ditentukan oleh *expectancies* dan *valences*. *Expectancies* adalah keyakinan tentang kemungkinan bahwa perilaku tertentu (seperti misalnya bekerja lebih keras) akan menimbulkan hasil tertentu (seperti misalnya kenaikan gaji). *Valences* berarti nilai yang diberikan individu atas outcome (hasil) atau rewards yang akan dia terima.

Contoh penelitian yang menggunakan teori ini adalah Brownell dan McInnes (1986) serta penelitian Kren (1990) serta Ronen dan Livingston (1975) seperti yang dimuat dalam Kren (1997).

Brownell dan McInnes (1986) meneliti pengaruh tiga variabel yaitu partisipasi penganggaran, motivasi dan kinerja, yang dilakukan pada manajer tingkat menengah perusahaan-perusahaan manufaktur. Peneliti menduga bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran akan bisa meningkatkan motivasi karyawan dan selanjutnya peningkatan motivasi tersebut akan meningkatkan kinerja. Hasil penelitiannya

menunjukkan bahwa hubungan langsung antara partisipasi anggaran dan kinerja menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan, tetapi pengaruh atas variabel motivasi atas hubungan antara partisipasi anggaran dan kinerja sangat kecil. Hasil penelitian yang menyimpang dari dugaan semula salah satu hal dimungkinkan karena terjadinya *slack* anggaran akibat adanya partisipasi anggaran tersebut. Adapun model penelitian yang menguji hubungan ketiga variabel adalah sebagai berikut:

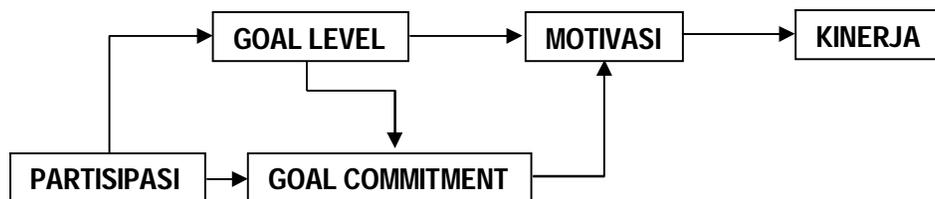


Goal Theory

Teori ini mula-mula dikembangkan oleh Edwin A. Locke (1968). Teori ini mengemukakan bahwa perilaku seseorang ditentukan oleh dua *cognitions* yaitu *values* dan *intentions* (atau tujuan). Yang dimaksud dengan *values* adalah apa yang dihargai seseorang sebagai upaya mendapatkan kemakmuran/ *welfare*. Orang telah menentukan *goal* atas perilakunya dimasa depan dan *goal* tersebut akan mempengaruhi perilaku yang sesungguhnya. Teori ini juga menyatakan bahwa perilaku individu diatur oleh ide (pemikiran) dan niat seseorang. Sasaran dapat dipandang sebagai tujuan/tingkat kinerja yang ingin dicapai oleh individu. Jika seorang individu komit dengan sasaran tertentu, maka hal ini akan mempengaruhi tindakannya dan mempengaruhi konsekuensi kinerjanya.

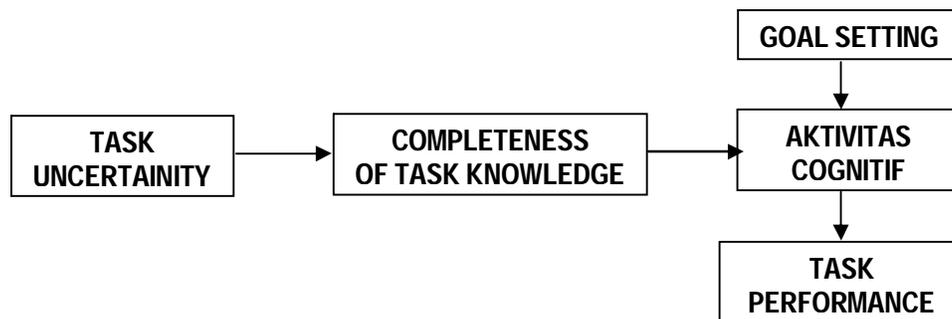
Penelitian yang menggunakan teori ini bisa dilihat dari variabel penelitian yang dipergunakan antara lain *goal level*, *goal commitment need for achievement*, serta *goal setting* (Murray, 1990). Menurut Shields & Young (1993) penelitian yang menggunakan pendekatan *goal theory* memfokuskan hubungan antara desain pengendalian manajemen terhadap variabel motivasional seperti motivasi, komitmen organisasi, kinerja serta kepuasan kerja.

Murray (1990) menjelaskan rerangka berpikir *goal theory* dalam penelitian akuntansi manajemen yang bisa dilihat pada gambar sebagai berikut.



Dalam diagram di atas, penulis menjelaskan rerangka berpikir teori goal melalui variabel partisipasi anggaran atas pengaruhnya pada kinerja manajerial. Dari gambar tersebut bisa dijelaskan bahwa ada tiga proses yang menjelaskan bagaimana desain sistem pengendalian, dalam hal ini adalah partisipasi anggaran bisa mempengaruhi kinerja. Pertama, partisipasi anggaran akan mempengaruhi kinerja, melalui variabel *goal level* dan variabel motivasi. Artinya dengan adanya partisipasi anggaran, target atas level tujuan yang ditetapkan bisa tercapai, yang kemudian hal itu akan mempengaruhi motivasi kerja yang selanjutnya akan mempengaruhi kinerja. Kedua, partisipasi anggaran akan berpengaruh terhadap kinerja melalui variabel *goal level*, *goal commitment*, dan variabel motivasi. Hal ini berarti adanya partisipasi anggaran, akan meningkatkan tercapainya *goal level*, dengan kemampuan karyawan mencapai *goal level*, hal itu akan meningkatkan komitmen karyawan pada tujuan unitnya, hal tersebut selanjutnya akan meningkatkan motivasi kerja karyawan, yang pada akhirnya meningkatkan kinerja. Ketiga, partisipasi anggaran akan bisa meningkatkan kinerja melalui *goal commitment* dan motivasi.

Adapun contoh penelitian yang menggunakan pendekatan *goal theory* adalah penelitian yang dilakukan oleh Hirst (1997) dan Keniz (1979). Secara lebih rinci, penelitian Hirst tersebut menguji interaksi antara variabel *goal setting* dan *task uncertainty* dalam mempengaruhi kinerja yang modelnya bisa dijelaskan dalam diagram dibawah ini.

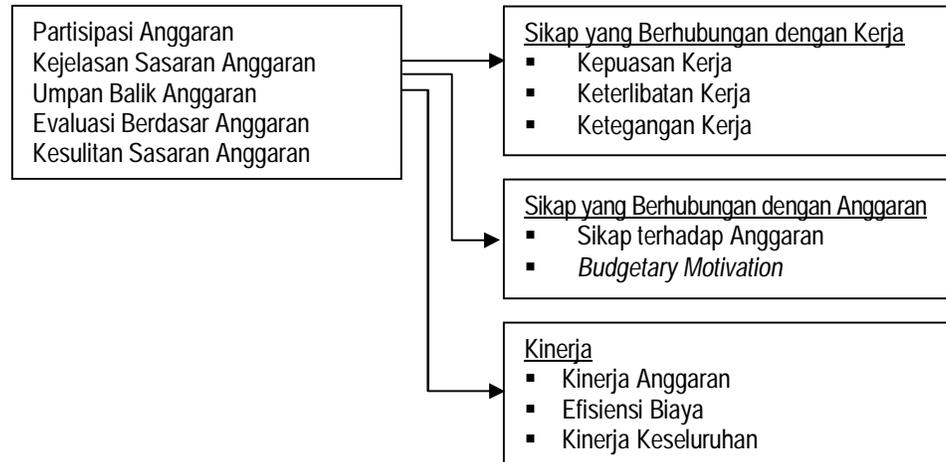


Keniz (1979) menggunakan pendekatan *goal theory* untuk meneliti hubungan antara karakteristik anggaran terhadap sikap dan kinerja manajerial. Penelitian tersebut menguji pengaruh atas berbagai karakteristik anggaran seperti *budgetary participation*, *budget goal clarity*, *budgetary feedback*, *budgetary evaluation* dan *budget goal difficulty* terhadap *dysfunctional behavior* seperti *job tension* serta

variabel motivasional seperti *cost efficiency*, *job performance*, dan *job satisfaction*. Adapun model penelitian Keniz sebagai berikut:

MODEL PENELITIAN KENIZ (1979)

ASPEK-ASPEK ANGGARAN



Teori Agen

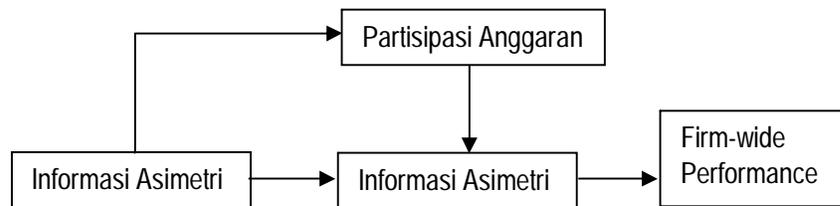
Penelitian akuntansi keperilakuan yang menggunakan teori agen mendasarkan pemikiran bagaimana adanya perbedaan informasi antara atasan dan bawahan atau antara kantor pusat dan kantor cabang atau adanya informasi asimetri mempengaruhi penggunaan sistem akuntansi (Shield dan Young 1993). Teori ini mendasarkan pada teori ekonomi. Dari sudut pandang teori agen, prinsipal (pemilik atau top manajemen) membawahi agen (karyawan atau manajer yang lebih rendah) untuk melaksanakan kinerja yang efisien. Teori ini mengasumsikan bahwa kinerja organisasi ditentukan oleh usaha dan pengaruh kondisi lingkungan. Teori ini secara umum mengasumsikan bahwa prinsipal adalah *risk-neutral* dan agen adalah *risk and effort averse*. Agen dan prinsipal diasumsikan di motivasi oleh kepentingannya sendiri dan sering kepentingan antara keduanya berbenturan (Leslie dan Kren 1997). Menurut pandangan prinsipal kompensasi yang diberikan kepada agen tersebut didasarkan pada hasil, sedangkan menurut agen dia lebih suka kalau sistem kompensasi tersebut tidak semata-mata melihat hasil tapi juga tingkat usahanya.

Berbagai penelitian yang berhubungan dengan teori ini memfokuskan perhatian bagaimana agar sistem perjanjian kontrak kompensasi bisa mencapai keseimbangan (Baiman, 1990). Alokasi atas

kinerja perusahaan antara prinsipal dan agen didasarkan pada kontrak tersebut baik tertulis maupun tidak. Sistem kompensasi dalam kondisi yang ideal (*first best*) adalah langsung dihubungkan dengan perilaku. Lebih lanjut karena faktor-faktor lingkungan dan keahlian agen lah yang akan menentukan output, sistem pembayaran insentif berdasar output (hasil) menjadi tidak efisien karena agen lah yang menanggung risiko jika ada faktor lingkungan yang mengakibatkan penurunan output.

Jika prinsipal bisa mengawasi usaha agen, *a first-best contract* yang mendasarkan pembayaran gaji atas usaha yang telah dilakukan, tidak semata-mata hasilnya, dapat dilakukan. Namun kondisi ideal tersebut sangat sulit dicapai. Berbagai penelitian yang berhubungan dengan sistem kompensasi biasanya dilakukan dalam konteks tidak adanya *first-best contract*. Hal ini yang lebih banyak terjadi karena agen yang lebih memahami perusahaan sehingga menimbulkan kesenjangan informasi (*information asymmetry*) yang menyebabkan prinsipal tak mampu untuk menentukan apakah usaha yang dilakukan agen memang benar-benar optimal.

Contoh penelitian yang menggunakan pendekatan teori agen adalah Shield dan Young (1993) serta berbagai penelitian tentang kontrak perjanjian kompensasi seperti Chow (1983); Frederickson (1992); Shield and Waller (1988) Waller and Chow (1985) serta Young et al. (1993) seperti yang dimuat dalam Kren (1997). Untuk mendapatkan gambaran yang lebih jelas tentang desain penelitian yang menggunakan teori ini, berikut diberikan contoh desain penelitian Shield dan Young (1993) seperti yang bisa dilihat pada gambar berikut ini.



Jika para peneliti yang berhubungan dengan variabel partisipasi anggaran memfokuskan pada berbagai variabel yang akan terpengaruh dengan adanya partisipasi tersebut (berbagai variabel konsekuensi, seperti sikap manajerial, motivasi kerja, kinerja dan kepuasan kerja), penelitian Shields dan Young tersebut juga melihat variabel yang menjadi penyebab (*variabel antecedents*) atas variabel partisipasi anggaran tersebut yang dalam hal ini adalah adanya informasi asimetri. Dari sudut pandang teori agen, adanya kesenjangan informasi antara atasan dan bawahan bisa menimbulkan kesenjangan

informasi. Kesenjangan informasi tersebut bisa dikurangi dengan cara dilibatkannya manajer dalam pengambilan keputusan. Dalam penelitian tersebut dihipotesakan bahwa semakin besar derajat informasi asimetri, semakin tinggi derajat penggunaan variabel partisipasi anggaran, yang berarti semakin tinggi tingkat kesenjangan informasi, semakin tinggi kemungkinan partisipasi anggaran tersebut diterapkan.

Integrasi Pendekatan

Idealnya, dalam merancang desain penelitian hendaknya kedua teori (teori keperilakuan dan teori agen) diperhatikan. Namun usaha untuk mengintegrasikan kedua teori tersebut nampaknya sangat sulit dilakukan. Biasanya suatu penelitian hanya didasarkan pada satu teori dan mengabaikan yang lain (Kren 1997). Kren dan Liao (1988) menyimpulkan bahwa, kemungkinan penelitian yang didasarkan pada teori keperilakuan mempunyai kelemahan karena jarang variabel struktur penghargaan dimasukkan dalam model penelitian. Sebaliknya, Frederickson (1992) menyatakan bahwa kesimpulan yang diambil dari penelitian yang didasarkan pada teori agen yang mengabaikan faktor-faktor keperilakuan, harus diperhatikan secara hati-hati.

Terdapat satu contoh penelitian yang sukses menggabungkan kedua teori tersebut, yaitu Frederickson (1992) yang melakukan penelitian dengan judul *“Relative Performance Information: The Effect of Common Uncertainty and Contract Type of Agen Effort”* yang dimuat dalam *The Accounting Review*. Penelitian tersebut menyimpulkan bahwa faktor-faktor keperilakuan adalah penting untuk menjelaskan hubungan antara isentif dan usaha tetapi faktor-faktor ekonomi bisa meningkatkan pengaruh faktor-faktor keperilakuan.

Sehubungan dengan adanya berbagai teori yang bisa dipergunakan, ada hal lain yang perlu diperhatikan untuk merancang desain penelitian, yang berhubungan dengan variabel *slack* anggaran, yaitu adanya perbedaan asumsi antara teori keperilakuan dan teori agen atas terjadinya *slack* anggaran (Kren 1997). Menurut teori keperilakuan, variabel partisipasi anggaran akan memungkinkan manajer untuk memberikan informasi yang dia miliki atas unit organisasi yang dia bawahi. Hal ini dikarenakan, adanya partisipasi manajer dalam pembuatan anggaran unit organisasinya memungkinkan terjadinya komunikasi yang positif antara atasan dan bawahan, sehingga hal ini menyebabkan berkurangnya kecenderungan untuk menciptakan *slack* anggaran. Sehingga dalam teori keperilakuan, partisipasi anggaran akan berhubungan negatif dengan variabel *slack* anggaran.

Sebaliknya, menurut teori agen, karena bawahan dipandang lebih tahu tentang kondisi unit organisasi yang dia bawahi, adanya kesempatan untuk berpartisipasi dalam proses penganggaran mendorong dia untuk membentuk *slack* anggaran. Dengan demikian, menurut teori agen hubungan antara variabel partisipasi anggaran dan *slack* anggaran adalah positif.

Karena adanya pandangan yang sangat berlawanan dari kedua teori, banyak peneliti dalam merumuskan hipotesa tidak semata-mata mendasarkan pada satu pendekatan saja, tetapi juga melihat penelitian lain yang meneliti hubungan antar variabel partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Tetapi karena kesimpulan hasil penelitian atas hubungan dua variabel tersebut juga masih saling berlawanan, hal ini mendorong para peneliti di bidang akuntansi keperilakuan untuk memasukkan variabel kontijensi atas hubungan antara partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Dengan arti apakah partisipasi anggaran akan meningkatkan *slack* atau menurunkan *slack* tergantung variabel kontijensi yang memoderasi hubungan antara kedua variabel (Nouri dan Parker, 1996).

Dalam penelitian Nouri dan Parker (1996) tersebut, peneliti memasukkan variabel kontijensi komitmen organisasi atas hubungan antara partisipasi anggaran dan *slack* anggaran. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kemungkinan terjadinya *slack* anggaran bisa dikurangi jika manajer yang berpartisipasi tinggi dalam penyusunan anggaran punya komitmen organisasi yang tinggi

DYADIC APPROACH

Pendekatan tersebut menyatakan bahwa ada dua pihak (*superior dan subordinate*) yang berperanan dalam proses evaluasi kinerja. Pendekatan tersebut juga mengakui bahwa superior kemungkinan tidak memperlakukan secara sama kepada seluruh bawahannya. Pendekatan ini dikembangkan oleh Dansereau et al. 1975. Dansereau menyatakan bahwa pendekatan ini tepat untuk menganalisis hubungan antara atasan dan bawahan karena mencerminkan proses yang menghubungkan antar keduanya.

Pendekatan ini sangat jarang dipergunakan. Penelitian akuntansi keperilakuan yang menggunakan pendekatan ini antara lain yang ditulis Chenhall, R. (1986) yang berjudul "Authoritarianism and Participative Budgeting- A Dyadic Analysis" yang dimuat dalam *The Accounting Review*, April 1986. Penelitian selanjutnya dilakukan oleh Choo dan Tan, yang menggunakan pendekatan ini untuk melihat adanya kesenjangan persepsi *superior dan subordinate* atas sistem

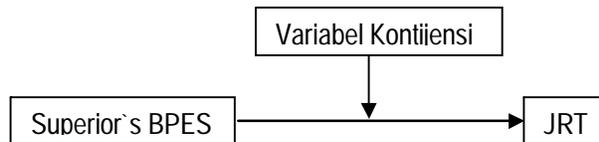
penilaian kinerja. Dan jika kesenjangan tersebut timbul akan muncullah variabel yang dalam penelitian ini dinamakan *Disagreement in Budgetary Performance Evaluation Style (BPES)*. Perbedaan penelitian sebelumnya tentang pengaruh sistem penilaian kinerja terhadap *Job Related Tension (JRT)* bisa dilihat pada diagram di bawah ini.

Panel A: Studi Pendahuluan

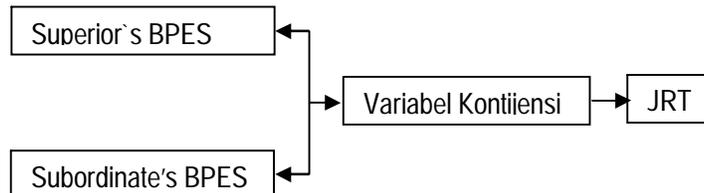
Hopwood (1972) dan Oyley (1978)



Studi Lanjutan (Pendekatan Kontijensi)



Panel B: Studi Choo dan Tan (Pendekatan Dyadic)



PENUTUP

Banyak kritik yang ditujukan terhadap penelitian akuntansi keperilakuan, yang pertama 1) banyaknya perbedaan dalam pengukuran variabel, yang berarti satu variabel ada berbagai instrumen yang bisa dipergunakan dan masing-masing sangat berbeda; 2) tidak adanya landasan konseptual yang jelas atas pengembangan variabel; 3) kelemahan metodologi dan yang paling dominan adalah 4) lemahnya pengembangan landasan teoritis (Kren 1997). Dengan adanya kelemahan tersebut, memahami lebih dalam tentang berbagai landasan teoritis dan pendekatan dalam penelitian akuntansi, nampaknya merupakan usaha yang tepat untuk menjawab kritik tersebut. Dengan demikian, hipotesa yang dirumuskan dalam desain penelitian, bisa memenuhi syarat suatu hipotesis yang baik dan lebih kuat dari hipotesis saingannya, yang biasa disebut *competing hypothesis*.

DAFTAR PUSTAKA

- Ashton, D.; T. Hopper; dan R. W. Scapens. The Changing Nature of Issues in Management Accounting. *Current Issues in Management Accounting*, 1984.
- Baiman. S. Agency Research in Managerial Accounting: A Second Look. *Accounting Organizations and Society*. 1990. 241 – 371
- Brownell, P. dan M. McInnes. Budgetary Participation, Motivation and Managerial Performance. *The Accounting Review* 61 (October). 1986. 587 – 600
- Chenhall. R.H. dan D. Morris. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System. *The Accounting Review*. January. 1996. 18–35
- Choo, F. dan Kim B.Tan. A Study of the Relation Among Disagreement in Budgetary Performance Evaluation Style, Job Related Tension and Performance. *Behavioral Research in Accounting*.
- Fisher, J.G. Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*.
- Gordon, L.A. dan V.K. Narayanan. Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting Organizations and Society*.
- Hirst, M.K. The Effect of Setting Budget Goals and Task Uncertainty on Performance: A theoretical Analysis. *The Accounting Review*, October 1987. 774 – 784
- Hoopwood, A.G. An Empirical Study of the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*. 1972. 156 – 182.
- Keniz, I. Effect of Budgetary Goal Characteristic on Managerial Attitudes and Performance. *The Accounting Review*, 1979.
- Kren, L. The Role of Accounting Information in Organizational Control: The State of The Art. *Behavioral Accounting Research: Foundations and Frontiers*. 1997. 2 – 48
- Kren, L. dan W.M. Liao. The Role of Accounting Information in the Control of Organizations: A Review of the Evidence. *Journal of Accounting Literature*. 1988. 280 – 309

- Luthans, F. *Organizational Behavior*. Mc. Graw-Hill. 8th ed. 1998
- Murray, D. the Performance Effect of Participative Budgeting: An Integration of Intervening and Moderating Variables. *Behavioral Research in Accounting*. 1990 104 –123.
- Nouri, H. dan R. J. Parker. The Effect of Organizational Commitment on the Relation Between Budgetary Participation and Budgetary Slack. *Behavioral Research in Accounting, Vol. 8, 1996*.
- Indriantoro, N. The Effect of Participative Budgeting on Job Performance and Job Satisfaction with Locus of Control and Cultural Dimensions as Moderating Variables Dissertation. 1993.
- Otley, D. T. Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research* 1978. 122- 149
- Shields, M.D. dan S.M.Young. Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effect of Asymmetrical Information. *Journal of Management Accounting Research*. Fall. 1993. 265 – 280
- Siegel, G.; Marconi, dan Helena R. *Behavioral Accounting*. South-Western Publishing Co. 1989.
- Steers, R.M. *Introduction to Organizational Behavior*. Scott Foresman and Company, 3rd. Ed. 1988.