

## PERAN MODERASI *FRAMING* DAN GAYA KOGNITIF TERHADAP BIAS EFEK URUTAN BUKTI DALAM KEPUTUSAN PENGANGGARAN

Wulandari Fitri Ekasari  
wulandari.fe@feb.unair.ac.id  
FEB Universitas Airlangga  
Supriyadi  
FEB Universitas Gadjah Mada

### ABSTRACT

*This study is aimed to empirically test the moderating roles of information framing and cognitive style on recency effect in budgeting decision, as a part of management accounting decisions. Laboratory experimental method used in this study with a 2x2x2 between-subjects design involving participants of 100 undergraduate accounting students at two universities in Central of Java and Yogyakarta provinces. The results of this study indicate that in the Step-by-Step (sequentially) response mode, the occurrence of recency effects can be mitigated by information framing. In contrast, participants in the End-of-Sequence (simultaneously) response mode did not experience any order effects. Moreover, the interesting finding is that the interaction effect between information order and response modes indicating that the End-of-Sequence response mode alone can reduce the recency effects. However, the prediction of interaction effect between information order, information framing, and cognitive styles in both Step-by-Step and End-of-Sequence was not supported.*

*Key words: order effects, belief-adjustment model, framing, cognitive style.*

### ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh moderasi dari *framing* informasi dan gaya kognitif terhadap efek resensi dalam keputusan anggaran, sebagai bagian dari keputusan akuntansi manajemen. Metode eksperimen laboratorium digunakan dalam penelitian ini dengan desain 2x2x2 *between-subject* dan partisipan yang terdiri atas 100 mahasiswa Strata 1 Akuntansi Universitas di Jawa Tengah dan D.I. Yogyakarta. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dalam mode respon *Step-by-Step* (bertahap), munculnya efek resensi dapat dimitigasi oleh *framing* informasi. Sebaliknya, dalam mode respon *End-of-Sequence* (simultan) tidak ditemukan adanya efek urutan. Selain itu, terdapat temuan yang cukup menarik bahwa terdapat efek interaksi antara urutan informasi dan mode respon yang merefleksikan bahwa mode respon *End-of Sequence* dapat menjadi salah satu solusi untuk mengurangi efek resensi, namun, penelitian ini tidak menemukan adanya efek interaksi antara urutan, *framing* informasi, dan gaya kognitif, baik dalam mode respon *Step-by-Step* maupun *End-of Sequence*.

Kata kunci: efek urutan, *belief-adjustment model*, *framing*, gaya kognitif.

### PENDAHULUAN

Pergeseran perspektif mengenai peran akuntan manajemen dalam suatu perusahaan dijelaskan dalam Brewer (2008) yang menggagas sebuah kerangka baru mengenai perannya dalam menambah nilai pemegang kepentingan yang dituangkan ke dalam empat pilar, yaitu kepemimpinan, manajemen strategik, penyelarasan operasional,

serta perbaikan dan pembelajaran yang berkelanjutan. Rerangka yang dikembangkan oleh Brewer (2008) sejalan dengan penelitian studi kasus oleh Ma dan Tayles (2009) mengenai peran akuntansi manajemen strategik yang memfasilitasi diskusi antar fungsi dalam suatu perusahaan. Laporan yang dihasilkan oleh akuntan manajemen diharapkan dapat berperan sebagai alat

pengambilan keputusan (*decision tool*) strategis guna menyelaraskan seluruh strategi dalam kegiatan perusahaan.

Akuntan manajemen bertanggungjawab atas tersedianya masukan (*input*) dalam pengambilan keputusan manajemen. Informasi yang dihasilkan oleh akuntan manajemen terakumulasi secara berurutan, mulai dari analisis varians, penganggaran modal, hingga evaluasi kinerja karyawan (Lewis *et al.*, 1983; Brown, 1985; Dillard *et al.*, 1991). Pola penyajian informasi yang berurutan dapat memengaruhi manajer dalam pengambilan keputusan yang diakibatkan oleh adanya kondisi *bounded rationality* pada manajer sehingga menghasilkan keputusan yang bias dan tidak optimal. *Bounded rationality* adalah kondisi individu yang memiliki keterbatasan dalam memproses informasi secara sistematis dan rasional akibat adanya keterbatasan informasi, waktu, kapasitas memori dan sebagainya.

Pengambilan keputusan yang bias disebabkan oleh penggunaan strategi heuristik oleh individu. Salah satu bias yang dapat terjadi akibat perolehan informasi secara bertahap ialah *order effect* (efek urutan), yaitu manajer melakukan pertimbangan tidak berdasar pada substansi informasi yang ada, tetapi cenderung dipengaruhi oleh urutan penyajian informasi yang diperolehnya secara bertahap. Efek urutan terdiri dari efek primasi (*primacy effect*), yaitu individu memberi bobot yang lebih tinggi terhadap informasi yang paling awal diterimanya sehingga keputusan akhir yang diambil cenderung dipengaruhi oleh informasi awal tersebut, dan (*recency effect*) efek resensi, yaitu individu memberi bobot yang lebih tinggi pada informasi yang paling akhir diterimanya sehingga keputusan akhir yang diambil cenderung dipengaruhi oleh informasi akhir tersebut.

Efek urutan ini sangat dimungkinkan terjadi dalam bidang akuntansi manajemen, salah satunya ialah dalam penyusunan anggaran tahunan perusahaan yang membutuhkan waktu beberapa bulan untuk mengolah informasi terkait. Penelitian ini

mengacu pada model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992) dengan berasumsi bahwa tugas penyusunan anggaran merupakan tugas yang familiar dilakukan oleh para manajer, serta menggunakan beberapa informasi seri pendek untuk tujuan penyederhanaan kasus eksperimen.

Efek urutan memiliki dampak negatif dalam keputusan manajemen, khususnya penyusunan anggaran. Sebagai contoh, ketika manajer memperoleh informasi dari akuntan manajemen terkait anggaran yang akan disusun, informasi tersebut dapat bersifat positif ataupun negatif. Proses perolehan informasinya pun dapat secara bertahap maupun simultan yang dapat mengakibatkan terjadinya efek urutan. Pada mulanya manajer menerima beberapa informasi positif, kemudian pada akhir penyusunan diperoleh informasi negatif, apabila terjadi efek resensi, maka manajer akan memberi bobot lebih tinggi terhadap informasi negatif yang terakhir diterimanya tanpa mempertimbangkan substansinya, dan berlaku sebaliknya apabila terjadi efek primasi. Hal tersebut akan menyebabkan pengambilan keputusan yang bias dalam penyusunan anggaran. Angka yang ditargetkan untuk dicapai dalam anggaran menjadi kurang relevan dan berdampak pada ketepatan pencapaian target.

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji efek moderasi pembingkai informasi dan gaya kognitif terhadap efek resensi pada proses pengambilan keputusan akuntansi manajemen. Beberapa penelitian empiris terdahulu secara konsisten mendokumentasikan bukti yang mendukung bias keputusan model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992) di bidang pengauditan (Asare dan Messier, 1991; Pei *et al.*, 1992; Bamber *et al.*, 1997; Krishnamoorthy *et al.*, 1999; dan Nasution dan Supriyadi, 2007), investasi saham (Alvia dan Sulistiana, 2010; Pinsker, 2011; Gunawan dan Yusuf, 2012; dan Armet, 2013), pelaporan keuangan (Theis *et al.*, 2012) dan akuntansi manajemen (Dillard *et al.*, 1991 dan Rutledge, 1995). Penelitian ini memberi bukti empiris

peran pembingkai informasi dalam memitigasi bias efek urutan bukti dalam bidang akuntansi manajemen serta memberikan kajian yang dapat mengarahkan manajer dalam pengambilan keputusan secara optimal.

Penelitian yang dilakukan oleh Dillard *et al.* (1991) dan Rutledge (1995), dengan menggunakan skenario eksperimen, menemukan adanya efek resensi dalam pengambilan keputusan yang berkaitan dengan informasi akuntansi manajemen yang disajikan secara bertahap. Beberapa strategi *debiase* terbukti dapat memitigasi efek resensi, misalnya dengan menggunakan *self-review* pada penugasan audit (Ashton dan Kennedy, 2002), *framing* informasi anggaran laba (Rutledge, 1995), serta informasi tambahan dalam keputusan investasi saham (Alvia dan Sulistiawan, 2010).

Rutledge (1995) menyatakan bahwa manajer akan merevisi keyakinannya terkait kemungkinan ketercapaian anggaran laba seiring dengan informasi mengenai aktivitas tak terduga yang disajikan oleh akuntan manajemen yang dapat menimbulkan efek resensi, namun, Ia juga menunjukkan bahwa *framing* dapat memitigasi efek resensi yang terjadi melalui *framing* yang tak konsisten, misalnya ketika disajikan informasi positif-negatif, kemudian diberi *framing* positif, maka efek resensi yang cenderung terjadi akibat pemberian bobot yang lebih tinggi pada informasi yang paling akhir diharapkan dapat menjadi netral karena diberi *frame* yang berlawanan.

Penelitian ini mengembangkan riset Rutledge (1995) dengan menggunakan skenario eksperimen yang lebih realistis. Rutledge (1995) menggunakan skenario anggaran laba perusahaan dengan subyek eksperimen mahasiswa strata satu, sedangkan penelitian ini menggunakan kasus anggaran biaya mahasiswa dengan subyek eksperimen mahasiswa strata satu. Skenario eksperimen ini dapat lebih mudah terinternalisasi dalam representasi mental subyek eksperimen karena terkait dengan pengalaman sehari-harinya. Selain itu, mode

respon yang dijadikan *treatment* dalam penelitian ini tidak hanya *Step-by-Step* (SbS), tetapi juga menambahkan mode respon *End-of-Sequence* (EoS) kepada subyek dan *framing* konsisten dibandingkan Rutledge (1995). Mode respon EoS penting untuk diuji karena mode ini pada beberapa penelitian diindikasikan dapat menjadi alternatif pengurangan bias resensi, sebagaimana didokumentasikan oleh Ashton dan Kennedy (2002).

Di sisi lain, beberapa penelitian efek resensi di bidang pengauditan yang menggunakan *framing* sebagai suatu strategi untuk memitigasi efek resensi tidak terbukti secara signifikan (Asare, 1992; Guiral dan Esteo, 2006). Hal ini dimungkinkan dapat disebabkan oleh adanya faktor lain yang dapat memengaruhi manajer dalam pengambilan keputusan, yaitu faktor psikologis individual, seperti gaya kognitif (Chan, 1995; Alvia dan Sulistiawan, 2010). Gaya kognitif diyakini dapat memengaruhi individu dalam memroses informasi yang diperolehnya dalam proses pengambilan keputusan (Chenhall dan Morris, 1991; Chan, 1995).

Dengan menggunakan metode eksperimen antar subyek 2x2x2 yang diikuti oleh 100 mahasiswa program strata-1 dari dua perguruan tinggi di provinsi Jawa Tengah dan DIY, hasil penelitian ini mengindikasikan bahwa *framing* dapat mengurangi bias efek resensi pada mode respon SbS, tetapi tidak pada mode respon EoS. Kondisi ini didukung dengan efek interaksi antara order informasi dan mode respon mengindikasikan bahwa mode respon EoS sendiri dapat mengurangi efek resensi, namun demikian, efek interaksi antara order informasi, *framing*, dan gaya kognitif pada kedua mode respon tidak terdukung.

Penelitian ini diharapkan memberikan kontribusi terhadap perkembangan teori, terutama tentang efek urutan dan efek interaksi urutan dengan *framing* dan gaya kognitif dalam mode respon SbS ataupun EoS di bidang akuntansi manajemen, khususnya penyusunan anggaran. Selain itu, hasil penelitian ini diharapkan berkontribusi

di dunia praktik terkait petunjuk dalam perancangan sistem informasi akuntansi manajemen dalam hal penyediaan urutan serta *framing* informasi yang mungkin dapat mengurangi bias dalam pengambilan keputusan manajemen sehingga dihasilkan kinerja yang optimal.

Secara berurutan, bagian selanjutnya artikel ini akan mendeskripsikan kajian teoretis dan pengembangan hipotesis, diikuti dengan metode penelitian, dan hasil penelitian. Bagian terakhir membahas simpulan, keterbatasan dan saran untuk penelitian selanjutnya.

## TINJAUAN TEORETIS

### *Model Belief-Adjustment dan Efek Urutan*

Penelitian mengenai efek urutan yang dianalisis menggunakan model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992) terkait dengan perbedaan tipe informasi meliputi kompleksitas dan panjangnya seri informasi, serta cara merespon serangkaian informasi. Penelitian ini menggunakan tipe informasi yang sederhana serta merupakan pekerjaan yang familiar baginya; informasi berseri pendek (antara 2-12 item), yaitu 4 item (seperti pada eksperimen Ashton dan Ashton (1988); dan kedua mode respon, baik *Step-by-Step* (SbS) di mana subjek diminta untuk merevisi keyakinannya secara bertahap setiap informasi diperoleh, dan *End-of-Sequence* (EoS) di mana subjek diminta untuk merevisi keyakinan awalnya pada akhir perolehan informasi secara simultan. Model *belief-adjustment* yang dikembangkan oleh Hogarth dan Einhorn (1992) mengasumsi-

kan bahwa individu menyelesaikan tugas revisi keyakinan secara umum menggunakan proses *anchoring* dan *adjustment* yang bertahap di mana opini awal (*anchor*) disesuaikan dengan dampak dari beberapa item informasi yang diperoleh berikutnya. Penelitian ini menggunakan metode eksperimen di mana subjek diminta untuk merevisi keyakinannya tentang hipotesis kausal dalam konteks akuntansi manajemen yang tergolong kategori tugas evaluasi. Penelitian ini mengasumsikan penggunaan tugas evaluasi (bukan estimasi) (lihat Hogarth dan Einhorn, 1992) untuk dua alasan: (1) Sifat dari tugas penyusunan anggaran yang dilakukan oleh manajer meliputi evaluasi terhadap informasi baru yang diperoleh, apakah berakibat positif/negatif terhadap target kenaikan anggaran; dan (2) penelitian-penelitian sebelumnya mengenai efek urutan dalam bidang akuntansi manajemen menggolongkan tugasnya sebagai tugas evaluasi, bukan estimasi (Dillard *et al.*, 1991; Rutledge, 1995), sehingga pengkodean informasi baru yang diperoleh dapat berupa positif atau negatif.

Studi Hogarth dan Einhorn (1992) terkait tugas evaluasi menunjukkan pengaruh tipe tugas dan mode respon terhadap kecenderungan munculnya efek primasi/resensi yang dirangkum dalam tabel 1 berikut.

Model Hogarth dan Einhorn (1992) mengimplikasikan bahwa evaluasi manajer akan dipengaruhi oleh urutan perolehan informasi yang dapat mengakibatkan bias dalam pengambilan keputusan.

**Tabel 1**  
**Hasil penelitian Hogarth dan Einhorn (1992) terkait efek urutan**

Tipe informasi ↓ Mode Respon →	<i>Mixed</i>		<i>Consistent</i>	
	EoS	SbS	EoS	SbS
Seri pendek:				
- Sederhana	Primasi	Resensi	Primasi	Tidak ada efek
- Kompleks	Resensi	Resensi	Tdk ada efek	Tidak ada efek
Seri panjang	Cenderung primasi	Cenderung primasi	Primasi	Primasi

Hal tersebut dapat berkaitan dengan bagaimana sistem informasi manajemen dirancang untuk menghasilkan suatu informasi dan bagaimana informasi digunakan oleh akuntan manajemen (Dillard *et al.*, 1991).

Hasil studi Hogarth dan Einhorn (1992) yang akan diuji kembali dalam penelitian ini (khususnya dalam konteks akuntansi manajemen), yaitu apakah efek resensi terbukti terjadi pada tugas dengan informasi sederhana berseri pendek dan beragam dalam mode respon SbS, serta apakah efek primasi terbukti terjadi pada tugas dengan informasi sederhana berseri pendek dan beragam dalam mode respon EoS, yang dimaksud dengan informasi beragam ialah ketika informasi yang diperoleh memiliki pengkodean/tipe yang berbeda/berlawanan, misalnya informasi positif, kemudian informasi negatif, ataupun sebaliknya.

Beberapa penelitian sebelumnya terkait efek urutan yang terjadi akibat perolehan informasi beragam telah dilakukan di bidang akuntansi dan audit. Penelitian Ashton dan Ashton (1988) menemukan bahwa dengan disajikannya bukti beragam secara berurutan, revisi keyakinan para auditor dipengaruhi oleh urutan informasi secara signifikan, sehingga penilaian akhir mereka terhadap suatu tugas audit merefleksikan efek resensi. Kemudian, Tubbs *et al.*, (1990) melalui tugas eksperimen mengenai penugasan audit menggunakan mode respon SbS juga menemukan hasil yang konsisten, yaitu terjadinya efek resensi. Penemuan selanjutnya terkait efek resensi yang terjadi dalam revisi keyakinan para auditor juga diperoleh Asare (1992) dalam tugas audit untuk penilaian kelangsungan perusahaan (*going-concern task*). Dalam penilaian tersebut ditemukan adanya bias dalam pengambilan keputusan melalui beberapa pilihan jenis opini audit (Wajar Dengan Pengecualian atau Wajar Tanpa Pengecualian). Hasilnya ialah auditor yang mendapatkan bukti konfirmatif yang positif di akhir penyajian, menunjukkan keyakinan akhir yang lebih kuat terkait kelangsungan

perusahaan klien mereka, serta cenderung memberikan opini Wajar Tanpa Pengecualian, daripada auditor lain yang mengevaluasi bukti audit secara berlawanan, yaitu bukti negatif disajikan di akhir.

Studi yang dilakukan oleh Dillard *et al.* (1991) memberikan dukungan terhadap prediksi model *belief-adjustment* pada eksperimen Hogarth dan Einhorn (1992) dalam kasus penyajian informasi beragam yang diperoleh dengan menggunakan mode respon SbS mengakibatkan terjadinya efek resensi. Temuan tersebut ialah hasil dari eksperimen yang dilakukan pada mahasiswa MBA yang mengevaluasi beberapa hipotesis dalam berbagai kasus akuntansi dan umum. Selain itu, Rutledge (1995) menggunakan skenario akuntansi manajemen dan memberikan beberapa informasi positif dan negatif terkait kemungkinan seberapa besar tingkat keberhasilan manajer dalam mencapai anggaran laba perusahaan. Temuannya ialah bahwa manajer yang memperoleh informasi negatif-positif akan lebih meningkatkan keyakinannya akan ke tercapaian laba daripada manajer yang memperoleh informasi positif-negatif, namun, dalam penelitian Rutledge (1995) juga menemukan bahwa membingkai informasi dengan tidak konsisten (berlawanan arah) dapat memitigasi terjadinya efek resensi.

Pinsker (2011) menemukan adanya efek resensi yang kuat pada revisi keyakinan para investor non-profesional, dan lebih kuat secara signifikan ketika informasi disajikan secara berurutan dibanding dengan disajikan secara simultan.

Di sisi lain, penelitian efek urutan terkait mode respon EoS pada informasi beragam yang sederhana dan berseri pendek menghasilkan beberapa temuan yang beragam, seperti munculnya efek primasi pada prediksi model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992), namun Tubbs *et al.* (1990) dengan skenario audit dan Almilia (2012) dengan skenario investasi saham menemukan bahwa tidak terjadi efek urutan pada mode respon EoS. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh urutan

informasi terhadap proses revisi keyakinan yang dialami oleh manajer dalam pengambilan keputusan terkait penyusunan anggaran tahunan perusahaan. Penyusunan anggaran tahunan perusahaan membutuhkan waktu beberapa bulan dalam pengumpulan informasi dari akuntan manajemen yang biasanya diperoleh secara bertahap. Pertama manajer melakukan evaluasi terhadap anggaran tahun berjalan serta informasi-informasi terkait kejadian yang dapat berpengaruh terhadap target anggaran tahun berikutnya, kemudian manajer menetapkan suatu angka yang menjadi target pada anggaran tahun berikutnya. Angka yang ditetapkan oleh manajer menjadi komitmen/tolak ukur dalam penilaian kinerja manajemen, sehingga keputusan manajer dalam penentuan target anggaran diharapkan tidak bias dan relevan.

Untuk tujuan penyederhanaan dan relevansi tugas bagi partisipan, yang dalam hal ini adalah mahasiswa, tugas eksperimen yang akan digunakan dalam penelitian ini ialah terkait revisi keyakinan terhadap kenaikan anggaran biaya mahasiswa di tahun berikutnya. Skenario anggaran biaya mahasiswa ini dianggap sesuai dengan filosofi proses penyusunan anggaran tahunan perusahaan yang dilakukan oleh manajer, sehingga penilaian yang dilakukan partisipan mahasiswa diharapkan dapat merepresentasikan perilaku manajer perusahaan.

Anggaran biaya yang disusun oleh mahasiswa diasumsikan mengalami kenaikan, sebab suatu anggaran biaya pada umumnya akan mengalami inflasi karena tidak terkait dengan target produksi atau pendapatan yang harus dicapai seperti pada anggaran perusahaan. Keputusan kenaikan anggaran pada tugas eksperimen tersebut berdampak pada respon yang berbeda pada umumnya, yakni perolehan informasi yang bersifat positif justru akan menurunkan keyakinan subjek terhadap kenaikan anggaran, dan sebaliknya informasi yang bersifat negatif justru akan menaikkan keyakinan subjek terhadap kenaikan anggaran.

Berdasar pada prediksi model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992) serta beberapa penelitian sebelumnya terkait penyajian informasi yang berseri pendek, sederhana, dan beragam, yang menghasilkan efek resensi pada mode respon SbS, dan efek primasi pada mode respon EoS, maka dapat dinyatakan dua hipotesis pertama sebagai berikut.

H<sub>1a</sub> : Subjek yang menerima informasi dengan urutan +++- (positif-negatif) akan meningkatkan keyakinannya terhadap kenaikan anggaran lebih tinggi dibandingkan dengan subjek yang menerima informasi dengan urutan --++ (negatif-positif) pada mode respon SbS.

H<sub>1b</sub> : Subjek yang menerima informasi dengan urutan +++- (positif-negatif) akan meningkatkan keyakinannya terhadap kenaikan anggaran lebih rendah dibandingkan dengan subjek yang menerima informasi dengan urutan --++ (negatif-positif) pada mode respon EoS.

### ***Framing Informasi dan Efek Urutan***

*Framing* mengacu pada kemungkinan bahwa sebuah hipotesis dapat dievaluasi dalam beberapa alternatif (Kahneman dan Tversky, 1981). Riset psikologi yang menguji efek *framing* menunjukkan bahwa perubahan kecil dalam susunan kata ataupun penyajian sebuah tugas dapat mengubah kecenderungan seorang individu, sehingga memengaruhi alternatif keputusan yang dipilihnya (Gorman, 1986, dalam Guiral dan Esteo, 2006).

Pengambilan keputusan individu dapat dipengaruhi oleh bagaimana informasi tersebut di-*frame*, baik *frame* negatif ataupun positif. Tingkat keyakinan akan menurun apabila diperoleh informasi positif kemudian negatif akibat adanya efek resensi kemungkinan dapat dimoderasi oleh *framing* informasi yang relevan dengan keputusan yang akan diambil (Fischhoff, 1983). Akuntan manajemen berperan sebagai penyedia informasi untuk menunjang pengambilan

keputusan manajer yang mana informasi tersebut dapat di-frame positif ataupun negatif. Terdapat kemungkinan bahwa pengambilan keputusan yang tidak optimal dapat dihindari dengan membingkai informasi yang relevan dengan keputusan yang sedang dipertimbangkan. Secara spesifik dapat dikatakan bahwa pembedaan positif dapat digunakan untuk mengurangi pengaruh yang tidak semestinya dari informasi negatif, dan pembedaan negatif dapat digunakan untuk menetralkan pengaruh yang tidak semestinya dari informasi positif (Rutledge, 1995).

Dalam studi yang dilakukan oleh Asare (1992) terkait keputusan auditor mengenai asumsi *going-concern* kliennya, ditemukan bahwa *framing* hipotesis terbukti tidak memiliki pengaruh signifikan dalam memoderasi efek resensi, sedangkan, Rutledge (1995) menemukan bahwa *framing* informasi anggaran terbukti memoderasi efek resensi. Penemuan yang kontras ini membuat peneliti ingin menguji kembali apakah *framing* memang dapat memoderasi efek urutan yang terjadi akibat penyajian informasi yang beragam.

Logika pemikiran untuk hipotesis kedua dalam penelitian ini mengacu pada Rutledge (1995), yaitu ketika perolehan informasi positif, kemudian negatif, efek resensi yang terjadi seharusnya berkurang ketika informasi di-frame positif (inkonsisten), dan ketika perolehan informasi negatif, kemudian positif, efek resensi yang terjadi seharusnya berkurang ketika informasi di-frame negatif (inkonsisten). Peneliti menduga bahwa logika tersebut juga dapat berlaku pada efek primasi yang terjadi dalam penggunaan mode respon EoS, sehingga hipotesis kedua dapat dinyatakan sebagai berikut.

H<sub>2a</sub> : *Framing* akan memoderasi efek urutan yang ditimbulkan oleh penerimaan informasi beragam (positif-negatif; negatif-positif) dalam mode respon SbS.

H<sub>2b</sub> : *Framing* akan memoderasi efek urutan yang ditimbulkan oleh penerimaan informasi beragam (positif-negatif;

negatif-positif) dalam mode respon EoS.

### ***Interaksi Urutan, Framing Informasi dan Gaya Kognitif***

Gaya kognitif merupakan suatu pilihan cara seseorang dalam mengumpulkan, mengolah, dan mengevaluasi data yang berpengaruh terhadap bagaimana individu menganalisis lingkungan sekitarnya terkait informasi, bagaimana individu mengorganisir dan menginterpretasikannya, serta bagaimana individu mengintegrasikannya ke dalam suatu model, yang pada akhirnya dapat memberi arahan terhadap perilaku yang akan diambilnya (Allinson dan Hayes, 2012).

Terdapat beberapa instrumen gaya kognitif yang digunakan dalam penelitian terkait akuntansi, seperti Field Dependent-Field Independent (Witkin *et al.*, 1977) yang digunakan Chan (1995) untuk menganalisis pengaruh moderasi terhadap efek resensi dalam tugas audit, MBTI (*Myers-Briggs Type Indicator*) *Sensing-Intuition* yang digunakan Chenhall dan Morris (1991) dalam menganalisa *opportunity cost* dalam suatu keputusan penganggaran modal, serta *the Cognitive Style Index* (CSI) oleh Allinson dan Hayes (1996) yang telah digunakan Nasution dan Supriyadi (2007) serta Alvia dan Sulistiawan (2010) dalam kaitannya dengan efek resensi.

Studi empiris yang dilakukan Allinson dan Hayes dengan menggunakan CSI mengkonfirmasi dimensi generik gaya kognitif, yaitu intuitif dan analitis (Nasution dan Supriyadi, 2007). Gaya kognitif intuitif lebih mengandalkan otak belahan kanan yang memiliki karakteristik intuitif, integratif, cara berpikir non-linier, pertimbangan berdasarkan perasaan, dan perspektif luas, sedangkan, gaya kognitif analitis lebih mengandalkan fungsi otak belahan kiri yang memiliki karakteristik analitis, logikal, pemrosesan informasi sekuensial/bertahap, pertimbangan berdasarkan penalaran, dan fokus pada detail. Peneliti memilih menggunakan dimensi gaya kognitif dari *the*

*Cognitive Style Index* (CSI) karena telah terbukti reliabilitas dan validitasnya (Allinson dan Hayes, 2012) sebagai suatu gaya kognitif yang memengaruhi individu dalam menelaah informasi yang diperolehnya, khususnya dalam hal ini ialah informasi yang didapat secara bertahap, sehingga diharapkan individu dengan gaya kognitif tertentu akan memoderasi efek urutan, baik meningkatkan atau mengurangi efek urutan.

Studi mengenai keterkaitan antara gaya kognitif dengan efek urutan, dalam hal ini efek resensi, telah dilakukan dalam bidang pengauditan (Chan, 1995; Nasution dan Supriyadi, 2007) dan investasi saham (Alvia dan Sulistyawan, 2010), dan mungkin saja hal ini yang mengakibatkan beberapa penemuan beragam terkait interaksi efek urutan dan *framing*, oleh karena itu, diduga efek urutan dan *framing* informasi akuntansi manajemen pun berinteraksi dengan gaya kognitif yang dapat dinyatakan dalam hipotesis ketiga sebagai berikut.

H<sub>3a</sub> : *Framing* dan gaya kognitif akan memoderasi efek urutan yang ditimbulkan oleh penerimaan informasi beragam (positif-negatif; negatif-positif) dalam mode respon SbS.

H<sub>3b</sub> : *Framing* dan gaya kognitif akan memoderasi efek urutan yang ditimbulkan oleh penerimaan informasi beragam (positif-negatif; negatif-positif) dalam mode respon EoS.

## METODE PENELITIAN

### *Partisipan*

Partisipan dalam penelitian ini adalah Mahasiswa S1 Akuntansi Perguruan Tinggi di Jawa Tengah dan Mahasiswa PPAk Perguruan Tinggi di D.I. Yogyakarta. Mahasiswa akuntansi dipilih menjadi sampel penelitian oleh karena instrumen eksperimen yang berupa suatu kasus penganggaran, sehingga partisipan setidaknya diharapkan memahami istilah-istilah serta tujuan dari pertanyaan dalam kasus yang diberikan. Dengan demikian, keputusan yang diambil partisipan niscaya menyerupai

keputusan manajer (Nahartyo, 2012). Untuk mengetahui bahwa mahasiswa memahami tugas dan peran yang diberikan dengan baik maka dilakukan cek manipulasi. Tiap-tiap partisipan akan ditugaskan secara acak pada tiap kelompok eksperimen. Dalam eksperimen ini partisipasi partisipan bersifat sukarela.

Keseluruhan subjek yang ikut berpartisipasi dalam eksperimen ini berjumlah 137 orang dengan rata-rata usia partisipan 19,69 tahun. Dari 137 data subjek yang berpartisipasi, terdapat 37 orang yang tidak lolos cek manipulasi, sehingga hanya 100 data subjek (73%) yang akan diolah dan dianalisis lebih lanjut. Karakteristik demografi partisipan adalah 27 pria (27%) dan 73 wanita (73%), 86 Mahasiswa S1 Akuntansi Perguruan Tinggi di Jawa Tengah (86%) dan 14 Mahasiswa PPAk Perguruan Tinggi di D.I. Yogyakarta (14%). Uji-t menunjukkan bahwa tidak ada perbedaan signifikan ( $p > 0,05$ ) antar variabel demografi (jenis kelamin nilai  $Sig.=0,625$  dan tingkat pendidikan nilai  $Sig.=0,106$ ), dan antara partisipan yang lolos cek manipulasi dengan yang tidak lolos cek manipulasi (nilai  $Sig.=0,161$ ).

### *Desain Penelitian*

Suatu eksperimen laboratorium 2x2x2 *between-subject* dengan faktor urutan penyajian informasi (dua level: positif-negatif; negatif-positif), mode respon (dua level: SbS; EoS), dan *framing* informasi (konsisten; inkonsisten) dirancang untuk menginvestigasi hubungan antar variabel dalam penelitian ini.

Pemilihan metoda ini didasarkan pada beberapa alasan, yaitu: (1) konsisten dengan penelitian-penelitian mengenai efek resensi, (2) mampu menguji pengaruh interaksi dari variabel independen terhadap variabel dependen, (3) menghindari terjadinya *demand effect*, yaitu partisipan mengetahui arah dari kondisi yang diberikan (Nasution dan Supriyadi, 2007). Desain eksperimen dalam penelitian ini dapat digambarkan pada tabel 2 berikut ini.

**Tabel 2**  
**Desain Eksperimen**

Desain 2 x 2 x 2 ANOVA				
Framing	Step-by-Step (SbS)		End-of-Sequence (EoS)	
	++--	--++	++--	--++
Konsisten	Sel 1	Sel 2	Sel 5	Sel 6
Inkonsisten	Sel 3	Sel 4	Sel 7	Sel 8

### Prosedur dan Skenario Eksperimen

Penelitian ini menggunakan eksperimen tulen (*true experiment*) di mana variabel independen dimanipulasi oleh eksperimenter dan manipulasi tersebut diaplikasikan secara acak (*random*) kepada grup-grup subjek guna meningkatkan kemungkinan kesamaan atau homogenitas antar grup dalam eksperimen (Nahartyo, 2012). Eksperimen dalam riset ini dilakukan dalam empat tahap, yaitu *pilot test*, pelaksanaan eksperimen inti, *manipulation check*, dan *demography test*. Eksperimen dilakukan dengan menggunakan cara *paper and pencil test*, yaitu cara eksperimen yang dilakukan dengan menggunakan kuesioner yang dijawab oleh subjek secara manual. Seluruh penugasan untuk masing-masing *treatment* (urutan, mode respon dan *framing* informasi) dilakukan secara acak/*random*.

Tugas eksperimen dalam penelitian ini mengadaptasi teknik *framing* seperti pada skenario Rutledge (1995) yang tergolong *framing* atribut dengan menggunakan kasus penganggaran, dalam hal ini anggaran biaya hidup dan biaya pendidikan mahasiswa. Semua partisipan diberi instruksi untuk tetap berperan sebagai mahasiswa yang sedang mememikirkan kenaikan anggaran biaya hidup serta biaya pendidikan dan menjawab beberapa pertanyaan terkait kasus anggaran. Subjek disajikan informasi mengenai latar belakang serta beberapa informasi terkait anggaran tahun berjalan (tahun ajaran 2013/ 2014). Rincian anggaran biaya hidup dan biaya pendidikan tahunan dengan total Rp24.015.000,- menjadi informasi awal yang diterima oleh subjek. Kemudian, subjek diminta untuk menentu-

kan keyakinan awal terkait kemungkinan kenaikan anggaran tahun berikutnya (tahun ajaran 2014/2015) sebagai *initial anchor*.

Berikutnya informasi tambahan diberikan secara bertahap untuk mode respon SbS dan secara simultan untuk mode respon EoS. Subjek diberi informasi positif kemudian negatif (P1-P2-N1-N2), atau informasi negatif kemudian positif (N1-N2-P1-P2), dengan *framing* positif/negatif. Informasi tambahan yang diperoleh partisipan ialah sebagai berikut.

#### Informasi Positif I (P1):

Pemerintah berencana memberi subsidi biaya pendidikan Perguruan Tinggi Negeri (PTN) mulai tahun ajaran 2014/2015 melalui bantuan operasional yang bersumber dari APBN. Hal tersebut dimungkinkan akan berdampak pada penurunan biaya pendidikan/kuliah tahunan sebesar 20%.

#### Informasi Positif II (P2):

Pemerintah Daerah berencana mengeluarkan peraturan baru mengenai tarif angkutan umum untuk pelajar dan mahasiswa di mana tarif tersebut akan lebih rendah dibandingkan penumpang pada umumnya. Peraturan ini rencananya dikeluarkan sekitar bulan Oktober 2014. Hal ini dimungkinkan berdampak pada penurunan biaya transportasi sebesar 27%."

#### Informasi Negatif I (N1):

Pemerintah berencana mengurangi subsidi listrik di bulan Oktober 2014 yang berdampak pada kenaikan Tarif Dasar Listrik (TDL) sebesar 15%. Hal ini dimungkinkan

berdampak pada kenaikan biaya akomodasi (kost) sebesar 8-10%.

#### Informasi Negatif II (N2):

Pemerintah berencana mengurangi subsidi bahan bakar di bulan September 2014 yang berdampak pada kenaikan BBM sebesar 30%. Hal ini dimungkinkan berdampak pada kenaikan biaya transportasi sebesar 23-25%.

Pada setiap informasi positif yang disajikan ditambahkan *framing* atribut, salah satu contohnya sebagai berikut.

*Framing* positif : terdapat kemungkinan sebesar 70% bahwa penurunan biaya tersebut akan terjadi.

*Framing* negatif : terdapat kemungkinan sebesar 30% bahwa penurunan biaya tersebut tidak akan terjadi.

Sedangkan *framing* yang disajikan pada setiap informasi negatif, salah satu contohnya ialah sebagai berikut.

*Framing* positif : terdapat kemungkinan sebesar 25% bahwa kenaikan TDL *tidak akan* terjadi.

*Framing* negatif : terdapat kemungkinan sebesar 75% bahwa kenaikan TDL *akan* terjadi.

Setiap kali menerima informasi tambahan seperti yang telah disebutkan sebelumnya, subjek diminta memberikan revisi keyakinan terkait kenaikan anggaran dengan skala 100 poin (0%-100%) untuk kelompok mode respon SbS, sedangkan, untuk kelompok mode respon EoS hanya merevisi keyakinannya di akhir sesi setelah keseluruhan informasi disajikan secara simultan. Setelah sesi ini, partisipan melengkapi prosedur untuk cek manipulasi, kemudian mengisi kuesioner terkait gaya kognitif dan informasi terkait karakteristik demografi, lalu pada akhir sesi subjek diberi *debriefing* terkait penelitian.

#### *Pengukuran Variabel*

Variabel bebas dalam penelitian ini ialah urutan informasi yang diberikan, yaitu be-

rupa dua informasi positif dan dua informasi negatif. Kemudian, variabel pemoderasi yang diteliti ialah mode respon SbS dan EoS; *framing* informasi konsisten, yaitu urutan informasi positif-negatif, *di-frame* negatif dan urutan informasi negatif-positif yang *di-frame* positif, atau inkonsisten, yaitu urutan informasi positif-negatif, *di-frame* positif dan urutan informasi negatif-positif yang *di-frame* negatif dalam mode respon SbS untuk mengantisipasi efek resensi, dan berlaku sebaliknya dalam mode respon EoS untuk mengantisipasi efek primasi.

Variabel pemoderasi lainnya ialah gaya kognitif yang menggunakan instrumen CSI (*the Cognitive Style Index*) dari Allinson dan Hayes (1996) yang telah teruji validitas dan reliabilitasnya (Allinson dan Hayes, 1996, 2012; Nasution dan Supriyadi, 2007; Alvia dan Sulistiawan, 2010). CSI terdiri dari 38 item pertanyaan dan subjek diminta untuk memilih satu dari tiga jenis jawaban, yaitu sesuai-netral-tak sesuai. Arah penskoran tergantung pada polaritas item pertanyaan (17 *reversed item* untuk menghindari efek bias). Variabel terikat dalam penelitian ini ialah revisi keyakinan dari partisipan yang mungkin menimbulkan efek urutan. Efek urutan diperoleh dari perubahan dari penilaian tingkat keyakinan awal partisipan menjadi penilaian terhadap tingkat keyakinan akhir partisipan ( $S_4-S_0$ ). Hal ini dilakukan untuk mengeliminasi perbedaan yang disebabkan oleh perbedaan pada  $S_0$ .

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### *Cek Manipulasi*

Pengujian manipulasi dilakukan dengan memberikan tiga pertanyaan dalam bentuk pilihan ganda. Setiap subjek harus menentukan dengan benar arah dari informasi yang mereka peroleh, yaitu apakah informasi yang didapatkan bermuatan positif dan negatif, semua positif, ataukah semua negatif. Subjek yang menjawab semua negatif atau semua positif, serta menyatakan bahwa tidak ada informasi yang memengaruhi keyakinannya, akan dikeluarkan dari analisis lebih lanjut.

### Hasil Uji Hipotesis

Hipotesis pertama diuji dengan menggunakan Uji-t pada tabel 3 yang menunjukkan bahwa terdapat perbedaan signifikan antara rata-rata subjek yang menerima urutan informasi ++-- dan --++ (nilai Sig. = 0,000) pada mode respon SbS. Selain itu, rata-rata subjek yang menerima urutan informasi ++-- mengalami peningkatan keyakinan yang lebih tinggi akan kenaikan anggaran dari- pada subjek yang menerima urutan informasi --++. Hal tersebut mencerminkan terjadinya efek resensi karena keyakinan akhir subjek cenderung lebih dipengaruhi oleh informasi terakhir yang diterimanya. Dengan demikian, H<sub>1a</sub> yang diajukan dalam penelitian ini terdukung oleh data.

Lain halnya dengan pengujian H<sub>1b</sub>, hasil Uji-t pada tabel 3 menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan antara rata-rata subjek yang menerima urutan informasi +++ dan --- (nilai Sig. = 0,343) pada mode respon EoS. Hal tersebut merefleksikan bahwa tidak terjadi efek urutan, baik primasi maupun resensi, sehingga H<sub>1b</sub> yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung oleh data. Hasil ANOVA pada tabel 4 menunjukkan bahwa efek interaksi antara urutan dan *framing* signifikan pada  $\alpha=.10$ , dengan nilai Sig.=0,065, kemudian dilakukan uji kontras dan ditemukan perbedaan signifikan antara rata-rata sel 1 dan 2 (*framing* konsisten) dengan nilai Sig.=0,000, dan antara rata-rata sel 3 dan 4 yang tidak berbeda secara signifikan (*framing* inkonsisten) dengan nilai Sig.=0,191. Hal tersebut menunjukkan bahwa dengan memberi *framing* yang inkonsisten terhadap suatu

penyajian urutan informasi yang beragam dapat mengurangi terjadinya efek urutan, dalam hal ini efek resensi pada mode respon *Step-by-Step* (SbS). Dengan demikian, dari keseluruhan analisis dapat dinyatakan bahwa H<sub>2a</sub> yang diajukan dalam penelitian ini terdukung oleh data. Gambar 1 menggambarkan *means plot* revisi keyakinan pada mode respon SbS yang menunjukkan bahwa *framing* yang inkonsisten dapat meminimalisir terjadinya efek resensi.

Hipotesis H<sub>2b</sub> juga diuji dengan menggunakan ANOVA, namun hasil analisis menunjukkan bahwa efek interaksi antara urutan dan *framing* tidak signifikan (Sig.=.280), sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat efek interaksi antara urutan dan *framing* dalam mode respon EoS. Dengan demikian, H<sub>2b</sub> yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung oleh data.

Hipotesis penelitian yang ketiga (H<sub>3a</sub> dan H<sub>3b</sub>) dianalisis menggunakan *three-way* ANOVA yang dapat menunjukkan efek interaksi antara urutan dan *framing* informasi, serta gaya kognitif pada masing-masing mode respon (SbS/EoS).

Hasil uji ANOVA menunjukkan bahwa interaksi antara ketiga variabel tersebut tidak signifikan dengan nilai Sig.=0,415 pada mode respon SbS. Dengan demikian, H<sub>3a</sub> yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung oleh data. Kemudian, hasil uji ANOVA untuk mode respon *End-of-Sequence* (EoS) juga menunjukkan bahwa interaksi antara ketiga variabel tersebut juga tidak signifikan dengan nilai Sig.=0,289. Dengan demikian, H<sub>3b</sub> yang diajukan dalam penelitian ini tidak terdukung oleh data.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji-t**  
**Pengujian Hipotesis Pertama**

Mode Respon	Urutan	Mean	t-Stat.	Sig.
<i>Step-by-Step</i> (SbS)	++--	9.23	4.221	.000*
<i>Step-by-Step</i> (SbS)	--++	-14.44		
<i>End-of-Sequence</i> (EoS)	++--	-3.91	.958	.343
<i>End-of-Sequence</i> (EoS)	--++	-10.00		

\*signifikan pada  $\alpha=.01$

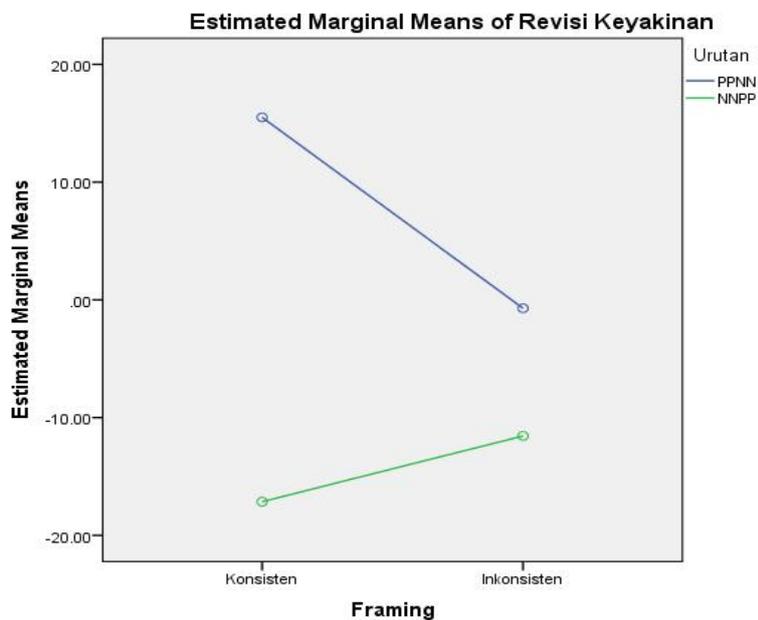
**Tabel 4**  
**Hasil ANOVA (Data SbS)**

*Test of Between-Subjects*

*Dependent variable: Revisi Keyakinan*

Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	10479.440 <sup>a</sup>	7	1497.063	3.702	.003
Intercept	589.461	1	589.461	1.458	.234
Urutan	5758.297	1	5758.297	14.241	.000
Framing	343.916	1	343.916	.851	.361
Source	Type III Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Gaya_Kognitif	34.647	1	34.647	.086	.771
Urutan*Framing	1447.467	1	1447.467	3.580	.065
Urutan*Gaya_Kognitif	424.144	1	424.144	1.049	.311
Framing*Gaya_Kognitif	46.621	1	46.621	.115	.736
Urutan*Framing*	273.922	1	273.922	.677	.415
Gaya_Kognitif					
Error	18196.032	45	404.356		
Total	29100.000	53			
Corrected Total	28675.472	52			

*R squared = .365 (Adjusted R Squared = .267)*



**Gambar 1**  
**Means Plot Revisi Keyakinan Mode Respon SbS**

**Analisis Tambahan**

Analisis tambahan yang dilakukan bertujuan untuk mengetahui analisis dari keseluruhan data hasil penelitian dengan mode

respon SbS dan EoS dengan menggunakan ANOVA yang menunjukkan bahwa terdapat suatu temuan tambahan yang cukup menarik, yaitu adanya efek interaksi yang

signifikan (pada  $\alpha=0,10$ ) antara urutan dan mode respon ( $Sig.=0,051$ ). Kemudian, analisis kontras menunjukkan bahwa rata-rata urutan ++- dan --+ pada mode respon SbS berbeda secara signifikan ( $Sig.=0,000$ ), sedangkan rata-rata urutan ++- dan --+ pada mode respon EoS tidak berbeda secara signifikan ( $Sig.=0,325$ ), sehingga dapat dikatakan bahwa efek urutan hanya terjadi pada mode respon SbS saja.

### Pembahasan

Hipotesis 1a dan hipotesis 1b bertujuan untuk menguji pengaruh penyajian urutan informasi terhadap revisi keyakinan. Menurut prediksi dari model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992), subjek yang memperoleh informasi berseri pendek (dalam kasus ini 4 item), bersifat sederhana, dan beragam (bersifat positif dan negatif) akan mengalami suatu efek urutan berupa efek resensi pada mode respon *Step-by-Step* (SbS) dan efek primasi pada mode respon *End-of-Sequence* (EoS).

Hipotesis 1a yang menguji data penelitian pada mode respon *Step-by-Step* (SbS) menghasilkan efek urutan berupa efek resensi. Hal ini memvalidasi prediksi model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992), bahwa ketika subjek disajikan informasi bertahap yang berseri pendek, sederhana, dan beragam, maka akan terjadi efek resensi di mana subjek akan cenderung memberi bobot lebih terhadap informasi yang paling akhir diterimanya.

Dari hasil analisis dapat diketahui bahwa subjek yang dihadapkan pada tugas penyusunan anggaran, dalam hal ini terkait keyakinannya terhadap kenaikan anggaran tahun berikutnya, ketika diberi informasi positif kemudian negatif memiliki rata-rata revisi keyakinan lebih tinggi daripada subjek yang diberi informasi negatif kemudian positif. Logika berpikir dalam tugas eksperimen yang diberikan ialah ketika subjek menerima informasi yang bersifat positif (misalnya, penurunan biaya), maka subjek akan menurunkan keyakinannya akan kemungkinan kenaikan anggaran tahun

berikutnya. Di sisi lain, ketika subjek menerima informasi yang bersifat negatif (misalnya, kenaikan biaya), maka subjek justru akan menaikkan keyakinannya akan kemungkinan kenaikan anggaran tahun berikutnya. Hasil penelitian ini juga mengkonfirmasi beberapa penelitian sebelumnya terkait efek resensi dalam akuntansi manajemen (Dillard *et al.*, 1991; Rutledge, 1995).

Hipotesis 1b dalam penelitian ini menguji data penelitian pada mode respon *End-of-Sequence* (EoS) dan ditemukan tidak terjadi efek urutan, baik efek resensi, maupun primasi, sehingga hipotesis yang diajukan tidak terdukung. Hal ini tidak sesuai dengan prediksi model *belief-adjustment* (Hogarth dan Einhorn, 1992) yang menduga terjadinya efek primasi pada mode respon EoS, namun, beberapa penelitian juga menemukan bahwa informasi beragam yang menggunakan mode respon EoS tidak mengakibatkan terjadinya efek urutan (Tubbs *et al.*, 1990; Almilia, 2012). Terkait dengan hasil analisis tambahan yang menunjukkan bahwa terdapat efek interaksi antara urutan dan mode respon, maka dapat dikatakan bahwa EoS dapat mengurangi terjadinya efek resensi yang terjadi dalam penyajian informasi yang bertahap seperti pada penelitian Hogarth dan Einhorn (1987) dalam Tubbs *et al.* (1990), serta penelitian oleh Ashton dan Kennedy (2002). Hal ini dimungkinkan karena pengaruh berkebalikan yang muncul dari informasi yang disajikan secara bertahap dapat dihilangkan dengan menggabungkan pengaruh informasi positif dan negatif, sehingga akan menghilangkan pengaruh individual informasi negatif dan positif itu sendiri (Almilia, 2012).

Hipotesis 2a dan 2b bertujuan untuk menguji pengaruh moderasi dari *framing* informasi terhadap efek urutan yang terjadi. Hipotesis 2a menguji pengaruh moderasi *framing* informasi ketika subjek dihadapkan pada mode respon *Step-by-Step* (SbS). Tujuan dari pengujian hipotesis ini ialah *framing* informasi dapat dijadikan salah satu solusi untuk memitigasi terjadinya efek resensi dalam penyajian informasi yang bertahap.

Dari hasil pengujian ditemukan bahwa terdapat efek interaksi yang signifikan antara urutan dan *framing* informasi terhadap revisi keyakinan subjek. Gambar 1 menunjukkan bahwa ketika informasi yang bertahap di-*frame* secara inkonsisten, yaitu ketika penyajian informasi positif-negatif diberi *framing* positif dan ketika penyajian informasi negatif-positif diberi *framing* negatif, maka efek resensi yang terjadi akan berkurang (menuju ke 0). Temuan ini mengkonfirmasi hasil penelitian Rutledge (1995) yang menyatakan bahwa teknik *framing* informasi dapat mengurangi terjadinya efek resensi.

Selain itu, Gambar 1 juga menunjukkan bahwa dalam penelitian ini, yang terkait dengan skenario penyusunan anggaran, *framing* inkonsisten lebih berdampak pada urutan informasi PPNN (++--) dibanding dengan NNPP (--++). Hal ini dapat dimungkinkan karena adanya *contrast effect* (Hogarth dan Einhorn, 1992) yang menyatakan bahwa *anchor* tinggi lebih sensitif terhadap bukti yang berlawanan (*disconfirmation*) dibandingkan *anchor* rendah.

Penelitian ini tidak mempertimbangkan tinggi-rendahnya *anchor*, namun dapat dikatakan bahwa pada urutan informasi NNPP memiliki *anchor* tinggi. Hal ini disebabkan oleh asumsi skenario yang berupa kenaikan anggaran, sehingga *initial anchor* yang diberikan kepada partisipan tergolong bersifat negatif, kemudian diikuti oleh pemberian informasi tambahan negatif yang berdampak pada *anchor* negatif yang terbentuk semakin tinggi. Informasi tambahan positif yang diperoleh setelahnya, bersifat berlawanan terhadap keyakinan awal, cenderung lebih sensitif terhadap *anchor* yang tinggi, sehingga efek resensi lebih terasa pada urutan NNPP ini. Oleh karena itu, *framing* inkonsisten tidak begitu berdampak seperti pada urutan PPNN. *Contrast effect* ini juga telah diuji dalam penelitian Ashton dan Ashton (1988) dengan skenario audit, dan Almilia (2012) dengan skenario investasi saham. Lain halnya dengan hipotesis 2b yang tidak didukung oleh data

penelitian. Ketika subjek dihadapkan pada mode respon *End-of-Sequence* (EoS), hasil analisis menunjukkan bahwa tidak terdapat efek utama yang signifikan dari urutan serta *framing* terhadap revisi keyakinan, maupun efek interaksi antara kedua variabel tersebut. Tidak ada-nya efek interaksi antara urutan dan *framing* dalam mode respon EoS ini dimungkinkan karena tidak adanya efek utama yang signifikan dari urutan, baik resensi maupun primasi.

Hipotesis 3a dan 3b bertujuan untuk menguji efek interaksi tiga arah antara variabel urutan, *framing*, dan gaya kognitif terhadap revisi keyakinan, namun, baik hipotesis 3a maupun 3b tidak didukung oleh data penelitian. Jadi, dapat dikatakan bahwa *framing* dan gaya kognitif tidak memoderasi efek urutan secara bersamaan. Beberapa penelitian terkait efek urutan, khususnya efek resensi, menemukan bahwa urutan dan gaya kognitif berpengaruh signifikan terhadap efek resensi (Chan, 1995; Alvia dan Sulistiawan, 2010). Namun, penelitian yang dilakukan Nasution dan Supriyadi (2007) juga tidak menemukan pengaruh signifikan antara urutan dan gaya kognitif terhadap efek resensi. Kemungkinan terdapat faktor selain *framing* yang berinteraksi signifikan dengan urutan dan gaya kognitif, seperti toleransi ambiguitas (Nasution dan Supriyadi, 2007), terhadap revisi keyakinan, serta terdapat faktor selain gaya kognitif yang berinteraksi signifikan dengan urutan dan *framing* terhadap revisi keyakinan.

## SIMPULAN DAN SARAN

Beberapa simpulan yang dapat diambil dari penelitian ini. Pertama, efek urutan hanya terjadi pada mode respon *Step-by-Step* (SbS) berupa efek resensi, namun tidak terjadi efek urutan pada mode respon *End-of-Sequence* (EoS), sehingga mode respon *Step-by-Step* (SbS) dalam proses penyusunan anggaran tahunan perusahaan perlu mendapatkan perhatian khusus agar pengambilan keputusan manajemen tidak bias karena efek urutan. Kedua, *framing* informasi

anggaran yang inkonsisten dapat mengurangi efek resensi yang terjadi pada mode respon *Step-by-Step* (SbS), sehingga akuntan manajemen dapat menyediakan informasi terakhir terkait anggaran dengan dibingkai secara tak konsisten untuk mengantisipasi terjadinya efek resensi. Ketiga, *framing* informasi anggaran dan gaya kognitif manajer tidak berinteraksi secara signifikan dalam memoderasi efek urutan yang disebabkan oleh penyajian urutan informasi anggaran. Keempat, mode respon *End-of-Sequence* (EoS) dapat menjadi salah satu solusi dalam mengatasi efek resensi yang terjadi pada penyajian informasi anggaran yang bertahap, berseri pendek, sederhana, dan beragam, sehingga apabila dimungkinkan akuntan manajemen menyediakan informasi terkait anggaran secara simultan.

Hasil penelitian ini memiliki beberapa implikasi teoretis dan praktis. Pertama, mode respon SbS memerlukan perhatian yang lebih dalam merespon penyajian informasi beragam terkait pengambilan keputusan anggaran agar efek urutan dapat diminimalisir. Kedua, teknik *framing* dapat menjadi salah satu solusi untuk mengurangi bias yang disebabkan oleh efek resensi dalam pengambilan keputusan manajer. Ketiga, mode respon EoS dapat menjadi salah satu solusi, selain teknik *framing*, dalam mengurangi terjadinya efek resensi.

Implikasi bagi dunia praktik, yaitu penelitian ini dapat menjadi petunjuk dalam perancangan sistem informasi akuntansi manajemen dalam hal penyediaan urutan serta *framing* informasi yang dapat mengurangi bias dalam pengambilan keputusan manajemen sehingga menghasilkan kinerja yang optimal. Substansi informasi yang penting dapat disajikan paling akhir guna mengantisipasi terjadinya efek urutan dalam penyajian informasi bertahap yang beragam. Selain itu, apabila memungkinkan informasi terkait penyusunan anggaran juga lebih baik disajikan secara simultan sehingga tidak menimbulkan efek urutan yang mengakibatkan bias dalam pengambilan keputusan manajer.

Penelitian ini masih memiliki beberapa keterbatasan. Pertama, penelitian ini dilakukan dengan metode eksperimen laboratorium dengan partisipan mahasiswa. Untuk itu, dibutuhkan kehati-hatian untuk menggeneralisasi penelitian ini ke dalam dunia praktik. Kedua, penelitian ini tidak mempertimbangkan efek kekuatan *anchor* yang mungkin memengaruhi hasil penelitian. Ketiga, sebaran data yang tidak seimbang di antara semua sel, akibat hasil cek manipulasi, sehingga kemungkinan akan berdampak pada *robustness* hasil penelitian.

Penelitian selanjutnya diharapkan memverifikasi hasil penelitian ini di dunia praktik, yaitu dengan melakukan eksperimen laboratorium atau *field experiment* dengan menggunakan partisipan manajer yang memang kesehariannya bertugas dalam penyusunan anggaran perusahaan. Dengan demikian, akan memperkuat validitas eksternal penelitian. Penelitian berikutnya juga dapat menggunakan partisipan berbentuk kelompok, tidak hanya individual, karena pada kenyataannya penyusunan anggaran dalam suatu perusahaan bersifat partisipatif yang menggabungkan beberapa pendapat individu yang terkait. Terakhir, penelitian berikutnya dapat mengikutsertakan variabel berupa kekuatan *anchor* untuk lebih memvalidasi kegunaan *framing* dalam memitigasi efek resensi baik dalam keadaan *anchor* rendah maupun tinggi.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Allinson, C. dan J. Hayes. 1996. The Cognitive Style Index: A Measure of Intuition-Analysis For Organizational Research. *Journal of Management Studies* 33(1): 119-135.
- Allinson, C. dan J. Hayes. 2012. *The Cognitive Style Index: Technical Manual and User Guide*. Pearson Education. United Kingdom.
- Almilia, L. S. 2012. Model Belief Adjustment dalam Pengambilan Keputusan Investasi. *Doctoral Colloquium & Conference FEB UGM, Yogyakarta, 28-29 November 2012*.

- Alvia, L. dan D. Sulistiawan. 2010. The Impact of Cognitive Style to Recency Effect in Stock Investment: An Experimental Study. *SSRN Working Paper*.
- Armet, N. 2013. How Investors Can Avoid Dangers of Recency Bias. <http://www.moneymanagement.com.au/features/editorial/how-investors-can-avoid-dangers-recency-bias>. Diakses tanggal 7 Mei 2014.
- Asare, S. K. dan W. F. Messier, Jr. 1991. A Review of Audit Research Using the Belief-Adjustment Model. In: L. Ponemon & C.R. Gebhart, *Auditing: Advances in Behavioral Research*. Springer-Verlag. New York.
- Asare, S. K. 1992. The Auditor's Going-Concern Decision: Interaction of Task Variables and the Sequential Processing of Evidence. *The Accounting Review* 67(2): 379-393.
- Ashton, A. H. dan R. H. Ashton. 1988. Sequential belief revision in auditing. *The Accounting Review* 63: 623-641.
- Ashton, R. H. dan J. Kennedy. 2002. Eliminating Recency with Self-Review: The Case of Auditors' 'Going Concern' Judgments. *Journal of Behavioral Decision Making* 3: 221-231.
- Bamber, E. M., R. J. Ramsay, dan R. M. Tubbs. 1997. An Examination of the Descriptive Validity of the Belief-Adjustment Model and Alternative Attitudes to Evidence in Auditing. *Accounting, Organizations and Society* 22(3/4): 249-268.
- Brewer, P. C. 2008. Redefining Management Accounting: Promoting the Four Pillars of Our Profession. *Strategic Finance*.
- Brown, C. 1985. Causal Reasoning in Performance Assessment: Effects of Cause and Effect Temporal Order and Covariation. *Accounting Organizations and Society* 10(3): 255-266.
- Chan, M. K. Mike. 1995. The Moderating Effect of Cognitive Style and Recency Effect on the Auditor Belief Revision Process. *Managerial Auditing Journal* 10(9): 22-28.
- Chenhall, R. dan D. Morris. 1991. The Effect of Cognitive Style and Sponsorship Bias on the Treatment of Opportunity Costs in Resource Allocation Decisions. *Accounting, Organizations and Society* 16(1): 27-46.
- Dillard, J. F., N. L. Kauffman, dan E. E. Spires. 1991. Evidence Order and Belief Revision in Management Accounting Decisions. *Accounting, Organizations and Society* 16(7): 619-633.
- Fischhoff, B. 1983. Predicting Frames. *Journal of Experimental Psychology: Learning, Memory, and Cognition* 9: 103-116.
- Guiral, A. dan F. Esteo. 2006. Are Spanish auditors skeptical in going concern evaluations?. *Managerial Auditing Journal* 21(6): 598-620.
- Gunawan, B. dan M. H. Yusuf. 2012. Pengaruh Order Effect dan Pola Pengungkapan dalam Pengambilan Keputusan Investasi. *Jurnal InFestasi* 8(2): 123-136.
- Hogarth, M. R. dan H. Einhorn. 1992. Order Effects in Belief Updating: The Belief-Adjustment Model. *Cognitive Psychology* 24: 1-55.
- Kahneman, D. dan A. Tversky. 1981. The Framing of Decisions and the Psychology of Choice. *Science* 211(4481): 453-458.
- Krishnamoorthy, G., T. J. Mock dan M. T. Washington. 1999. A Comparative Evaluation of Belief Revision Models in Auditing. *Auditing* 18(2): 105.
- Lewis, B., M. Shields, dan S. M. Young. 1983. Evaluating Human Judgments and Decision Aids. *Journal of Accounting Research* 21(1): 271-285.
- Ma, Y. dan M. Tayles. 2009. On The Emergence of Strategic Management Accounting: an Institutional Perspective. *Accounting and Business Research* 39(5): 473-495.
- Nahartyo, E. 2012. *Desain dan Implementasi Riset Eksperimen*. UPP STIM YKPN. Yogyakarta.
- Nasution, D. dan Supriyadi. 2007. Pengaruh Urutan Bukti, Gaya Kognitif, dan

- Personalitas terhadap Proses Revisi Keyakinan. *Prosiding Simposium Nasional Akuntansi X Unhas Makassar, 26-28 Juli 2007*.
- Pei, B. K. W., S. A. Reed, dan B. S. Koch. 1992. Auditor Belief Revisions in A Performance Auditing Setting: An Application of the Belief-Adjustment Model. *Accounting, Organizations and Society* 17(2): 169-183.
- Pinsker, R. 2011. Primacy or Recency? A Study of Order Effects When Non-professional Investors are Provided a Long Series of Disclosures. *Behavioral Research in Accounting* 23(1): 161-183.
- Rutledge, R. W. 1995. The Ability To Moderate Recency Effects Through Framing Of Management Accounting Information. *Journal of Managerial Issues* 7(1): 27-40.
- Theis, J. C., K. Yankova, dan M. Eulerich. 2012. Information order effects in the context of management commentary: initial experiment evidence. *Journal Management Control* 23: 133-150.
- Tubbs, R. M., W. F. Messier, Jr., dan W. R. Knechel. 1990. Recency Effects in the Auditor's Belief-Revision Process. *The Accounting Review* 65(2): 452-460.