

SISTEM KOMPENSASI BAGI PEMERIKSA PAJAK: MEREDUKSI TAX-EVASION, TINJAUAN DALAM PERSPEKTIF TEORI KEAGENAN

OLEH: STEPHANA DYAH AYU R
Fakultas Ekonomi UNIKA Soegijapranata Semarang

ABSTRAK

This paper examines individual and corporate tax evasion in the context of the contractual relationship between the shareholders of a firm and fiskus who possesses private information regarding the extent of legally permissible reductions in taxable income, and who may also undertake illegal tax evasion. The papper try to offer optimal incentive compensation contract for fiskus and, in particular, how the form of that contract changes in response to alternative enforcement policies imposed by the taxing authority. The optimal contract may adjust to offset, at least partially, the effect of sanctions against illegal evasion, and penalties imposed on fiskus are more effective in reducing evasion than are those imposed on shareholders.

Key words : Tax Evasion, Fiskus, Agency Theory

PENDAHULUAN

Sejak awal krisis ekonomi tahun 1997 yang melanda Indonesia hingga sekarang sudah mencapai satu dekade, terlihat jelas bahwa bangsa ini tidak memiliki dasar yang cukup kuat untuk dapat tegar menghadapi perubahan-perubahan global. Dibandingkan dengan negara lain yang juga diserang badai globalisasi, tampaknya pemerintah Indonesia mengalami kesulitan dalam upayanya mengentaskan bangsa ini bangkit dari keterpurukan ekonomi, sosial, dan politik. Padahal jika dibandingkan dengan negara ASEAN lainnya Indonesia memiliki lebih banyak keunggulan dalam potensinya. Dengan melihat kondisi demografis Indonesia salah satu faktor penting yang potensial untuk dikembangkan sebagai penerimaan negara adalah pajak.

Saat ini pajak merupakan sumber penerimaan terbesar bagi negara Indonesia, oleh karena itu kelancaran pembangunan nasional sangat tergantung dari penerimaan negara dari sektor ini (Hastuti dan Rananingsih, 2007). Sayangnya, berdasarkan Laporan Hasil Audit Kinerja Direktorat Jenderal Pajak oleh Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan (BPKP) 2000, [Nasucha (2003) dalam Gunadi (2004)] menunjukkan selama periode 1995/1996 sampai dengan 1998/1999 terdapat perbedaan (*tax gap*) signifikan antara potensi pajak teoritis dengan realisasi penerimaan. Sebenarnya berbagai upaya juga telah dilakukan pemerintah

dalam meningkatkan fungsi penerimaan (*budgetair*) pajak. Upaya tersebut dilakukan dengan mengadakan intensifikasi dan ekstensifikasi pajak. Berbagai upaya penerapan intensifikasi dan ekstensifikasi pajak dilakukan pemerintah untuk meningkatkan pajak.

Ekstensifikasi dan intensifikasi perpajakan merupakan upaya yang cukup bagus untuk meningkatkan penerimaan pajak namun belum mampu menyelesaikan akar permasalahan. Berdasarkan penelitian yang dilakukan Nasucha (2003) dalam Gunadi 2004, penyebab *tax gap* penerimaan pajak, antara lain: (1) kebijakan perpajakan sebesar 45,89%; (2) peraturan perpajakan sebesar 0,02%; dan (3) administrasi perpajakan sebesar 54,09%. Lemahnya administrasi perpajakan ini juga disimpulkan dalam laporan hasil penelitian Badan Analisa Keuangan dan Moneter tahun 1999. Oleh karena itu, pembenahan yang terutama perlu untuk dilakukan adalah pembenahan administrasi perpajakan

Penyebab lemahnya administrasi perpajakan disebabkan karena pemerintah Indonesia belum mampu menciptakan system penyelenggaraan pemerintah yang baik sesuai dengan asas – asas dalam *Good Governance*. *Good Governance* secara definitif diartikan sebagai penyelenggaraan manajemen pembangunan yang solid dan bertanggungjawab yang sejalan dengan prinsip demokrasi pasar yang efisien, penghindaran salah alokasi dana investasi dan pencegahan korupsi baik secara

politik maupun administratif, menjalankan disiplin anggaran serta penciptaan *legal* dan *political Framewok* bagi tumbuhnya aktivitas usaha ((Mardiasmo, 2000 dalam Ginting 2004: 4). Pencegahan korupsi secara politik maupun administrasi memerlukan dukungan sumber daya manusia yang memadai dalam hal ini bagian pemeriksa pajak, mengingat sampai saat ini mereka merupakan ujung tombak penerimaan perpajakan. Penelitian sebelumnya (Hastuti dan Ratnaningsih, 2007), menunjukkan bahwa pendekatan positif maupun negatif ternyata cukup berpengaruh pada pengurangan *tax evasion* yang dilakukan oleh wajib pajak. Yang harus dicermati adalah perilaku wajib pajak terutama disebabkan dari perilaku pemungut atau pemeriksa pajak (fiskus), yang memungkinkan seseorang untuk melakukan penghindaran pajak secara illegal. Oleh karena itu pendekatan negatif ataupun positif perlu juga untuk diterapkan pada subyek pemungut dan pemeriksa pajak. Secara psikologis, sistem kompensasi yang ada akan berpengaruh terhadap tingkat kepuasan seseorang. Jika seseorang merasa puas maka akan berpengaruh positif pada kinerja mereka, yang dalam hal ini meningkatnya penerimaan pajak. Oleh karena itu seberapa tepat sistem kompensasi akan menentukan tingkat *tax-evasion* (penghindaran pajak secara illegal) yang mungkin dilakukan para wajib pajak. Di sisi lain pendekatan secara negatif yaitu dengan punishment atau penalty diharapkan akan mampu menciptakan ketakutan bagi badan pemeriksa untuk melakukan *tax-evasion*, sehingga nantinya pajak yang diterapkan juga maksimal. Artikel ini akan meninjau penerapan sistem kompensasi dan penalti bagi para pemeriksa pajak ditinjau dari perspektif teori keagenan.

PEMBAHASAN

Arah Kebijakan Peningkatan Pajak Saat ini : Orientasi Obyek

Pajak merupakan kontribusi wajib bagi seseorang untuk mengeluarkan biaya bagi kepentingan umum tanpa adanya manfaat khusus bagi orang tersebut akibat perbuatannya (Sunarto, 2003:1). Djadjaningrat dalam Munawir (1992) mendefinisikan pajak sebagai suatu

kewajiban menyerahkan sebagian dari kekayaan kepada negara disebabkan oleh suatu keadaan, kejadian dan perbuatan yang memberikan kedudukan tertentu. Kewajiban tersebut bukan sebagai hukuman, menurut peraturan-peraturan yang ditetapkan pemerintah serta dapat dipaksakan, tetapi tidak ada jasa timbal balik dari negara secara langsung, namun untuk memelihara kesejahteraan umum. Sedangkan secara lebih spesifik pajak bagi negara Indonesia yaitu iuran kepada negara (dapat dipaksakan) yang terutang oleh yang wajib membayarnya menurut peraturan-peraturan, dengan tidak mendapatkan prestasi kembali, yang gunanya adalah untuk membiayai pengeluaran-pengeluaran umum yang berhubungan dengan tugas negara menyelenggarakan pemerintahan (Brotodihardjo, 1992:2).

Pengertian-pengertian pajak menurut para ahli tersebut jelas menunjukkan bahwa pajak mempunyai karakteristik hubungan searah, di mana pihak yang satu mempunyai kewajiban membayar, namun pihak yang lain tidak mempunyai kewajiban apapun secara langsung terhadap pihak yang membayarnya tersebut. Oleh karena itu, tidaklah mengherankan jika upaya-upaya yang dalam penerimaan pajak saat ini lebih berorientasi pada obyek yaitu para wajib pajak dibandingkan pada subyek yaitu fiskus. Cara-cara yang dilakukan antara lain ekstensifikasi dan intensifikasi pajak.

Ekstensifikasi dan Intensifikasi Pajak

Peningkatan penerimaan pajak oleh pemerintah saat ini dilakukan dengan menggunakan ekstensifikasi dan intensifikasi pajak. Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE-06/PJ.9/2001 tanggal 7 Nopember 2002 tentang Pelaksanaan Ekstensifikasi Wajib Pajak dan Intensifikasi Pajak, antara lain ditegaskan bahwa ekstensifikasi Wajib Pajak adalah kegiatan yang berkaitan dengan penambahan jumlah Wajib Pajak terdaftar dan perluasan objek pajak dalam administrasi Direktorat Jenderal Pajak. Sedangkan intensifikasi pajak adalah kegiatan optimalisasi penggalan penerimaan pajak terhadap objek serta subjek pajak yang telah tercatat atau terdaftar dalam administrasi DJP, dan dari hasil pelaksanaan ekstensifikasi. Ruang lingkup

pelaksanaan kegiatan ekstensifikasi Wajib Pajak dan Intensifikasi Pajak meliputi pemberian NPWP di lokasi usaha, termasuk pengukuhan sebagai PKP, terhadap orang pribadi pengusaha tertentu yang mempunyai lokasi usaha di sentra perdagangan atau perbelanjaan atau pertokoan atau perkantoran atau mal atau plaza atau kawasan industri atau sentra ekonomi lainnya.

Peningkatan penerimaan pajak dapat juga dilakukan berdasarkan dua pendekatan, yaitu *positive incentive* dan *negative incentive*. *Negative Incentive* adalah metode yang menciptakan rasa takut (*negative incentives*) yang lain adalah dengan meningkatkan kemungkinan dan luasan pemeriksaan pajak. Lawan dari hal tersebut adalah dengan menggunakan *Positive Incentive*. *Positive incentive* dapat dilakukan melalui penyederhanaan sistem perpajakan. Salah satu contoh *positive incentives* yang telah dilakukan pemerintah baru-baru ini adalah dengan dikeluarkannya Keputusan Dirjen Pajak No. PER-146/PJ./2006 tanggal 29 September 2006 tentang Bentuk, Isi, dan Tata Cara Penyampaian Surat Pemberitahuan Masa Pajak Pertambahan Nilai (SPT Masa PPN) yang menggantikan Keputusan Dirjen Pajak No. KEP-12/PJ./1995, No. KEP-756/PJ./2001, dan No. PER-145/PJ./2005. Keputusan tersebut antara lain mengatur bahwa SPT Masa PPN bisa berbentuk formulir kertas (*hard copy*), atau data elektronik. Dengan perubahan peraturan ini diharapkan akan mempermudah wajib pajak membayar pajak sehingga tingkat kepatuhan mereka akan semakin meningkat sehingga penerimaan pajak menjadi meningkat. Berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (Hastuti dan Ratnaningsih, 2007) penahan pengelakan pajak biasanya dilakukan dengan metode yang cenderung menciptakan rasa takut bagi wajib pajak Metode yang menciptakan rasa takut (*negative incentives*) adalah dengan meningkatkan kemungkinan dan luasan pemeriksaan pajak dalam (www.tempointeraktif.com www.kanwilpajakhusus.depkeu.go.id: 2004).

Framework Baru Peningkatan Pajak : Orientasi Subyek

Model peningkatan pajak dengan menggunakan pendekatan berorientasi obyek tidaklah cukup, selama proses administrasi pemungutan dan pemeriksaan perpajakan masih memungkinkan dilakukannya kegiatan tersebut. Oleh karena itu, pembenahan dalam segi fiskus atau badan pemungut dan pemeriksa perpajakan juga perlu untuk dilakukan. Artikel ini mencoba melakukan pendekatan berdasarkan perspektif teori keagenan.

Pendekatan Teori Keagenan Bagi Pemungutan Pajak di Indonesia

Teori keagenan terfokus pada hubungan antara dua pelaku ekonomi yang saling bertentangan yaitu prinsipal dan agen. Prinsipal adalah pelaku ekonomi yang membayar orang lain untuk melakukan pekerjaan, sedangkan agen adalah pelaku ekonomi yang melakukan pekerjaan demi mendapatkan upah (Mathiesen, 2004). Teori ini mengasumsikan bahwa prinsipal maupun agen merupakan para pelaku ekonomi yang berpikir rasional dan tindakannya semata – mata untuk kepentingan pribadi, akan tetapi mereka menemukan kesulitan dalam membedakan perbedaan atas preferensi, kepercayaan dan informasi. Berbagai konflik kepentingan yang kemudian muncul antara prinsipal dan agen yang disebabkan adanya hubungan keagenan atau *agency relationship*. Hubungan keagenan merupakan suatu kontrak dimana pihak prinsipal memerintah orang lain (agen) untuk melakukan suatu jasa atas nama prinsipal serta memberikan wewenang kepada agen untuk memberikan keputusan yang terbaik bagi prinsipalnya (Jensen dan Meckling, 1976). Hal tersebut umumnya terjadi karena kondisi prinsipal yang tidak memungkinkan untuk melakukan sendiri pekerjaan yang diperintahnya. Misalnya dalam sebuah perusahaan, yang menjadi prinsipal adalah para pemilik perusahaan atau pemegang saham yang bertujuan memajukan perusahaan, sedangkan agen yang diperintahkan untuk mengelola perusahaan supaya perusahaan dapat maju adalah manajer.

Dalam pepper ini yang dimaksudkan dengan prinsipal adalah pemerintah/negara yang

mempunyai hak untuk menarik pajak pada warganegara, demi kepentingan pembangunan nasional. Besarnya biaya pembangunan yang harus ditanggung oleh negara/ pemerintah mendorong mereka untuk mengoptimalkan pajak yang dipungut, dengan memungut apa yang memang menjadi haknya berdasarkan aturan dan perundang-undangan perpajakan. Agen yang dimaksud dalam artikel ini adalah para pemungut dan pemeriksa pajak yang turun langsung ke lapangan menghadapi para pembayar pajak atau wajib pajak Mereka adalah orang-orang yang seharusnya mengusahakan agar tujuan pemerintah pusat/negara dapat tercapai yaitu mengoptimalkan pemungutan pajak. Dalam proses selanjutnya jika kedua belah pihak mempunyai visi yang sama yaitu mengoptimalkan pajak, maka diharapkan agen akan bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Akan tetapi, dalam praktek di lapangan seringkali pemungut atau pemeriksa pajak sebagai seorang agen tidak bertindak seperti kepentingan prinsipalnya. Kondisi tersebut terjadi ketika pihak agen bisa mendapatkan keuntungan pribadi yang lebih besar justru ketika ia tidak menjalankan kepentingan prinsipalnya. Hal tersebut bisa disebabkan oleh keterbatasan sistem penyelenggaraan pengawasan secara administratif yang membuat orang mampu untuk melakukan penghindaran pajak secara illegal (*tax evasion*). Hal tersebut dapat diperparah jika terjadi *moral hazard* dari pihak agen, dimana ia cenderung untuk mementingkan kepentingan pribadi dibandingkan mementingkan kepentingan negara. Untuk mencegah *moral hazard* pada pihak agen maka prinsipal harus mampu membatasi *divergent* kepentingannya dengan memberikan tingkat kenyamanan yang layak bagi agen yang bersangkutan. Tindakan ini akan memunculkan biaya yang kemudian dikenal sebagai *agency cost*. *Agency cost* yang bisa diterapkan adalah dengan menyusun sebuah sistem kompensasi yang tepat bagi manajer agar manajer mampu bertindak sesuai dengan kepentingan prinsipal.

Sistem Kompensasi Sebagai Alternatif Pereduksi Tax - Evasion

Kompensasi merupakan salah satu strategi yang dapat digunakan oleh prinsipal untuk menyelaraskan kepentingan prinsipal dengan kepentingan agen. Kompensasi adalah semua bentuk return baik finansial maupun non finansial yang diterima oleh bawahan karena jasa yang disumbangkan untuk pencapaian tujuan organisasi dalam hal ini kepentingan principal. Beberapa studi tentang sistem kompensasi menunjukkan hubungan yang positif dan signifikan antara kompensasi yang diterapkan dengan pencapaian tujuan organisasi (Sofyan dkk, 2004; Schuler dan Jacson, 1999, Monday dkk(1999) dalam Stephana, 2004). Dengan menggunakan kompensasi prinsipal mengharapkan agar agen akan mampu bekerja seperti kepentingannya, yang dalam paper ini berarti penurunan *tax – evasion* secara illegal.

Secara garis besar kompensasi yang diberikan karyawan dibagi menjadi 2 yaitu kompensasi intrinsik dan kompensasi ekstrinsik. Kompensasi intrinsik berarti imbalan yang diterima karyawan bagi dirinya sendiri seperti pemberian peran dalam pengambilan keputusan, pemberian tanggungjawab yang lebih besar, kebebasan dan keleluasaan kerja yang lebih besar dengan meningkatkan harga diri karyawan. Kompensasi ekstrinsik mencakup kompensasi langsung dan kompensasi tidak langsung. Kompensasi langsung meliputi gaji pokok, upah lembur, pembayaran intensif, tujuan dan bonus, sedangkan kompensasi tidak langsung meliputi jaminan social, asuransi, pensiun, cuti kerja, pelatihan dan liburan. Kompensasi bukan uang adalah kepuasan yang diterima karyawan atau dari lingkungan psikologis atau fisik dimana karyawan bekerja.

Beberapa penelitian yang dilakukan (Supratinum dan Zulekha, 2003) menemukan bahwa reward dapat meningkatkan kinerja. Permasalahan yang utama dalam paper ini adalah bagaimana sistem kompensasi yang sebaiknya diterapkan agar pajak dapat meningkat dengan begitu banyaknya pilihan yang ada. Perspektif Keagenan sendiri tidak menyarankan bentuk khusus dari *agency cost* yang dikeluarkan melalui kompensasi, yang dipentingkan adalah dengan bentuk kompensasi tersebut agen dalam

hal ini pemungut dan pemeriksa pajak menjadi semakin sedikit melakukan divergensi kepentingan pemungut pajak. Terlepas dari standar gaji PNS yang penuh dengan keterbatasan seharusnya pemungut dan pemeriksa pajak seharusnya tidak diterapkan model penggajian yang sama setiap bulan, tanpa memandang perkembangan kinerja yang bersangkutan. Pendekatan yang sebaiknya dilakukan adalah dengan menerapkan reward berbasis pada kinerja. Dimana semakin banyak pajak yang berhasil dikumpulkan oleh sang agen maka reward yang diterimanya akan semakin banyak. Reward berbasis kinerja ini akan mendorong agen dalam hal ini pemungut dan pemeriksa pajak untuk mengubah kecenderungan mereka dari semangat untuk memenuhi kepentingan diri sendiri menjadi semangat untuk memenuhi tujuan organisasi (Supratinum dan Zulekha, 2003). Dengan menerapkan system yang demikian diharapkan gap yang tinggi antara gaji yang diterima dengan kinerja atau jumlah pungutan pajak. Semakin kinerja seseorang bagus, maka ia akan merasa semakin tidak puas, karena gap antara gaji yang tetap dengan pungutan pajaknya semakin tinggi. Gap yang tinggi akan menyebabkan godaan untuk melakukan korupsi menjadi besar, mengingat pegawai pemeriksa dan pemungut pajak akan berusaha untuk memaksimalkan keuntungan yang diperolehnya dengan membandingkan kompensasi yang diterimanya dengan keuntungan yang diperoleh dari masyarakat wajib pajak apabila ia membiarkan mereka untuk melakukan *tax-evasion*. Penerapan reward berbasis kinerja ini juga harus didukung penerapan sanksi yang cukup berat bagi mereka yang melakukan pelanggaran. Hal ini dilakukan karena berdasarkan penelitian yang dilakukan oleh (Hastuti dan Ratnaningsih, 2007) pengelakan pajak biasanya dilakukan dengan metode yang cenderung menciptakan rasa takut bagi wajib pajak.

KESIMPULAN

Sistem Kompensasi yang optimal harus mampu mempertimbangkan interaksi strategis antara masyarakat wajib pajak dan para pegawai pemeriksa dan pemungut pajak. Sistem

kompensasi yang menerapkan gaji tertentu kepada pegawai pemeriksa dan pemungut pajak, akan efektif ketika jumlah gaji tersebut tidak jauh lebih kecil daripada pajak yang harus dipungutnya. Gap yang tinggi akan menyebabkan godaan untuk melakukan korupsi menjadi besar, mengingat pegawai pemeriksa dan pemungut pajak akan berusaha untuk memaksimalkan keuntungan yang diperolehnya dengan membandingkan kompensasi yang diterimanya dengan keuntungan yang diperoleh dari masyarakat wajib pajak apabila ia membiarkan mereka untuk melakukan *tax-evasion*. Tingkat korupsi dan *tax-evasion* tinggi terjadi ketika ketika seluruh pegawai pemeriksa dan pemungut pajak mempunyai kecenderungan yang tinggi untuk melakukan korupsi dengan cara meng"halal"kan *tax-evasion* yang dilakukan oleh masyarakat wajib pajaknya. Sistem ini semakin tidak efektif ketika pemberian gaji secara tetap tidak dibarengi dengan pengawasan dan penerapan aturan yang ketat bagi para pegawai pemeriksa dan pemungut pajak. Sistem kompensasi dengan penerapan gaji tertentu ini hanya akan efektif ketika seluruh pegawainya mempunyai tingkat kejujuran yang tinggi.

Di sisi lain, artikel ini menawarkan sistem yang kedua yaitu sistem kompensasi *pure-farming* menawarkan sistem yang memberikan kompensasi kepada para pegawai pemeriksa dan pemungut pajak sesuai dengan jumlah pajak yang berhasil dikumpulkannya. Sistem ini sedikit meniru sistem penjualan barang dari pabrik dengan menetapkan persentase komisi bagi para distributornya. Penggunaan sistem kompensasi ini akan efektif dalam kondisi suatu negara yang memiliki tingkat korupsi dan *tax-evasion* yang tinggi.

DAFTAR PUSTAKA

- _____. Ancaman Paksa Badan Naikkan Setoran Pajak. Tempinteraktif.com via <http://www.kanwilpajakhusus.depkeu.go.id/content.asp>
- _____. http://id.wikipedia.org/wiki/Penghindaran_pajak download tanggal 24 April 2007.

- Brotodihardjo, R. Santoso. 1981. *Pengantar hukum Pajak*. Bandung : Eresco.
- Ginting, Surya Dharma. 2004. *Good Governance: Reformasi Birokrasi, Hukum dan Politik di Indonesia*. Jurnal Akuntansi dan Bisnis, Vol.3.No.5
- Gunadi. 2004. Rasionalitas Reformasi Administrasi Perpajakan. Didownload dari <http://www.kanwilpajakhusus.depkeu.go.id/content.asp?contentid=132>
- Hotsaritua Situmorang. 2006. Ditjen Pajak buru 'The Untouchables'. Didownload dari <http://www.pajak.go.id/berita/ditjen-pajak-buru-the-untouchables/>
- [Hotsaritua situmorang](#). 2006. Ekstensifikasi instan cara ditjen pajak. Didownload dari <http://www.pajak.go.id/berita/ekstensifikasi-instan-cara-ditjen-pajak/>
- [Hotsaritua Situmorang](#). 2006. Perdirjen Pajak 178/PJ/2006: Kado tahun baru buat WP. Didownload dari <http://www.pajak.go.id/berita/perdirjen-pajak-178-pj-2006-kado-tahun-baru-buat-wp/>
- Jansen, M. dan W.H. Meckling, 1976."Theory of the firm, Managerial Behaviour, Agency cost and Ownership Structure" Journal of Financial Economincs. Vol. 3
- Mathiesen H. 2004.Empirical Studies on Ownership Steructure and Performance. <Http://www.encycogov.com>
- Media Indonesia. 2005. Insentif Perpajakan Terlalu Banyak. Didownload dari <http://www.kanwilpajakhusus.depkeu.go.id/content.asp?contentid=276>
- Munawir. 1992. *Perpajakan*. Yogyakarta : Liberty.
- Hastuti, Rini, Stephana Dyah Ayu Ratnaningsih. *Faktor – Faktor yang mempengaruhi Tax – Evasion : Studi Wajib Pajak Orang Pribadi*. P3A Unika
- Sudahkan Anda menyampaikan SPT?. *Bisnis Indonesia*. 20-Mar-2006 via <http://www.kanwilpajakwpbesar.go.id/berita.php?cmd=detail&id=2006-03-21%2009:31:11>
- Surat Edaran Direktur Jenderal Pajak Nomor SE – 04/PJ.13/2006 Tentang Pengiriman Paket SPT Tahunan PPh dan SPT Masa PPN Beserta Kelengkapannya Tahun 2006.
- Sadhani, Djazoeli. *Bisnis Indonesia* Senin, 23 Mei 2005. Menuju Good Governance Melalui Modernisasi Pajak.
- Suandy, Erly. 2003. *Perencanaan Pajak*. Salemba Empat Jakarta.
- Supraningrum, Zulaikha. 2003. *Pengaruh Total Quality Management Terhadap Kinerja Manajerial dengan Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan sebagai variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi VI.