

BAB II

LANDASAN TEORI

A. Sistem Pengendalian Manajemen

Kenneth A. Merchant dan Wim A. Van der Stede dalam bukunya *Management Control System* (2007) menjabarkan pengendalian manajemen sebagai proses untuk memastikan orang-orang dalam organisasi tersebut bekerja sejalan dengan strategi organisasi untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Pengendalian manajemen juga dapat diartikan sebagai proses memotivasi, membuat, atau bahkan memaksa para pegawai bertindak sesuai dengan kebutuhan organisasi.

Masih menurut Merchant (2007), sistem pengendalian manajemen (SPM) meliputi semua alat atau mekanisme yang digunakan oleh manajer untuk memastikan bahwa perilaku pegawai konsisten dengan tujuan dan strategi organisasi. Proses pengendalian manajemen adalah inti dari sistem pengendalian manajemen (SPM) yaitu rangkaian pengendalian manajemen yang dimulai dengan proses perencanaan strategi, proses penetapan anggaran, pelaksanaan, pengukuran kinerja, serta sistem kompensasi.

Fokus dari SPM adalah sumber daya manusia. Artinya, seorang atasan memerlukan SPM untuk memastikan agar bawahannya berperilaku dan berkinerja sesuai dengan tujuan organisasi sehingga tercapai sinergi organisasional (Efferin dan Soeherman, 2010). Pengendalian manajemen penting dalam bertahan terhadap

kemungkinan karyawan melakukan hal yang tidak diinginkan organisasi atau gagal melakukan hal yang harus dilakukan.

Sebab permasalahan penerapan pengendalian manajemen :

1. Kurangnya pengarahan (*lack of direction*)

Karyawan memiliki kinerja buruk dapat disebabkan mereka tidak tahu apa yang diinginkan organisasi dari mereka. Oleh karena itu perlu menginformasikan karyawan bagaimana cara agar mereka dapat memaksimalkan kontribusi terhadap pencapaian tujuan organisasi

2. Masalah motivasi (*lack of motivation*)

Sering terjadi, meski karyawan tahu apa yang harus dikerjakan, mereka tidak melakukannya karena adanya masalah motivasi. Masalah motivasi seringkali timbul karena tujuan individu dan organisasi seringkali tidak sama. Karyawan kadang bertindak untuk tujuan pribadinya dan mengorbankan tujuan organisasi.

3. Keterbatasan individu (*personal limitation*)

Permasalahan terakhir yang dapat timbul meski karyawan tahu ekspektasi atas mereka dan termotivasi untuk bekerja adalah adanya batasan individu seperti kurangnya pengetahuan, pelatihan, pengalaman, stamina dalam mengerjakan tugas.

Merchant dan Van der Stede membagi pengendalian menjadi empat tipe pengendalian yang bersifat saling melengkapi, yaitu pengendalian hasil (*result control*), pengendalian tindakan (*action control*), pengendalian individu (*personnel control*) dan pengendalian budaya (*cultural control*). Pengendalian hasil adalah tipe pengendalian yang melibatkan pemberian imbalan pada karyawan untuk hasil yang bagus atau dapat juga disebut insentif atas kinerja. Pengendalian tindakan merupakan bentuk pengendalian yang paling langsung berusaha mempengaruhi perilaku karyawan dengan cara memastikan karyawan bertindak sesuai yang diinginkan organisasi. Sedangkan pengendalian budaya dirancang untuk mendukung adanya pemantauan bersama; bentuk yang kuat dari tekanan kelompok terhadap individu yang melenceng dari nilai dan norma kelompok. Pengendalian budaya akan sangat efektif bila anggota kelompok memiliki ikatan emosional yang kuat.

B. Pengendalian Hasil (*Result Control*)

Pengendalian hasil adalah tipe pengendalian yang melibatkan pemberian imbalan pada karyawan untuk hasil yang bagus atau dapat juga disebut insentif atas kinerja. (Merchant, 2007)

Dalam implementasi pengendalian hasil, diperlukan 4 elemen yang bertahap:

1. Mendefinisikan dimensi kinerja

Organisasi perlu menentukan fokus pada suatu dimensi kinerja agar dapat menentukan hasil yang harus diukur. Selain perlu menentukan apa yang organisasi inginkan untuk diukur, juga harus memastikan bahwa pengukuran yang dilakukan sudah sesuai.

2. Pengukuran kinerja

Pengukuran merupakan elemen penting dalam sistem pengendalian hasil. Objek dari pengukuran adalah kinerja yang khusus dari entitas organisasi/seorang karyawan pada periode tertentu.

3. Pengaturan target kinerja

Target kinerja dapat mempengaruhi tindakan dalam dua cara :

- a) Meningkatkan motivasi dengan menyediakan tujuan yang jelas bagi karyawan
- b) Target kinerja membuat karyawan dapat menilai dirinya sendiri

4. Pemberian imbalan atau hukuman

Pengendalian hasil akan maksimal apabila 3 kondisi berikut terpenuhi : (1) organisasi tahu hasil yang diinginkan; (2) kemampuan mempengaruhi hasil (hasil dapat dikendalikan dengan meningkatkan kinerja karyawan; (3) superior/manajer harus dapat menentukan kriteria pengukuran dengan efektif.

C. Sistem Kompensasi

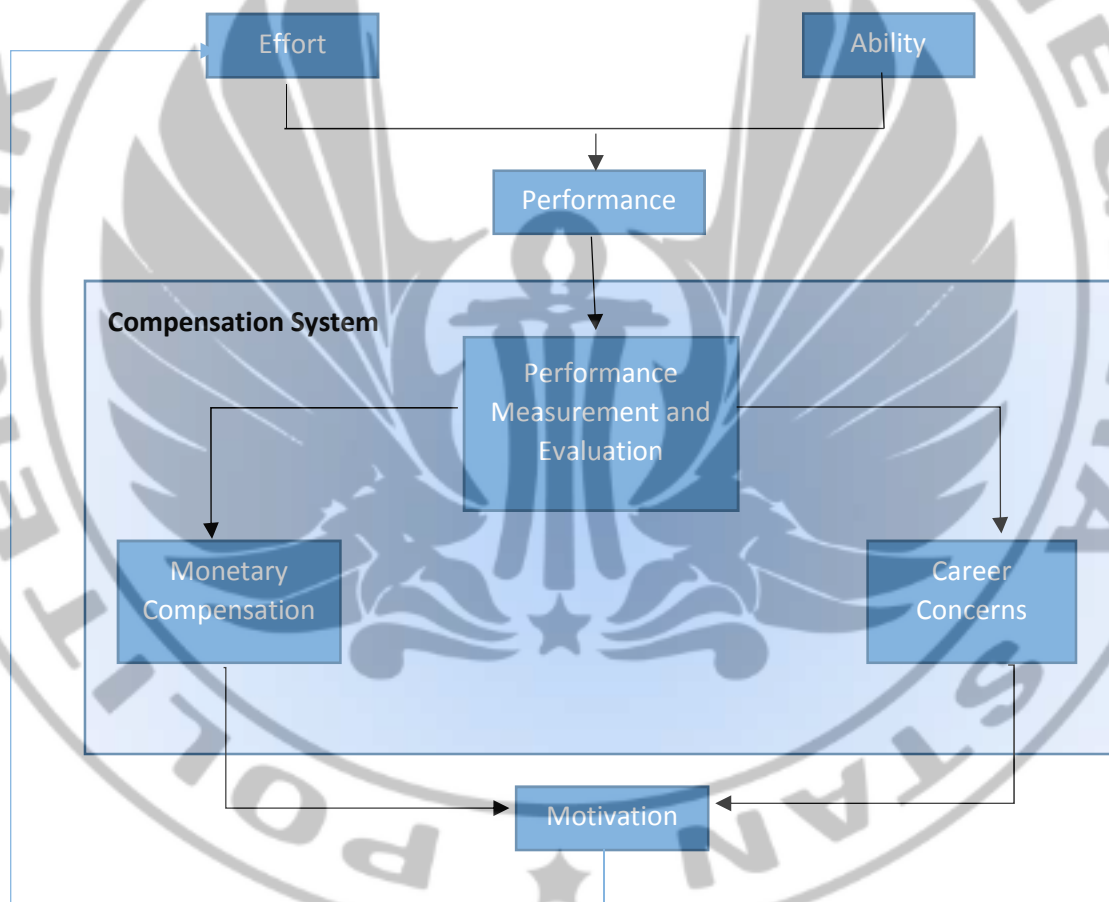
Kompensasi merupakan jumlah paket yang ditawarkan organisasi kepada pekerja sebagai imbalan atas penggunaan tenaga kerjanya (Wibowo, 2007). Sedangkan Werther dan Davis (1996) menyatakan kompensasi sebagai apa yang diterima pekerja sebagai tukaran atas kontribusinya kepada organisasi. Selanjutnya Werther dan Davis menyatakan bahwa di dalam kompensasi terdapat sistem insentif yang menghubungkan

kompensasi dengan kinerja. Pengertian lain dari kompensasi menurut Schoell et.al dalam Buchari Alma (2003), *Compensation is all form of pay or benefits for employees that arise from their employment.*

Van Herpen (2005) mendefinisikan sistem kompensasi sebagai sebuah sistem yang meliputi:

- 1) semua jenis imbalan (*absolute level of rewards*),
- 2) pengukuran kinerja dan evaluasi (*performance measurement and evaluation*), serta
- 3) pengembangan karir (*career concerns*).

Gambar II.1 Kerangka konsep dan hubungan antar-elemen dalam sistem kompensasi



Sumber : Van Herpen (2005), *The Effects of Performance Measurement and Compensation on Motivation : an Empirical Study*

Persepsi pegawai terhadap keseluruhan proses ini menentukan perilaku mereka sekaligus keberhasilan dari sistem tersebut. Kombinasi dari ketiga elemen tersebut menghubungkan kinerja pegawai dengan imbalan yang akan mereka dapatkan dalam bentuk kompensasi moneter (uang) dan promosi (karir). Imbalan mempengaruhi motivasi, yang kemudian mempengaruhi usaha dan kinerja pada akhirnya.

Menurut Thierry (1987) efektifitas dari sebuah sistem kompensasi (dalam hal ini kombinasi dari pengukuran kinerja, kompensasi moneter, dan pengembangan karir) bergantung pada persepsi pegawai terhadap tiga karakteristik, yaitu : (1) *transparency*, (2) *fairness*, dan (3) *controllability*. Ketiga karakteristik tersebut saling berhubungan satu sama lain. Berikut penjelasannya :

1. *Transparency* (transparansi)

Persepsi transparansi dari sebuah sistem kompensasi bergantung pada dua karakteristik : komunikasi dan kompleksitas. Sebuah sistem yang transparan menginformasikan risiko yang akan dihadapi pegawai bukan hanya sebagai aturan dari sistem kompensasi tersebut, namun juga tujuan utama organisasi. Komunikasi yang jelas mengenai aturan-aturan ini kepada para pegawai akan meningkatkan pemahaman mereka terhadap metode, cara pengukuran, dan target yang digunakan sehingga menambah dukungan terhadap sistem kompensasi tersebut. “*Perceived uncertainty decreases the effectiveness of (incentive) compensation*” (Gibbons, 1998). Kesimpulannya, transparansi dari sistem kompensasi dapat berpengaruh positif terhadap motivasi pegawai.

2. *Fairness* (keadilan)

Beberapa teori keagenan (*agency theory*) yang membahas mengenai hubungan antara pimpinan (*principal*) dengan bawahannya (*agent*) berfokus pada konsep keadilan. *Reciprocity theory* menekankan *agent* harus mendapat kompensasi dalam jumlah relatif adil dibandingkan dengan yang diterima *principal* (Fehr dan Gächter, 2000). Jika kondisi ini tidak terpenuhi menurut persepsi *agent*, motivasinya akan menurun (Anderhub et al, 2002). Selain itu, *Equity theory* juga menekankan pentingnya seorang agen mendapat kompensasi yang adil di antara sesama agen. Agen tersebut akan membandingkan rasio kinerja dan imbalan yang diterima dengan agen lainnya.

Dalam penelitian ini, *Account Representative* dapat diibaratkan sebagai agent pada organisasi besar Direktorat Jenderal Pajak dengan para pejabat eselon sebagai principal-nya.

Namun demikian, meski kebutuhan tentang keadilan dapat dimengerti jelas secara teori, evaluasi kinerja yang bias, tidak akurat dan penilaian yang cenderung melebihi kinerja sebenarnya, sangat sering terjadi di lapangan (Prendergast, 1999). Atasan biasanya mengambil jalan aman untuk hubungan dengan bawahannya, dengan memberi nilai baik dalam evaluasi kinerja, terlepas dari kinerja riil-nya. Bagaimanapun, pengukuran kinerja yang tidak akurat, tidak benar, dan tidak terdiferensiasi akan mengurangi efektivitas pemberian insentif dalam organisasi (Prendergast, 1999). Dengan demikian, persepsi keadilan dari elemen-elemen sistem kompensasi akan berpengaruh positif terhadap motivasi pegawai.

3. *Controllability* (dapat dikendalikan)

Karakteristik ketiga yang digunakan untuk mengevaluasi efektifitas sistem kompensasi adalah persepsi hubungan antara usaha (*effort*) dan variabel kompensasi. Baker (2002) mendefinisikan *controllability* sebagai sejauh mana seorang agent dapat mengendalikan atau mempengaruhi hasil. Semakin kuat persepsi *controllability* dari berbagai elemen sistem kompensasi, semakin tinggi pula tingkat motivasi.

D. *ACCOUNT REPRESENTATIVE*

Salah satu ciri reformasi birokrasi dalam perpajakan yang merupakan perwujudan dari modernisasi perpajakan atau yang lebih dikenal dengan istilah Sistem Administrasi Perpajakan Modern adalah dibentuknya *Account Representative (AR)*. Sesuai dengan KEP-178/PJ/2004 tentang Cetak Biru (*Blue Print*) Kebijakan Direktorat Jenderal Pajak Tahun 2001 sampai dengan Tahun 2010 yang menjelaskan tentang bagaimana penyusunan strategi dan sasaran yang ingin dicapai dari tahun 2001 hingga tahun 2010 untuk dapat memodernisasi sistem perpajakan nasional. Sebagai penunjang Keputusan tersebut dibentuklah *Account Representative (AR)* di Kantor Pelayanan Pajak yang telah mengimplementasikan organisasi modern pada tahun 2006.

Dasar hukumnya adalah Keputusan Menteri Keuangan nomor 98/KMK.01/2006 tentang Account Representative pada Kantor Pelayanan Pajak yang Telah Mengimplementasikan Organisasi Modern. Pasal 1 ayat (2) berbunyi, yang dimaksud *Account Representative* adalah pegawai yang diangkat pada setiap Seksi Pengawasan dan Konsultasi di Kantor Pelayanan Pajak yang telah mengimplementasikan Organisasi Modern.

KMK nomor 98/KMK.01/2006 menyebutkan bahwa *Account Representative* (AR) mempunyai tugas:

1. melakukan **pengawasan** kepatuhan perpajakan Wajib pajak;
2. bimbingan/himbauan dan **konsultasi** teknis perpajakan kepada wajib pajak;
3. penyusunan profil Wajib Pajak;
4. analisis kinerja Wajib Pajak, rekonsiliasi data Wajib Pajak dalam rangka intensifikasi; dan
5. melakukan evaluasi hasil banding berdasarkan ketentuan yang berlaku.

Reformasi organisasi dalam tubuh DJP kemudian dilanjutkan dengan melakukan Perubahan Organisasi dan Tata Kerja instansi Vertikal Direktorat Jenderal Pajak juga berubah sejak dikeluarkannya Peraturan Menteri Keuangan nomor 206.2/PMK.01/2014 tanggal 17 Oktober 2014. Dalam PMK 206.2/PMK.01/2014 Seksi Pengawasan dan Konsultasi berubah tugasnya dan terbagi menjadi :

1. Seksi Pengawasan dan Konsultasi I mempunyai tugas melakukan proses penyelesaian permohonan Wajib Pajak, usulan pembetulan ketetapan pajak, bimbingan dan konsultasi teknis perpajakan kepada Wajib Pajak, serta usulan pengurangan Pajak Bumi dan Bangunan; dan
2. Seksi Pengawasan dan Konsultasi II, Seksi Pengawasan dan Konsultasi III, serta Seksi Pengawasan dan Konsultasi IV, masing-masing mempunyai tugas melakukan pengawasan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak, penyusunan profil Wajib Pajak, analisis kinerja Wajib Pajak, rekonsiliasi data Wajib Pajak dalam rangka melakukan intensifikasi dan himbauan kepada Wajib Pajak.

Sebagai implikasi dari pemisahan tugas Seksi Waskon, diterbitkanlah Peraturan Menteri Keuangan Nomor 79/PMK.01/2015 tentang *Account Representative* pada Kantor Pelayanan Pajak. PMK-79/PMK.01/2015 ini juga sekaligus mencabut Peraturan Menteri Keuangan nomor 68/PMK.01/2008 tentang Perubahan atas Keputusan Menteri Keuangan Nomor 98/KMK.01/2006 tentang *Account Representative* pada Kantor Pelayanan Pajak yang telah mengimplementasikan Organisasi Modern.

PMK-79/PMK.01/2015 tentang *Account Representative* pada Kantor Pelayanan Pajak membuat pemisahan pada posisi *Account Representative* sehingga kini *Account Representative* terdiri dari :

1. *Account Representative* yang menjalankan fungsi pelayanan dan Konsultasi Wajib Pajak (AR Pelayanan), yang berada di Seksi Waskon I; dan
2. *Account Representative* yang menjalankan fungsi Pengawasan dan Penggalan Potensi Wajib Pajak (AR Pengawasan), yang berada di Seksi Waskon II, Waskon III dan Waskon IV.

Account Representative Pelayanan mempunyai tugas:

1. melakukan proses penyelesaian permohonan Wajib Pajak;
2. melakukan proses penyelesaian usulan pembetulan ketetapan pajak;
3. melakukan bimbingan dan konsultasi teknis perpajakan kepada Wajib Pajak; dan
4. melakukan proses penyelesaian usulan pengurangan Pajak Bumi dan Bangunan.

Sedangkan tugas *Account Representative* Pengawasan antara lain :

1. melakukan pengawasan kepatuhan kewajiban perpajakan Wajib Pajak;
2. menyusun profil Wajib Pajak;
3. analisis kinerja Wajib Pajak; dan
4. rekonsiliasi data Wajib Pajak dalam rangka intensifikasi dan himbauan kepada Wajib Pajak.

E. Pengukuran Kinerja dan *Balance Scorecard*

1. Pengukuran Kinerja

“Kinerja (*performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran,

tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam strategic planning suatu organisasi. Kinerja bisa diketahui hanya jika individu atau kelompok individu tersebut mempunyai kriteria keberhasilan yang telah ditetapkan. Kriteria keberhasilan ini berupa tujuan-tujuan atau target-target tertentu yang hendak dicapai. Tanpa ada tujuan atau target, kinerja seseorang atau organisasi tidak mungkin dapat diketahui karena tidak ada tolok ukurnya.” (Moh. Mahsun, 2006)

Sementara menurut Lohman (2003) dalam Mahsun (2006) pengukuran kinerja merupakan suatu aktivitas penilaian pencapaian target-target tertentu yang diderivasi dari tujuan strategis organisasi. Whittaker (dalam BPKP, 2000) menjelaskan bahwa pengukuran kinerja merupakan suatu alat manajemen yang digunakan untuk meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Simons (dalam BPKP, 2000) menyebutkan bahwa pengukuran kinerja membantu manajer dalam memonitor implementasi strategi bisnis dengan cara membandingkan antara hasil aktual dengan sasaran dan tujuan strategis.

Jadi dapat disimpulkan pengukuran kinerja adalah suatu metode atau alat yang digunakan untuk mencatat dan menilai pencapaian pelaksanaan kegiatan berdasarkan tujuan, sasaran, dan strategi sehingga dapat diketahui kemajuan organisasi serta meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas. Menurut Gordon (1993, 36), salah satu tujuan pengukuran kinerja adalah untuk meningkatkan motivasi karyawan dalam memberikan kontribusi kepada organisasi.

Mohamad Mahsun dalam bukunya Pengukuran Kinerja Sektor Publik (2006) menyebutkan elemen pokok suatu pengukuran kinerja antara lain:

1. Menetapkan tujuan, sasaran, dan strategi organisasi.
2. Merumuskan indikator dan ukuran kinerja.
3. Mengukur tingkat ketercapaian tujuan dan sasaran-sasaran organisasi.
4. Evaluasi kinerja (*feedback*, penilaian kemajuan organisasi, meningkatkan kualitas pengambilan keputusan dan akuntabilitas).

2. *Balance Scorecard* dan Implementasinya

Balance Scorecard adalah pendekatan terhadap strategi manajemen yang dikembangkan oleh Drs. Robert Kaplan (Harvard Business School) and David Norton pada awal tahun 1990. *Balance Scorecard* berasal dari dua kata yaitu *balanced*

(berimbang) dan *scorecard* (kartu skor). Melalui kartu skor, skor yang hendak diwujudkan organisasi/individu di masa depan dibandingkan dengan hasil kinerja sesungguhnya. Hasil perbandingan ini digunakan untuk melakukan evaluasi atas kinerja organisasi/individu yang bersangkutan. Kata berimbang dimaksudkan untuk menunjukkan bahwa kinerja organisasi/individu diukur secara berimbang dari dua aspek: keuangan dan non keuangan, jangka pendek dan jangka panjang, internal dan eksternal.

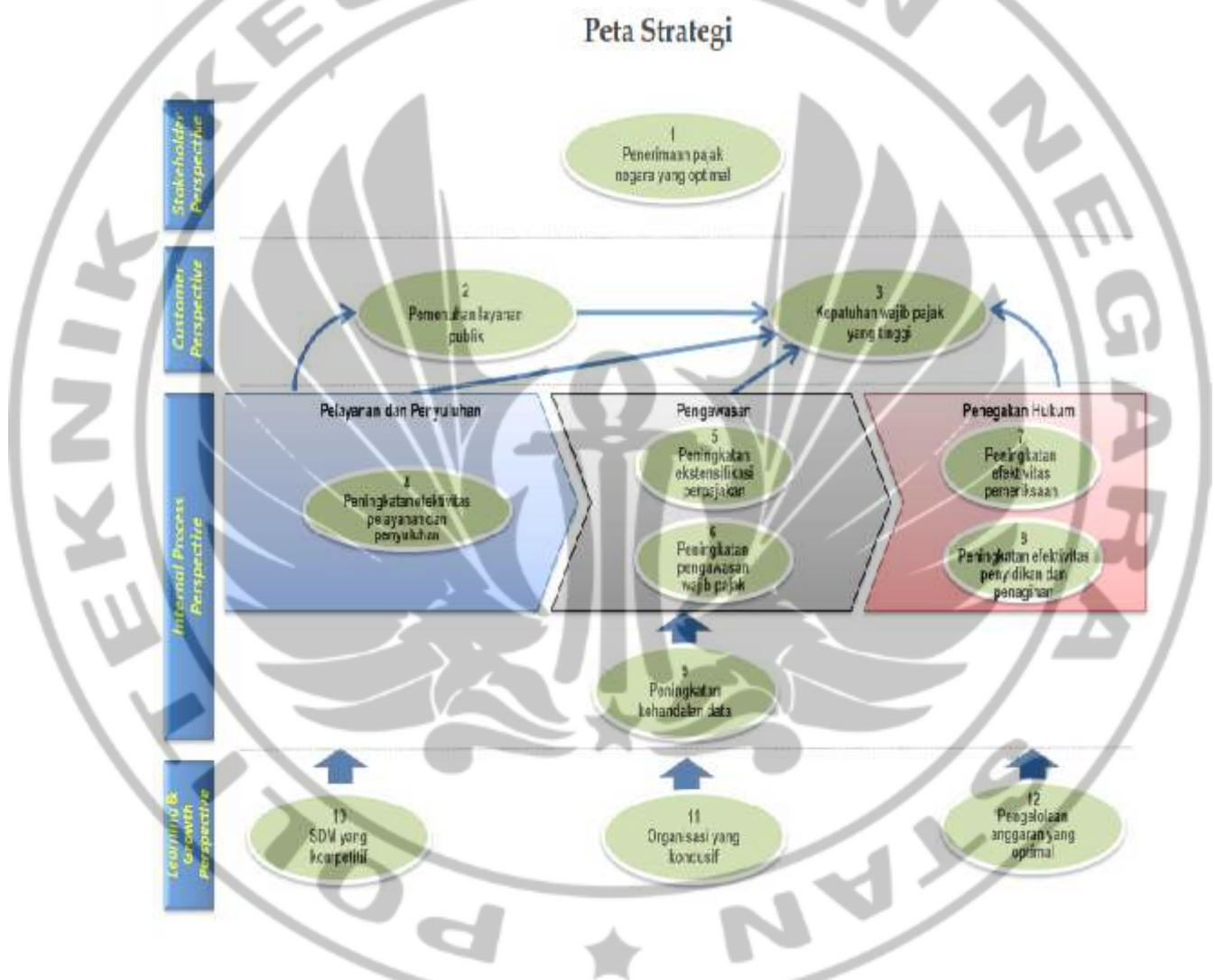
Dengan dimulainya program reformasi birokrasi yang ditetapkan melalui Keputusan Menteri Keuangan Nomor 30/KMK.01/2007 tentang Reformasi Birokrasi Departemen Keuangan maka dimulai juga manajemen kinerja Kemenkeu berbasis *Balanced Scorecard* (BSC). Pengelolaan kinerja berbasis BSC di lingkungan Kementerian Keuangan (Kemenkeu) didasarkan pada Keputusan Menteri Keuangan Nomor 12/ KMK.01/2010 tentang Pengelolaan Kinerja di Lingkungan Departemen Keuangan. Keputusan tersebut mengatur tentang penetapan pengelola kinerja, kontrak kinerja, penyusunan dan perubahan peta strategi, Indikator Kinerja Utama (IKU), dan target, serta pelaporan capaian kinerja triwulanan kepada Menteri Keuangan.

Pada dasarnya BSC Kemenkeu harus diturunkan (*cascaded*) ke seluruh unit organisasi yang ada di bawahnya. BSC Kemenkeu ini disebut Kemenkeu-Wide sedangkan setelah di-cascade ke unit organisasi di bawahnya yaitu ke eselon I disebut Kemenkeu -One, ke eselon II disebut Kemenkeu -Two, ke eselon III disebut Kemenkeu -Three, ke eselon IV disebut Kemenkeu -Four, dan ke level pelaksana disebut Kemenkeu -Five. Sehingga, setiap tujuan kinerja dari Kemenkeu akan diturunkan kepada unit di bawahnya sampai dengan pelaksana.

Berdasarkan buku panduan pengelolaan kinerja berbasis BSC di lingkungan Kementerian Keuangan (2010), BSC Kemenkeu merupakan alat manajemen strategi yang menerjemahkan visi, misi dan strategi yang tertuang dalam Rencana Strategis (Renstra) dan *Road-map* Kemenkeu ke dalam suatu peta strategi. BSC di lingkungan Kementerian Keuangan antara lain terdiri dari : (1) Sasaran Strategis; (2) Peta Strategi; (3) Indikator Kinerja Utama (IKU); dan (4) Target.

DJP sebagai salah satu unit eselon I di bawah Kemenkeu juga mengimplementasikan konsep BSC ini. Adapun implementasinya menggunakan Keputusan Dirjen Pajak Nomor KEP-105/PJ/2012 tentang Pedoman Pengelolaan Kinerja di Lingkungan Direktorat Jenderal Pajak.

Gambar II.2 Peta Strategi Direktorat Jenderal Pajak



Account Representative Pengawasan berada pada level Kemenkeu-Five. Untuk tahun 2016, Sasaran Strategis, IKU, dan target AR Pengawasan adalah seperti terangkum dalam tabel II.1.

Tabel II.1 Indikator Kinerja Utama AR Pengawasan

Sasaran Strategis		Indikator Kinerja Utama		Aspek Target
1	Penerimaan pajak negara yang optimal	1a-CP	Persentase realisasi penerimaan <i>extra effort</i> pengawasan	Kuantitas/Output
2	Kepatuhan Wajib Pajak yang tinggi	2a-CP	Persentase tingkat kepatuhan pembayaran Wajib Pajak Badan dan OP Non Karyawan	Kuantitas/Output
3	Peningkatan pengawasan wajib pajak	3a-CP	Persentase himbauan SPT Tahunan yang selesai ditindaklanjuti	Kuantitas/Output
		3b-CP	Persentase himbauan SPT Masa yang selesai ditindaklanjuti	Kuantitas/Output
		3c-CP	Persentase penyelesaian Pemeriksaan oleh petugas pemeriksa pajak	Kuantitas/Output
		3d-C	Persentase realisasi usulan riksus yang disetujui	Kuantitas/Output
		3e-N	Persentase penerbitan STP	Kuantitas/Output
		3f-N	Persentase Kunjungan (Visit)	Kuantitas/Output

Sumber : Dokumen Kontrak Kinerja AR Pengawasan

Dari implementasi BSC di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak (sebagai bagian dari Kementerian Keuangan), dapat terlihat bahwa pengukuran kinerja di organisasi DJP sudah menyeluruh dan meliputi berbagai aspek baik keuangan maupun non-keuangan. Indikator Kinerja Utama sebagai tolok ukur kinerja pegawai adalah hal yang baik dan cukup realistis.

Di sisi lain, Peraturan Presiden No. 37 tahun 2015 tentang Tunjangan Kinerja Pegawai di Lingkungan DJP menyebutkan secara eksplisit bahwa pembayaran tunjangan kinerja pegawai di lingkungan DJP adalah berdasarkan persentase hasil

realisasi penerimaan pajak dari target yang telah ditetapkan dalam APBN. Realisasi penerimaan yang dimaksud di sini adalah realisasi penerimaan pajak nasional, bukan per-Kanwil, per-KPP, ataupun per-AR. Dapat dikatakan bahwa pengukuran kinerja di dalam organisasi DJP, khususnya berkaitan dengan pemberian imbalan (kompensasi) terhadap para pegawainya, bukan didasarkan pada pencapaian IKU pribadi namun pencapaian organisasi dengan indikator penerimaan pajak nasional.

F. Kompensasi Moneter

Menurut Hasibuan (2007, 117) kompensasi finansial/moneter adalah semua pendapatan yang berbentuk uang, yang mencakup gaji dan upah, ditambah tunjangan-tunjangan yang diterima karyawan sebagai imbalan atas jasa yang diberikan oleh perusahaan.

Komponen kompensasi moneter menurut Veithzal Rivai (2008, 360) sebagai berikut:

a. Gaji

Gaji adalah balas jasa dalam bentuk uang yang diterima karyawan sebagai konsekuensi dari kedudukannya sebagai seorang karyawan yang memberikan sumbangan tenaga dan pikiran dalam mencapai tujuan perusahaan. Atau, dapat juga dikatakan sebagai bayaran tetap yang diterima seseorang dari keanggotaannya dalam sebuah perusahaan.

b. Upah

Upah merupakan imbalan finansial langsung yang dibayarkan kepada karyawan berdasarkan jam kerja, jumlah barang yang dihasilkan atau banyaknya pelayanan yang diberikan. Jadi tidak seperti gaji yang jumlahnya relatif tetap, besarnya upah dapat berubah-ubah tergantung pada keluaran yang dihasilkan.

c. Insentif

Insentif merupakan imbalan langsung yang dibayarkan kepada karyawan karena kinerjanya melebihi standar yang ditentukan. Insentif merupakan bentuk lain dari upah langsung di luar upah dan gaji yang merupakan kompensasi tetap, yang bisa disebut kompensasi berdasarkan kinerja (*pay for performance plan*).

d. Kompensasi tidak langsung (*fringe benefit*)

Kompensasi tidak langsung merupakan kompensasi tambahan yang diberikan berdasarkan kebijakan perusahaan terhadap semua karyawan sebagai upaya meningkatkan kesejahteraan karyawan. Contohnya berupa fasilitas, seperti : asuransi-asuransi, tunjangan-tunjangan, uang pensiun, dan lain-lain.

Untuk pegawai di lingkungan Direktorat Jenderal Pajak, tambahan kompensasi moneter yang diterima di luar gaji disebut sebagai tunjangan kinerja (*tukin*). Meski dinamakan tunjangan, secara esensi tunjangan kinerja lebih masuk ke dalam kategori insentif. Menurut Pangabean (2002,93), insentif adalah kompensasi yang mengaitkan gaji dengan produktivitas. Insentif merupakan penghargaan dalam bentuk uang yang diberikan kepada mereka yang dapat bekerja melampaui standar yang telah ditentukan.

“Pada dasarnya tujuan utama dari pengendalian melalui sistem insentif adalah untuk menyesuaikan antara kepentingan diri karyawan dengan tujuan organisasi” (Merchant, 2007). Manfaat insentif antara lain :

- (1) sebagai alat yang efektif bagi manajemen untuk mengomunikasikan apa sesungguhnya hal-hal yang menjadi *main focus* dan *main goal* dari organisasi;
- (2) sarana memotivasi pegawai; dan
- (3) sebagai daya tarik untuk merekrut dan mempertahankan personel.

Peraturan yang berlaku tentang insentif untuk pegawai Direktorat Jenderal Pajak adalah Peraturan Presiden No. 37 tahun 2015 tentang Tunjangan Kinerja Pegawai di Lingkungan DJP. Pasal 2 ayat (4) dari Perpres tersebut menyebutkan :

- “ a. tunjangan kinerja dibayarkan 100% (seratus persen) pada tahun berikutnya selama satu tahun dalam hal realisasi penerimaan pajak sebesar 95% (sembilan puluh lima persen) atau lebih dari target penerimaan pajak;
- b. tunjangan kinerja dibayarkan 90% (sembilan puluh persen) pada tahun berikutnya selama satu tahun dalam hal realisasi penerimaan pajak sebesar 90% (sembilan puluh persen) sampai dengan kurang dari 95% (sembilan puluh lima persen) dari target penerimaan pajak;
- c. tunjangan kinerja dibayarkan 80% (delapan puluh persen) pada tahun berikutnya selama satu tahun dalam hal realisasi penerimaan pajak sebesar

- 80% (delapan puluh persen) sampai dengan kurang dari 90% (sembilan puluh persen) dari target penerimaan pajak;
- d. tunjangan kinerja dibayarkan 70% (tujuh puluh persen) pada tahun berikutnya selama satu tahun dalam hal realisasi penerimaan pajak sebesar 70% (tujuh puluh persen) sampai dengan kurang dari 80% (delapan puluh persen) dari target penerimaan pajak; atau
 - e. tunjangan kinerja dibayarkan 50% (lima puluh persen) pada tahun berikutnya selama satu tahun dalam hal realisasi penerimaan pajak kurang dari 70% (tujuh puluh persen) dari target penerimaan pajak.”

Sementara untuk besaran tunjangan kinerja yang dibayarkan kepada pegawai DJP tertera dalam lampiran Peraturan Presiden No. 37 tahun 2015.

G. Pengembangan Karir

Menurut Rivai (2009, 264) pengembangan karir adalah proses peningkatan kemampuan kerja individu yang dicapai dalam rangka mencapai karir yang diinginkan. Sedangkan menurut Handoko (2012, 123) pengembangan karir merupakan peningkatan-peningkatan pribadi yang dilakukan seseorang untuk mencapai suatu rencana karir. Berdasarkan definisi tersebut dapat disimpulkan bahwa pengembangan karir merupakan suatu proses dalam peningkatan dan penambahan kemampuan seseorang karyawan yang dilakukan secara formal dan berkelanjutan untuk mencapai sasaran dan tujuan karirnya.

Promosi merupakan salah satu bentuk pengembangan karir. Bambang Wahyudi (2006, 161) mengartikan promosi sebagai pemindahan tenaga kerja ke posisi/jabatan/pekerjaan yang lebih tinggi dari sebelumnya, yang biasanya diikuti dengan perubahan wewenang, tanggung jawabnya, status, kekuasaan, dan pendapatan. Menurut Van Herpen (2005), promosi yang diberikan berdasarkan evaluasi pengukuran kinerja, merupakan bagian dari sistem kompensasi. Promosi ini diberikan sebagai imbalan atas kinerja pegawai dan diharapkan dapat meningkatkan produktivitas pegawai tersebut.

H. Motivasi Kerja

1. Pengertian Motivasi Kerja

Luthan (2006, 273) berpendapat bahwa motivasi adalah sesuatu yang merangsang, memberi energi, mengarahkan, dan membentuk perilaku dan kinerja.

Robbins dan Judge (2008, 225) mendefinisikan motivasi sebagai proses yang menjelaskan intensitas, arah dan ketekunan usaha untuk mencapai suatu tujuan. Samsudin (2005, 281) memberikan pengertian motivasi sebagai proses mempengaruhi atau mendorong dari luar terhadap seseorang atau kelompok kerja agar mereka mau melaksanakan sesuatu yang telah ditetapkan. Motivasi juga dapat diartikan sebagai dorongan (*driving force*) dimaksudkan sebagai desakan yang alami untuk memuaskan dan memperahankan kehidupan.

Dalam hubungannya dengan lingkungan kerja, Ernest L. McCormick (dalam Mangkunegara, 2005) mengemukakan bahwa motivasi kerja didefinisikan sebagai kondisi yang berpengaruh membangkitkan, mengarahkan dan memelihara perilaku yang berhubungan dengan lingkungan kerja. Sedangkan menurut As'ad (2004, 45) motivasi kerja didefinisikan sebagai sesuatu yang menimbulkan semangat atau dorongan kerja. Oleh sebab itu, motivasi biasa disebut sebagai pendorong atau semangat kerja.

Dari pengertian-pengertian motivasi kerja diatas maka dapat disimpulkan bahwa motivasi kerja merupakan sesuatu yang menimbulkan semangat kerja dan menjadi landasan seseorang dalam melakukan suatu pekerjaan.

2. Teori Motivasi

Terdapat berbagai macam teori yang dikemukakan oleh para ahli yang membahas tentang motivasi. Berikut ini adalah beberapa teori yang membahas tentang motivasi :

a. Teori Kebutuhan Maslow

Teori motivasi yang paling terkenal adalah teori Hirarki Kebutuhan oleh Abraham Maslow. Maslow dalam Robbins (1999,208) membuat hipotesis bahwa dalam setiap diri manusia terdapat hierarki dari lima kebutuhan, yaitu fisiologis (rasa lapar, haus, seksual, dan kebutuhan fisik lainnya), rasa aman (rasa ingin dilindungi dari bahaya fisik dan emosional), sosial (rasa kasih sayang, kepemilikan, penerimaan, dan persahabatan), penghargaan (faktor penghargaan internal dan eksternal), dan aktualisasi diri (pertumbuhan, pencapaian potensi seseorang, dan pemenuhan diri sendiri).

Maslow memisahkan lima kebutuhan ke dalam urutan-urutan. Kebutuhan fisiologis dan rasa aman dideskripsikan sebagai kebutuhan tingkat bawah sedangkan kebutuhan sosial, penghargaan, dan aktualisasi diri sebagai kebutuhan tingkat atas. Perbedaan antara kedua tingkat tersebut adalah dasar pemikiran bahwa kebutuhan tingkat atas dipenuhi secara internal sementara kebutuhan tingkat rendah secara dominan dipenuhi secara eksternal.

Menurut Maslow, pemuasan berbagai kebutuhan tersebut didorong oleh dua kekuatan yakni motivasi kekurangan (*deficiency motivation*) dan motivasi perkembangan (*growth motivation*). Motivasi kekurangan bertujuan untuk mengatasi masalah ketegangan manusia karena berbagai kekurangan yang ada. Sedangkan motivasi pertumbuhan didasarkan atas kapasitas setiap manusia untuk tumbuh dan berkembang. Kapasitas tersebut merupakan pembawaan dari setiap manusia.

b. Teori Dua Faktor Herzberg

Frederick Herzberg (dalam Hasibuan, 2007, 177) mengemukakan bahwa motivasi timbul berdasarkan dua faktor yaitu faktor *hygiene* dan motivator. Herzberg membagi teori kebutuhan Maslow menjadi dua bagian yaitu kebutuhan tingkat rendah (fisik, rasa aman, dan sosial) dan kebutuhan tingkat tinggi (prestise dan aktualisasi diri) serta mengemukakan bahwa cara terbaik untuk memotivasi individu adalah dengan memenuhi kebutuhan tingkat tingginya. Teori ini berhubungan langsung dengan kepuasan kerja. Hal ini dikarenakan, berdasarkan studinya tentang hubungan antara sikap – sikap kerja dan kinerja kerja Herzberg menyatakan, bahwa motivasi merupakan sebuah dampak langsung dari kepuasan kerja.

Herzberg memandang bahwa kepuasan kerja berasal dari keberadaan motivator intrinsik dan bahwa ketidak puasan kerja berasal dari ketidak beradaan faktor-faktor ekstrinsik. Faktor-faktor ekstrinsik (konteks pekerjaan) meliputi : (1) upah, (2) kondisi kerja, (3) keamanan kerja, (4) status, (5) prosedur perusahaan, (6) mutu penyeliaan, dan (7) mutu hubungan *interpersonal* antar sesama rekan kerja, atasan, dan bawahan.

Keberadaan kondisi-kondisi ini terhadap kepuasan karyawan tidak selalu memotivasi mereka. Tetapi ketidak beradaannya menyebabkan ketidak puasan bagi

karyawan, karena mereka perlu mempertahankan setidaknya suatu tingkat "tidak ada kepuasan", kondisi ekstrinsik disebut ketidakpuasan, atau faktor *hygiene*. Faktor Intrinsik meliputi : (1) pencapaian prestasi, (2) pengakuan, (3) tanggung jawab, (4) kemajuan, (5) pekerjaan itu sendiri, dan (6) kemungkinan berkembang.

Tidak adanya kondisi-kondisi ini bukan berarti membuktikan kondisi sangat tidak puas. Tetapi jika ada, akan membentuk motivasi yang kuat yang menghasilkan prestasi kerja yang baik. Oleh karena itu, faktor ekstrinsik tersebut disebut sebagai pemuas atau motivator. Herzberg menyarankan kepada semua pemimpin atau manajer apabila ingin memotivasi orang pada pekerjaannya, maka harus menyingkirkan dulu ketidakpuasan terhadap faktor-faktor pemelihara (*hygiene*). Setelah itu barulah manajemen menekankan faktor-faktor motivator seperti dengan pengakuan, tanggung jawab, karir, prestasi dan lain lain.

c. Teori Kebutuhan McClelland

Teori kebutuhan McClelland dikemukakan oleh David McClelland dan kawan-kawannya. McClelland dalam Robbins (2007) menjelaskan bahwa setiap individu memiliki dorongan yang kuat untuk berhasil. Dorongan ini mengarahkan individu untuk berjuang lebih keras untuk memperoleh pencapaian pribadi ketimbang memperoleh penghargaan. Hal ini kemudian menyebabkan ia melakukan sesuatu yang lebih efisien dibandingkan sebelumnya.

Teori ini berfokus pada tiga kebutuhan penting yang dapat membantu menjelaskan motivasi, :

- 1) Motivasi untuk berprestasi (*need for achievement*) : dorongan untuk berprestasi dan mengungguli, mencapai standar-standar, dan berusaha keras untuk berhasil.
- 2) Motivasi untuk berkuasa (*need for power*) : suatu bentuk ekspresi dari individu untuk mengendalikan dan mempengaruhi orang lain.
- 3) Motivasi untuk berteman/berafiliasi (*need for affiliation*) : hasrat untuk hubungan antar pribadi yang ramah dan akrab.

Orang yang memiliki motivasi tinggi, memiliki ciri-ciri khusus dalam tingkah lakunya. Karakteristik orang yang memiliki motivasi untuk berprestasi menurut McClelland seperti dikutip oleh Diana Sara (2007, 51) dapat dilihat dari lima aspek,

yaitu : (a) tanggung jawab, (b) umpan balik, (c) kreatif dan inovatif, (d) waktu penyelesaian tugas, dan (e) keinginan menjadi yang terbaik.

3. Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Motivasi

Menurut Winardi (1992) , motivasi seorang individu sangat dipengaruhi oleh berbagai faktor, baik yang bersifat internal maupun eksternal. Termasuk pada faktor internal (berasal dari dalam individu) adalah :

- 1) Persepsi seseorang mengenai diri sendiri
- 2) Harga diri
- 3) Harapan pribadi
- 4) Kebutuhan
- 5) Keinginan
- 6) Kepuasan kerja
- 7) Prestasi kerja yang dihasilkan.

Sedangkan faktor eksternal (berasal dari luar individu) yang mempengaruhi motivasi seseorang, antara lain ialah :

- 1) Jenis dan sifat pekerjaan
- 2) Kelompok kerja dimana seseorang bergabung
- 3) Organisasi tempat bekerja
- 4) Situasi lingkungan pada umumnya
- 5) Sistem imbalan yang berlaku dan cara penerapannya.

I. Penelitian Terdahulu

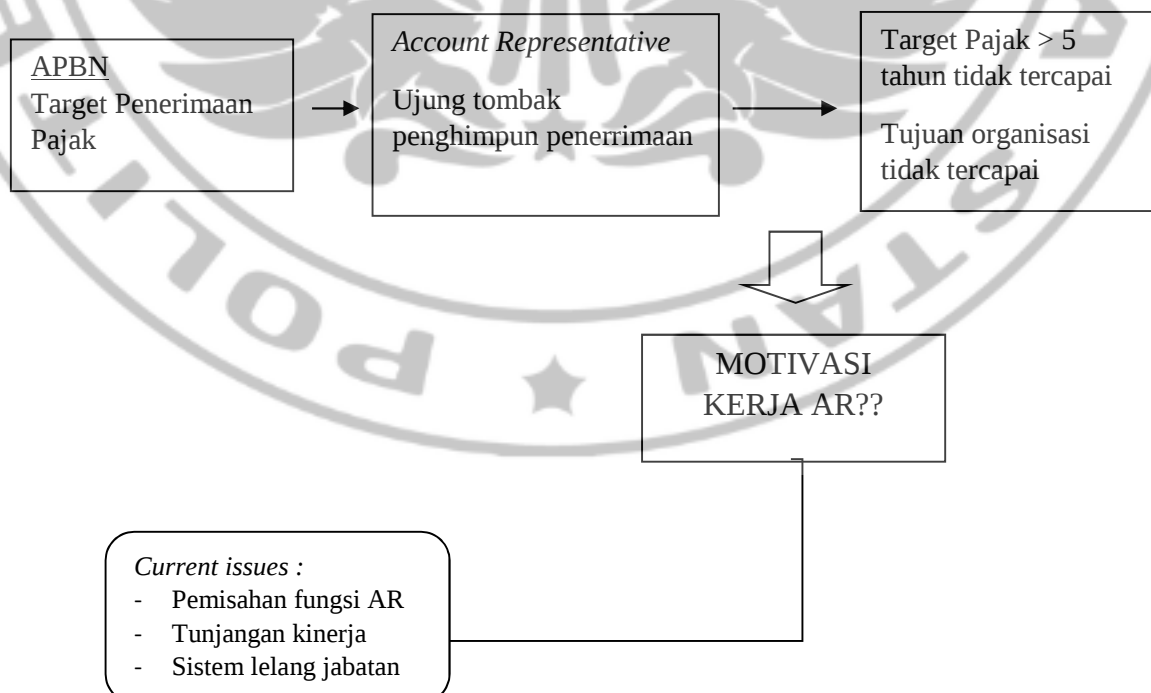
Penelitian yang membahas mengenai sistem kompensasi dan motivasi kerja sebelumnya dilaksanakan oleh Marco van Herpen (2005) dengan judul *The Effects of Performance Measurement and Compensation on Motivation : an Empirical Study*. Penelitian Van Herpen (2005) membahas secara rinci pengaruh sistem kompensasi yang terdiri dari kompensasi dalam bentuk moneter dan promosi jabatan beserta pengukuran kinerja sebagai dasar pemberian kedua jenis kompensasi tersebut. Aspek yang ditinjau meliputi karakteristik transparansi, keadilan, dan kontrolabilitas. Hasilnya, transparansi dari kompensasi moneter tidak berpengaruh signifikan terhadap

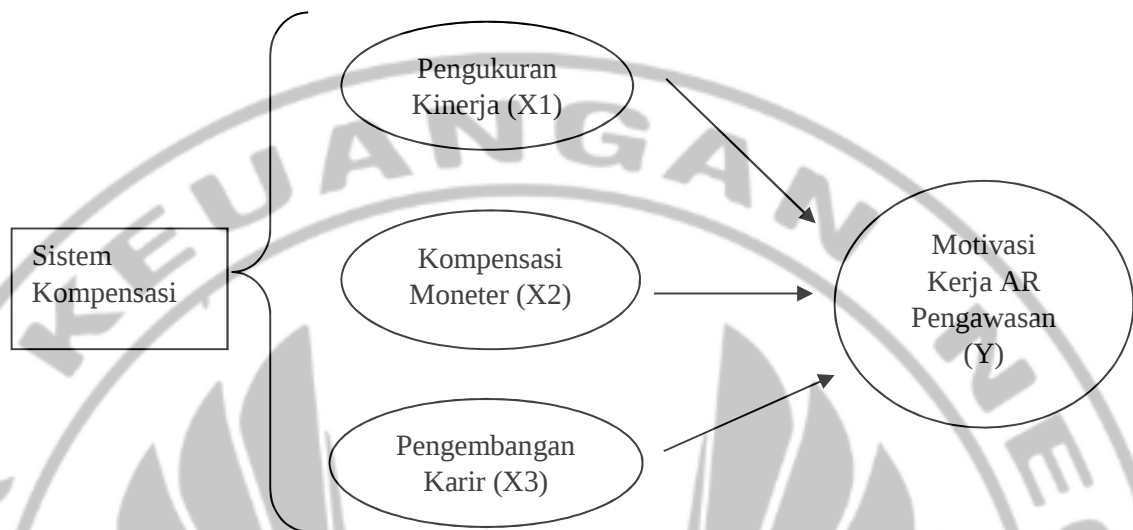
motivasi. Sebaliknya, persepsi keadilan dan kontrolabilitas atas kompensasi moneter mempengaruhi motivasi secara signifikan. Sedangkan untuk faktor promosi jabatan (pengembangan karir), disimpulkan bahwa persepsi terhadap ketiga karakteristik tersebut (transparansi, keadilan, dan kontrolabilitas) berpengaruh signifikan terhadap motivasi kerja pegawai.

Studi mengenai motivasi *Account Representative* juga pernah dilakukan oleh Deta Anggoro Saputro (2012) dengan mengambil penilaian kinerja dan budaya organisasi sebagai variabel yang mempengaruhi motivasi kerja *Account Representative*. Hasilnya, penilaian kinerja dan budaya organisasi berpengaruh signifikan baik secara terpisah maupun bersama-sama terhadap motivasi kerja *Account Representative* di lingkungan Kanwil DJP DI Yogyakarta. Sementara penelitian Eko Ari Harjono (2011) membahas mengenai pengaruh remunerasi terhadap motivasi dan kinerja pegawai di KPP Pratama di Kota Bandung, dimana hasilnya remunerasi berpengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi kerja dan terhadap kinerja dengan motivasi sebagai variabel intervening.

J. Kerangka Pemikiran

Gambar II.3 : Kerangka Pemikiran





K. Hipotesis

Hipotesis merupakan jawaban sementara terhadap rumusan masalah penelitian, dimana rumusan masalah penelitian telah dinyatakan dalam bentuk kalimat pertanyaan (Sugiyono, 2014). Berdasarkan kerangka berfikir di atas maka dapat diambil hipotesis sebagai berikut :

- 1) H_1 Pengukuran kinerja diduga berpengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi kerja *Account Representative* Pengawasan
- 2) H_2 Kompensasi moneter berpengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi kerja *Account Representative* Pengawasan
- 3) H_3 Pengembangan karir berpengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi kerja *Account Representative* Pengawasan
- 4) H_4 Sistem kompensasi (pengukuran kinerja, kompensasi moneter dan pengembangan karir secara simultan) berpengaruh positif dan signifikan terhadap motivasi kerja *Account Representative* Pengawasan