

## Kualitas Data dalam Riset Akuntansi Manajemen dan Keperilakuan: Bukti Empiris dari Metode Survei di Indonesia

Y. Anni Aryani<sup>1\*</sup>; Setianingtyas Honggowati<sup>1</sup>; Djuminah<sup>1</sup>; Agnes Utari Widyaningdyah<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Universitas Sebelas Maret Surakarta, Jl. Ir. Sutami 36 A, Surakarta 57126, Jawa Tengah

<sup>2</sup> Universitas Widy Mandala Surabaya Jl. Dinoyo 48A, Surabaya 60265, Jawa Timur

\* Korespondensi penulis, email: y\_anniar@yahoo.com

### ABSTRAK

Metode survei merupakan salah satu metode yang digunakan dalam penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan. Namun demikian, metode ini telah mendapat banyak kritik terutama berkaitan dengan kualitas data. Studi ini menguji kualitas penelitian dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan. Rerangka yang digunakan dalam studi ini merujuk pada *Van der Stede et al.* (2005) yang menguji kualitas dari seluruh *mail survey* dalam penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan yang dipublikasikan dalam *proceeding* Simposium Nasional Akuntansi (SNA) periode 1999-2012. Hasil analisis menunjukkan bahwa sebagian besar artikel telah menggunakan prinsip-prinsip dasar yang disarankan dalam melakukan penelitian survei, walaupun masih terdapat beberapa hal yang membutuhkan perhatian dalam rangka meningkatkan kualitas data survei.

**Kata kunci:** Kualitas data, metode survei, manajemen akuntansi dan perilaku.

### ABSTRACT

*Survey method is one of the research methods employed in management accounting and behavior research. However, this method has been heavily criticized especially regarding the quality to the data. This study examines the quality of survey research in management accounting and behavior. We use a framework that has been used by Van der Stede et al. (2005) to examine the quality of all mail surveys in management accounting and behavior published in proceeding of Simposium Nasional Akuntansi (SNA) over a period of year 1999-2012. Our analysis shows that most of those articles have employed suggested fundamental principles of conducting survey research, although there are still more attentions should be taken place to increase the quality of data survey.*

**Keywords:** *Data quality, survey method, management accounting and behavior.*

### PENDAHULUAN

Dalam ilmu sosial, metode survei merupakan salah satu metode yang banyak digunakan untuk meneliti secara empiris berbagai karakteristik dan hubungan berbagai variabel-variabel sosiologi dan psikologi (Roberts 1999; Nazari *et al.* 2006). Perkembangan dan penggunaan metode survei dalam abad 20an telah sangat mempengaruhi perkembangan ilmu sosial (Kerlinger 1986). Metode survei mempunyai banyak manfaat misalnya merupakan metode pengumpulan data dalam jumlah besar untuk keperluan generalisasi data dengan biaya yang relatif rendah (*cost-effective*) dan dapat menghindari bias interview (Roberts 1999).

Riset akuntansi manajemen dan keperilakuan sebagai bagian dari ilmu sosial juga banyak menggunakan metode survei. Metode survei tepat untuk riset tersebut karena biasanya data dalam riset akuntansi manajemen dan keperilakuan berupa *self-report*. Nazari *et al.* (2006) menyatakan bahwa ada beberapa asumsi dalam riset dengan metode survei yang menggunakan *self-report* dari perilaku, nilai, kepercayaan, opini dan/atau maksud seseorang dalam hal ini para responden atau partisipan dalam penelitian. Asumsi-asumsi tersebut adalah: pertama, responden merupakan sumber yang paling terpercaya untuk informasi tertentu. Kedua, persepsi subyektif sesungguhnya merupakan hal yang penting. Ketiga, persepsi dapat digambarkan mempunyai hubungan dengan

*outcomes* yang merupakan perhatian dari suatu organisasi (Nazari *et al.*, 2006).

Namun demikian, metode ini tidak bebas dari berbagai kritikan (Marsh 1982; de Vaus 1992). Lebih lanjut, Young (1996) mempertanyakan kontribusinya terhadap riset akuntansi manajemen. Perhatian utama yang mendasari berbagai kritik tersebut adalah masalah validitas dan reliabilitas dari metode survei (Van der Stede, Young dan Chen 2005; Young 1996). Oleh karena itu, untuk meminimalkan masalah yang mungkin timbul, setiap usaha seharusnya dilakukan untuk memperoleh data yang berkualitas. Pentingnya kualitas data dengan metode survei ini memunculkan pertanyaan bagaimanakah kualitas data dengan metode survei dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan yang sudah dilakukan di Indonesia selama ini?

Sebagai sebuah metode pengumpulan data penelitian yang cukup populer terutama pada penelitian bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan, metode survei merupakan metode penelitian yang penting. Sebagai sebuah metode pengumpulan data, maka data yang diperoleh haruslah berkualitas sehingga hasil kesimpulan yang diambil dari penelitian tersebut juga berkualitas. Permasalahan muncul ketika metode survei tersebut tidak dilakukan dengan baik dan benar, dalam arti tidak dilakukan dengan mengikuti prosedur yang semestinya sesuai pedoman penelitian ilmiah yang ada. Akibatnya tidak heran bahwa banyak kritikan yang terlontar mengenai kualitas data penelitian yang dilakukan dengan metode survei. Oleh karena itu, penelitian ini dilakukan untuk mengetahui bagaimana penelitian dengan metode survei dilakukan di Indonesia. Hal ini penting untuk dilakukan sehingga kita dapat mengetahui dan menjawab berbagai kritikan mengenai kualitas data yang dilakukan dengan metode survei. Sepengetahuan kami, penelitian semacam ini belum pernah dilakukan di Indonesia. Dengan menggunakan data dari semua survei dalam riset akuntansi manajemen dan keperilakuan yang terdapat dalam *proceeding* simposium nasional akuntansi (SNA) 1 – SNA 15 (2012), kami menemukan bahwa sebagian besar peneliti sudah melakukan prosedur penelitian survei sesuai prinsip-prinsip mendasar yang disarankan sehingga kualitas data yang digunakan dalam penelitian cukup dapat dipertanggung jawabkan, meskipun masih ada beberapa hal yang mungkin masih perlu diperbaiki untuk meningkatkan kualitas data dari metode survei.

## Metode Survei

Seperti yang sudah disinggung dalam pendahuluan, survei merupakan metode penelitian yang banyak memperoleh kritikan. Kritikan tersebut pada dasarnya ditujukan pada reliabilitas data yang diperoleh dari metode survei (Young

1996). Penelitian terdahulu telah mengidentifikasi bahwa sumber dari berbagai kritikan tersebut bukanlah pada metodenya sendiri, melainkan lebih pada kegagalan peneliti dalam mengikuti dan mengimplementasikan berbagai prinsip dasar metode survei terutama dalam hal perancangan survei dan administrasinya (Mangione 1995; Van der Stede *et al.* 2005). Jika survei dirancang dan dilakukan dengan benar maka metode ini akan dapat menjadi metode untuk memperoleh sumber data dengan skala besar dan berkualitas tinggi. Oleh karena itu kualitas data sangat penting dalam riset menggunakan metode survei.

Di dalam riset akuntansi manajemen, survei seringkali digunakan untuk menguji teori, meskipun seringkali juga digunakan untuk tujuan diskriptif. Nazari *et al.* (2006) menyatakan bahwa tujuan riset survei dalam akuntansi manajemen adalah untuk mengukur perilaku tertentu dari suatu populasi atau suatu sampel, dan dapat digunakan baik untuk tujuan riset eksploratori maupun konfirmatori. Riset eksploratori adalah suatu riset untuk menemukan fakta-fakta dasar dan membiasakan dengan subjek dalam penelitian. Pada umumnya penelitian eksploratori berfokus pada penemuan tentang konstruk apa yang harus diukur dan bagaimana mengukurnya (Pinsonneault dan Kraemer 1993). Di lain pihak, riset konfirmatori merupakan uji teori yang menguji hubungan antara berbagai konstruk yang telah didefinisikan dalam penelitian-penelitian sebelumnya (Nazari *et al.* 2006).

Seperti telah dibahas di atas bahwa meskipun metode survei seringkali digunakan tetapi ada keraguan mengenai kualitas data yang dikumpulkan dengan metode tersebut. Zimmerman (2001) menyatakan bahwa data yang diperoleh dengan metode survei seringkali berkualitas buruk karena adanya masalah bias yang berasal baik dari responden maupun dari peneliti itu sendiri. Meskipun demikian, Van der Stede *et al.* (2005) mengatakan bahwa masalah itu bisa diatasi oleh peneliti dengan cara mengimplementasikan beberapa teknik. Sebagai contoh: peneliti dapat mengatasi masalah tersebut dengan cara merancang survei dengan mengembangkan kuesioner yang 'benar' sesuai dengan tujuan penelitian. Cara yang lain misalnya peneliti berusaha meningkatkan *response rate* dengan cara melakukan prosedur *follow-up*, dan sebagainya. Sehingga dengan berbagai cara tersebut masalah bisa diatasi dan kualitas data dapat ditingkatkan.

## Metode Survei dengan *Mail Questionnaire*

Ada beberapa tipe riset yang menggunakan metode survei, misalnya: (1) survei dengan menggunakan pihak-ketiga (sebagai contoh: Ittner dan Larcker 1995, 1997), (2) survei sebagai bagian atau kombinasi dengan *case-method* (sebagai contoh: Berry, Loughton, dan Otley 1991), *lab experiments*

(sebagai contoh: Brownell 1982a), atau *interview-protocols* (sebagai contoh: Chenhall 1997), (3) survei yang dilakukan pada saat *on-site interview* (sebagai contoh: Brownell 1982b) atau di dalam setting kelas (dengan mahasiswa) (sebagai contoh: Hirst 1983), (4) survei yang dilakukan secara langsung (*face-to-face*) (sebagai contoh: McGowan dan Klammer 1997) atau melalui telepon (sebagai contoh: Swenson 1995), dan (5) survei yang dilakukan dengan menggunakan kuesioner yang dikirim melalui pos (*mail questionnaire*) (sebagai contoh: Moores dan Yuen 2001, Kalagnanam dan Lindsay 1999, dan Aryani 2009). Namun demikian fokus penelitian ini adalah metode survei dengan menggunakan *mail-questionnaire* dengan penjelasan sebagai berikut.

Kuesioner yang dikirimkan kepada responden dengan melalui pos (*mail questionnaire*) merupakan salah satu teknik pengumpulan data yang banyak dikritik karena kemungkinan rendahnya response dan ketidakmampuannya memverifikasi response yang diberikan (Kerlinger dan Lee 2000). Meskipun demikian, jumlah survei yang dilakukan dengan cara ini (*mail questionnaires*) semakin meningkat dan melebihi jumlah survei dengan interviu yang dilakukan setiap tahun, meskipun sukar untuk menyebut jumlah pastinya (Dillman 2007). Dalam riset akuntansi manajemen, survei dengan kuesioner melalui pos (*mail questionnaire*) adalah metode survei yang paling banyak digunakan (Van der Stede *et al.* 2005). Sehingga dalam penelitian ini hanya akan difokuskan pada analisa kualitas data survei dengan menggunakan kuesioner yang dikirim lewat pos (*mail-questionnaire*).

### Framework yang Digunakan

Penelitian ini dilakukan untuk mengetahui kualitas data dalam riset akuntansi manajemen dan keperilakuan yang menggunakan *mail questionnaire*. Dalam melakukan analisa mengenai kualitas data tersebut digunakan suatu *framework* yang telah digunakan dalam penelitian-penelitian terdahulu. Terdapat beberapa *framework* yang dapat digunakan untuk menilai kualitas data riset dengan metode *mail questionnaire*, misalnya *framework*-nya Dillman (1978, 1999, 2007), Cook dan Campbell (1979), atau Diamond, 2000 yang telah digunakan oleh Van der Stede *et al.* (2005).

Mengikuti penelitian Van der Stede *et al.* (2005), *framework* yang digunakan untuk menguji kualitas data dalam penelitian ini adalah *framework* Diamond 2000 dengan modifikasi menggunakan *guideline* dari Dillman (2007) untuk menganalisis karakteristik dari tiap penelitian yang digunakan dalam sampel. *Framework* yang digunakan tersebut meliputi lima kategori umum yaitu: (1) tujuan dan rancangan survei dengan *mail questionnaire*, dalam sub-bab ini kami menganalisis perancangan riset dan level unit analisis;

(2) definisi populasi dan *sampling*, dalam sub-bab ini kami menganalisis mengenai populasi survei dan ukuran sampel; (3) pertanyaan survei dan masalah-masalah metode riset yang lain, dalam kategori ini kami melakukan analisis mengenai prosedur *pre-test*, *response-rate*, prosedur *follow-up*, *non-response bias*, dan tipe ukuran dependen variabel; (4) keakuratan *entry data*, dan (5) penyajian dan pelaporan.

## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah semua artikel (*paper*) yang dipublikasikan dalam *proceeding* Simposium Nasional Akuntansi (SNA) dari tahun pertama sampai dengan tahun ke-15 (2012). Sedangkan sampel dalam penelitian ini adalah semua artikel dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan yang menggunakan metode survei dengan kuesioner yang dikirim melalui pos (*mail questionnaire*). Alasan digunakannya *proceeding SNA* adalah karena SNA merupakan ajang bergengsi seminar nasional akuntansi pertama yang diselenggarakan oleh Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan Pendidik (IAI KAPd) bekerja sama dengan universitas di seluruh Indonesia dengan *reviewer* para akuntan yang bergerak dalam bidang pendidikan dan penelitian dari seluruh Indonesia. Dengan demikian diharapkan bahwa semua paper yang lolos untuk dipresentasikan dalam SNA merupakan paper yang mempunyai kualitas tinggi yang kemudian dipublikasikan dalam *proceeding SNA*. Selain hal tersebut, *proceeding SNA* juga telah menjadi salah satu acuan yang sering dikutip oleh peneliti-peneliti dalam bidang akuntansi di Indonesia. Sehingga menjadi sangat penting untuk mengetahui kualitas data riset akuntansi manajemen dan keperilakuan dengan menggunakan *mail questionnaire* pada *proceeding SNA* tersebut. Artikel-artikel dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan tersebut akan dianalisis menggunakan *framework* yang telah digunakan oleh Van der Stede *et al.* (2005).

## HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Menggunakan *framework* dan karakteristik yang telah dijelaskan di atas, penelitian ini menganalisis riset survei dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan selama jangka waktu 15 tahun sejak SNA pertama hingga SNA 15 (tahun 2012) dengan fokus analisis pada survei dengan *mail questionnaire*. Tabel 1 memperlihatkan jumlah penelitian empiris di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan dengan menggunakan metode survei secara umum maupun secara khusus dengan *mail questionnaire* selama jangka

waktu 15 tahun sejak SNA pertama tahun 1997 hingga SNA 15 tahun 2012.

**Tabel 1. Persentasi penelitian survei bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan di SNA 1–15 (tahun 1997–2012)**

SNA Tahun	Total penelitian survei		Penelitian survei dengan <i>mail questionnaire</i>	
	Jumlah	%	Jumlah	%
1 1997	0	0	0	0
2 1999	12	4%	8	8%
3 2000	9	3%	5	5%
4 2001	13	4%	7	7%
5 2002	20	7%	8	8%
6 2003	35	12%	16	15%
7 2004	16	6%	7	7%
8 2005	24	8%	11	10%
9 2006	37	13%	13	12%
10 2007	4	1%	2	2%
11 2008	23	8%	4	4%
12 2009	16	6%	4	4%
13 2010	33	11%	8	8%
14 2011	20	7%	4	4%
15 2012	28	10%	9	8%
	290	100%	106	100%

Dari Tabel 1 tersebut, terlihat bahwa perkembangan penelitian empiris di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan dengan menggunakan survei *mail questionnaire* relatif stabil dari tahun ke tahun. Pada SNA 1 tahun 1997 hanya ada satu bidang penelitian yaitu bidang akuntansi keuangan sehingga tidak ada penelitian empiris yang menggunakan metode survei. Metode *mail questionnaire* paling banyak digunakan pada SNA 6 tahun 2003 yaitu 16 penelitian (15%) dilanjutkan dengan SNA 9 tahun 2006 (12%) dan SNA 8 tahun 2005 (10%), selebihnya relatif stabil dengan jumlah penelitian berkisar dari 2–9 penelitian (2%-9%). Tabel 2 memperlihatkan daftar penelitian empiris dengan *mail questionnaire* beserta karakteristik untuk tiap-tiap penelitian yang meliputi: (1) populasi survei, (2) *response rate* dan ukuran sampel, (3) prosedur *pre-test*, (4) prosedur *follow-up*, (5) analisa *non-response bias*, dan (6) tipe ukuran dependen variabel. Karakteristik tersebut akan dianalisis dalam pembahasan beserta dengan data yang tidak ditabulasikan dalam tabel tersebut.

**Tabel 2. Penelitian survei di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan dengan *mail questionnaire***

No.	Pengarang	SNA Tahun	Sampel (misal: 50 manajer akuntansi perusahaan BEJ)	<i>Response Rate</i> (misal: 97/154=63%)	Instrumen <i>Pretest</i> (yes/no)	Prosedur <i>Follow up</i> (yes/no)	Analisis <i>Non-Response</i> (yes/no)	Tipe variabel dependen
1	Taniel, Ika Susana dan Hekinus Manao	2 1999	150 karyawan perusahaan jasa di Jakarta	43/150=29%	N/A	N/A	N/A	self rating
2	Restuningdiah, Nurika dan Nur Indriantoro	2 1999	1000 kuesioner untuk 250 perusahaan	137,102/1000 = 13,7%; 10,2%	N/A	N/A	No	self rating
3	Kamal, Maulana dan Ainun Na'im	2 1999	465 kuesioner untuk manajer dan staf perusahaan manufaktur	99,89/465 = 21,29%; 19,14%	N/A	Yes	N/A	self rating
4	Riyadi, Slamet	2 1999	340 manajer perusahaan manufaktur di Jatim	62,48/340 = 18,24%; 14,19%	N/A	N/A	Yes	self rating
5	Sih Wahyuni dan Gudono	2 1999	500 akuntan	151/500=30,2%	Yes	N/A	N/A	self rating
6	Laksmi, Ayu Chairina dan Nur Indriantoro	2 1999	520 aktn publik di KAP Jakarta	158,146/520 = 30,39%; 28,08%	N/A	N/A	N/A	self report
7	Nurahma, Myrna dan Nur indriantoro	2 1999	520 KAP di Jakarta	120,97/520 = 23,08%; 18,65%	N/A	N/A	N/A	self rating
8	Nurkholis	2 1999	300 manajer akuntansi dan akuntan publik di Australia	150/300=50%	Yes	Yes	N/A	self report
9	Muawanah, Umi	3 2000	300 auditor KAP di Indonesia	91,75/300 = 30,33%; 25%	N/A	Yes	Yes	self rating
10	Lindrianasari	3 2000	600 pengguna komputer di berbagai sektor perusahaan	135,109/600 = 22,5%; 18,17%	N/A	N/A	N/A	self report
11	Putra, Eka Priastana dan Ainun Naim	3 2000	200 manajer di seminar Asosiasi Manajer Indonesia, 18% dikirim lagi 88 kuesioner	52,36/200 = 26%; 18%	Yes	Yes	N/A	self report
12	Kurnianingsih, Retno	3 2000	500 kuesioner untuk 100 perusahaan manufaktur di BEJ	53,47/500 = 10,6%; 9,4%	No	N/A	No	self rating
13	Mardiyah, Aida Ainul dan Gudono	3 2000	720 manajer pemasaran dan produksi dari ICMD '98	120,66/720 = 16,67%; 9,17%	Yes	N/A	N/A	self report

14	Adli	4	2001	408 manajer dari Pusat Data Bisnis Indonesia	$62,58/408 = 15,2\%$ ; $14,22\%$	Yes	Yes	Yes	self rating
15	Prasetyo, Priyono Puji	4	2001	300 manajer perusahaan manufaktur di BEJ	$57,45/300 = 19\%$ ; $15\%$	Yes	N/A	Yes	self report
16	Faisal	4	2001	388 manajer R & D	$86,57/388 = 22,17\%$ ; $14,7\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
17	Hudayati, Ataina	4	2001	318 PD II di PTN/S, Institut N/S seIndonesia	$102,84/318 = 32,08\%$ ; $26,42\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
18	Murtiyani, Siti	4	2001	150 manajer (Dekan, Pembantu Dekan, dll) PTS di Jogja	$52,42/150 = 34,67\%$ ; $28\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
19	Darlis, Edfan	4	2001	120 manajer perusahaan manufaktur di BEJ dengan 3 kuesioner/@	$57,54/360$	N/A	N/A	N/A	self rating
20	Fredianto, Ronie dan Zulaikha	4	2001	200 prshn manufaktur menengah-kecil di SMG	$90/200=45\%$	N/A	N/A	N/A	data keuangan
21	Alim, Mohammad Nizarul	5	2002	200 manajer pemasaran manufaktur	$59,56/200 = 29,5\%$ ; $28\%$	N/A	Yes	N/A	self rating
22	Rahman, Firdaus Abdul	5	2002	100 perusahaan manufaktur di Batam, @3kuesioner	$76,71/300 = 25,33\%$ ; $23,67\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
23	Poerwanti, Tjahjaning	5	2002	700 manajer perusahaan manufaktur BEJ 2000	$83,77/700 = 11,86\%$ ; $11\%$	No	N/A	Yes	self rating
24	Arifuddin, Sri Anik, dan Yusni Wahyudin	5	2002	NA	NA	N/A	N/A	N/A	self rating
25	Tjakrawala, F.X Kurniawan	5	2002	300 eksekutif puncak perusahaan manufaktur di BEJ 2000	$83,74/300 = 27,67\%$ ; $24,67\%$	Yes	Yes	Yes	self report
26	Hariyanti, Widi dan Mohamad Nasir	5	2002	900 manajer perusahaan manufaktur di Indonesia	$139,135/900 = 15,44\%$ ; $15\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
27	Muslichah	5	2002	150 manajer perusahaan manufaktur di Jatim	$118/150 = 78,67\%$	N/A	Yes	N/A	self rating
28	Rasuli, M. dan Hadori Yunus	5	2002	596 manajer menengah BUMN Indonesia	$168,155/596 = 28,19\%$ ; $26\%$	N/A	Yes	Yes	self report
29	Rusmana, Oman	6	2003	307 perusahaan yang mengikuti PROKASIH dari BAPEDAL	$65,61/307 = 19,87\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
30	Supriyono, R.A. dan Akhmad Syakhroza	6	2003	293 Dirut di <i>capital market directory</i> = 2930 kuesioner	$350,341/2930 = 11,64\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
31	Halimatusyadiah	6	2003	550 auditor KAP di Jawa	$126,111/550 = 20,18\%$	N/A	N/A	N/A	self report
32	Lekatompeasy, Jantje Eduard dan Anis Chariri	6	2003	517 akuntan KAP dan industri di Jakarta, Surabaya, Bandung, Semarang	$323,278/517 = 53,77\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
33	Maksum, Azhar dan Azizul Kholis	6	2003	300 perusahaan di Medan	$67,54/300 = 18\%$	N/A	Yes	No	self report
34	Budiwibowo, Triyono dan Arfan Ikhsan	6	2003	850 perusahaan dari PT Kompasindo dan ICMD	$236/850=29\%$	N/A	N/A	N/A	self report
35	Rahim, Syamsuri	6	2003	281 perusahaan di BEJ dan ICMD	$46,42/281 = 14,95\%$	N/A	N/A	N/A	self report
36	Suprantiningrum dan Zulaikha	6	2003	465 manajer perusahaan	$85,79/465 = 17\%$	Yes	N/A	Yes	self rating
37	Lesmana, Sukma	6	2003	156 perusahaan farmasi yang diterbitkan Kompasindo	$67/156=36,02\%$	Yes	Yes	N/A	self rating
38	Musyarofah, Siti	6	2003	GM atau manajer menengah perusahaan manufaktur yg diterbitkan Kompasindo	-	N/A	N/A	N/A	self rating
39	Lau, Elfreda Aplonia	6	2003	600 kuesioner untuk perusahaan di NTT	$122,100/600 = 16,67\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
40	Diana, Nur	6	2003	400 manager BUMN seIndonesia	$151,140/400 = 35\%$	Yes	N/A	N/A	self rating
41	Wahyudin, M.	6	2003	750 akuntan, mahasiswa di Jawa	$222,206/750 = 27,47\%$	Yes	N/A	N/A	self rating
42	Limantara, Feny dan Devie	6	2003	217 perbankan	$30/217=13,82\%$	N/A	N/A	N/A	self rating

43	Naim, Ainun, Chong M. Lau dan Mahfud Sholihin	6	2003	229 manajer manufaktur di BEJ	$83,70/229 = 30,57\%$	N/A	Yes	N/A	self rating
44	Suryaningrum, Diah Hari	6	2003	389 kuesioner untuk 125 BUMN	$58,49/389 = 12,6\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
45	Amrul, Sadat	7	2004	500 bank umum di Indonesia	$95,92/500 = 18,4\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
46	Latuheru, Belianus Patria dan Arifin Sabeni	7	2004	616 PD II Universitas dan Institut	$103,97/616 = 15,75\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
47	Purnamasari, Dian Indri dan Indra Wijaya Kusuma	7	2004	593 perusahaan di <i>Handbook of the top companies and big grup</i>	$113/593=19\%$	Yes	N/A	Yes	self report
48	Jaya, Rizal	7	2004	161 mahasiswa akuntansi muslim di Yogyakarta	$87/161=54\%$	N/A	Yes	N/A	self report
49	Aisyah, Mimin Nur dan Mahfud Sholihin	7	2004	229 manajer manufaktur di BEJ	$83,76/229 = 33,19\%$	N/A	Yes	Yes	self rating
50	Solihin, Mahfud dan Siti Fathonah	7	2004	229 manajer manufaktur di BEJ	$83,70/229 = 30,57\%$	N/A	Yes	Yes	self report
51	Fuad dan Arifin Sabeni	7	2004	500 kuesioner u/ 246 perusahaan anak	$56/500=11,2\%$	Yes	N/A	N/A	self report
52	Amrul, Sadat dan Ahyadi Syar'ie	8	2005	259 kuesioner untuk 24 bak di Statistik Bank Indonesia	$93,86/259 = 33,2\%$	N/A	N/A	No	self rating
53	Budyanto, Enjang Tachyan, Mohammad Nasir dan Indira Januarti	8	2005	324 anggota IAI-KAM	$62,60/324 = 18,52\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
54	Mardiyah, Aida Ainul dan Listianingsih	8	2005	150 manajer tingkat menengah dan pemasaran di Indonesia	$24,22/150 = 14,67\%$	Yes	N/A	N/A	self rating
55	Cahyono, Dwi	8	2005	500 auditor KAP di Indonesia	$115,110/500 = 22\%$	N/A	N/A	N/A	self report
56	Yusfaningrum, Kusnasriyanti dan Imam Ghozali	8	2005	700 kuesioner untuk 140 perusahaan manufaktur di BEJ	$173,168/700 = 24\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
57	Ikhsan, Arfan dan Rasdianto	8	2005	157 manajer produksi manufaktur	$26/167=22,9\%$	N/A	N/A	N/A	self report
58	Astuti, Partawi Dwi dan Arifin Sabeni	8	2005	500 perusahaan terdaftar di BKPM	$162/500=32,4\%$	N/A	N/A	N/A	self report
59	Mulia, Teodora Winda dan Indra Wijaya Kusuma	8	2005	450 kuesioner untuk KAP di Jawa	$139/450 = 30,89\%$	N/A	N/A	Yes	self rating
60	Sunarta, I Nyoman dan Partawi Dwi Astuti	8	2005	500 staf akuntansi di semua hotel di Badung, Bali	$172,163/500 = 32,6\%$	N/A	N/A	N/A	self report
61	Raharja, Surya	8	2005	500 kantor perwakilan BPK	$134,122/500 = 24,4\%$	Yes	N/A	N/A	dummy variabel (menggunakan/tidak)
62	Komara, Acep	8	2005	333 perusahaan di Direktori Industri BPS	$83/333=24,92\%$	N/A	N/A	N/A	self rating
63	Aziza, Nurna, H. Mohamad Nasir dan Daljono	9	2006	613 auditor KAP se-Jawa	$86,63/613= 10,28\%$	N/A	N/A	N/A	ukuran jam
64	Ratmono, Dwi dan Yogi Hendro Prabowo	9	2006	250 klien KAP di Solo, SMG, JKT	$110,105/250= 42\%$	N/A	N/A	N/A	self report
65	Mulyaningsih, Nining dan Enjang Tachyan budyanto	9	2006	300 anggota IAI-KAM	$65/300=21,67\%$	N/A	N/A	N/A	self report
66	Wahyudi, Hendro dan Aida Ainul Mardiyah	9	2006	30 staf KAP Suprihadi dan rekan di Malang	$30/30=100\%$	N/A	N/A	Yes	self report
67	Yuningsih	9	2006	211 manajer menengah di 3 perusahaan multi-nasional	$81,69/211= 32,7\%$	Yes	N/A	N/A	self rating

68	Mustikawati, Rr Indah	9	2006	750 akuntan manajemen di <i>Hand Book o the Top Companies</i>	121, 110/750 = 14,67%	N/A	N/A	N/A	self rating
69	Nizarudin, Abu	9	2006	1000 manajer produksi dan marketing, perusahaan manufaktur di <i>Standard Trade &amp; Industry Directory</i>	161, 135/1000 = 13,5%	yes	N/A	N/A	self rating
70	Kiryanto	9	2006	125 akuntan KAP di Jateng dan DIY	67/125=54%	N/A	N/A	N/A	self rating
71	Iman VK, Nafie dan Jogiyanto HM	9	2006	manajer dan jajaran direksi Bank	Kisaran 10%	N/A	N/A	N/A	self rating
72	Ja'far, Muhammad S. dan Dista Amalia Sarifah	9	2006	100 perusahaan di BEJ tahun 2006	53/100=53%	N/A	N/A	No	dummy variabel (dari annual report)
73	Faisal	9	2006	800 kuesioner u/ perusahaan manufaktur di BEJ	102/800=12,75%	No	N/A	N/A	self rating
74	Utami, Intiyas, Muchammad Syafrudin dan Rr. Sri Handayani	9	2006	575 auditor	168,157/575 = 27,3%	N/A	N/A	Yes	self rating
75	Jumaili, Salman dan Gudono	9	2006	527 manajer perusahaan manufaktur di Indonesia	58/527=11%	N/A	N/A	N/A	self report
76	Alim, M. Nizarul, Trisni Hapsari dan Liliek Purwanti	10	2007	220 auditor KAP di Jatim	75/220=34,09%	N/A	Yes	N/A	
77	Pratolo, Suryo	10	2007	59, dengan 3 kuesioner/perusahaan BUMN = 177 manajer, komisaris, sekretaris	??	N/A	N/A	N/A	
78	Ifada, Luluk Muhimatul	11	2008	250 manajer kancab perbankan di Jateng	104,93/250= 37,2%	N/A	N/A	yes	self rating
79	Primasari, Dona, Lego Waspodo dan Syaiful Rahman	11	2008	350 aparat pemda Jateng	157,148/350=42,29%	N/A	N/A	Yes	self rating
80	Ja'far, Muhammad S. dan Lisa Kartikasari	11	2008	160 CEO BPR se-Jateng	102,97/160= 60,63%	N/A	N/A	N/A	ukuran keuangan
81	Yuvisa, Ewing I., H. Abdul Rohman dan Rr. Sri Handayani	11	2008	500 auditor pelaksana di KAP se-Indonesia	199/200=20,8%	No	N/A	N/A	self rating
82	Martiningsih, Rr. Sri Pancawati	12	2009	457 orang dari 10 provinsi	457/457=100%	N/A	N/A	N/A	sel report
83	Lestari, Baiq Anggun Hilendra dan Susi Retna C	12	2009	735 manajer perusahaan manufaktur di BEI 2006	158/735=21,50%	N/A	N/A	N/A	self rating
84	Wiryantoro, Lili Sugeng, Ayu Noorida Soerono, Munawar Muchlis dan Tubagus Ismail	12	2009	560 manajer perusahaan manufaktur di Banten terdaftar di BPS	103,82/560= 14,64%	N/A	N/A	Yes	self rating
85	Ja'far, Muhammad S. dan Lisa Kartikasari	12	2009	112 manajer bagian produksi, internal auditor dan akuntansi	47/112=41,96%	N/A	N/A	N/A	
86	Ifada, Luluk Muhimatul dan Kiswanto	13	2010	250 manajer kancab perbankan di Jateng	104,93/250= 37,2%	N/A	N/A	Yes	self rating
87	Tjakrawala, F.X. Kurniawan dan Aldo Cahyo	13	2010	330 end user software akuntansi perusahaan di BEI	153,127/330= 38,49%	Yes	N/A	N/A	self rating
88	Yulianto, Agus Solikhan dan Lili Sugeng Wiyantoro	13	2010	450 auditor junior KAP terdaftar di IAPI	97,81/450= 18%	N/A	N/A	Yes	self rating
89	Manik, Suharno Leonard Sabam dan Muchammad Syafrudin	13	2010	306 akuntan pendidik/dosen SMG, Salatiga, Solo	160,129/306= 42,16%	N/A	No	N/A	self rating

90	Fitriany, Lindawati Gani, Sylvia V.N.P.S, Arywanti Marganingsih dan Viska Anggrahita	13	2010	1444 auditor di KAP besar	1216,1178/1444= 81,6%	Yes	N/A	N/A	self rating
91	Singgih, Elisha Muliani dan Icuk Rangga Bawono	13	2010	200 auditor member "BIG FOUR"	136/200=68%	N/A	N/A	N/A	self rating
92	Juniarti, Indira dan Faisal	13	2010	145 BPK di Kalbar dan Sulsel	123,120/145= 82,8%	N/A	N/A	N/A	self rating
93	Yuliana, Christina	13	2010	223 manager perusahaan manufaktur di BEI	93/223=41,70%	N/A	N/A	Yes	self rating
94	Purwanto, Agus dan Siti Nur Hadiyati	14	2011	750 manager RS swasta di Jateng	239/750=31,47%	N/A	N/A	Yes	self rating
95	Ramdhani, Budi, Munawar Mukhlis dan Elvin Bastian	14	2011	270 manager perusahaan manufaktur di Banten	157,147/270= 54,44%	N/A	No	Yes	self report
96	Respati, Novita Weningtyas	14	2011	1700 manager keuangan dan akuntansi perusahaan manufaktur di Indonesia	186,148/1700= 8,7%	N/A	N/A	Yes	self report
97	Wiyantoro, Lili Sugeng, Agus Solikhan Yulianto, Munawar Mukhlis dan Dadan Ramdhani	14	2011	644 auditor, akuntan pendidik	109,100/644= 15,53%	N/A	N/A	No	self rating
98	Ratmono, Dwi dan Ertambang Nahartyo	15	2012	134 <i>controller</i> , perusahaan manufaktur di BEI	49/134=37,12%	Yes	Yes	Yes	self rating
99	Papat, Neng, Tubagus Ismail dan Galih Fajar M.	15	2012	320 manager (macam- macam) perusahaan manufaktur di Banten	57/320=17,81%	N/A	N/A	N/A	self rating
100	Purbandari, Theresia dan Mujilan	15	2012	1007 manager bank di Jatim	141/1007=14%	N/A	N/A	N/A	self report
101	Irawati, Anik dan Supriyadi	15	2012	150 pemeriksa BPK	138/150= 92%	NA	NA	N/A	self rating
102	Lindrianasari, Jogiyanto, Supriyadi dan Setiyono Miharjo	15	2012	458 CEO perusahaan besar di Indonesia	68,61/458= 13,32%	N/A	N/A	N/A	self rating
103	Rimawati, Yuni dan Setyo Hari Wijanto	15	2012	250 WP	164,154/250= 61,6%	Yes	N/A	N/A	self rating
104	Nasution, Hafifah dan Fitriany	15	2012	250 auditor KAP di Jakarta	87/250=34,8%	N/A	N/A	N/A	self rating
105	Nor, Wahyudin	15	2012	509 auditor eksternal KAP terdaftar di BPK RI	191/509=37,52%	N/A	N/A	N/A	self rating
106	Tjakrawala, F.X Kurniawan dan Andreas Lukita	15	2012	525 supervisor,manager,direktur perusahaan manufaktur di BEI	110,100/525= 19,05%	N/A	N/A	N/A	self report

### Tujuan dan Rancangan Survei

Diamond (2000) menyatakan bahwa pernyataan tujuan penelitian merupakan hal yang sangat penting dalam penelitian survei. *Mail questionnaire* dapat digunakan untuk dua tujuan utama penelitian yaitu deskriptif atau *explanation* (Pinsonneault dan Kraemer 1993; Sudman dan Blair 1999; Cooper dan Schindler 2006; Sekaran dan Boogie 2010). Penelitian dengan tujuan deskriptif adalah penelitian yang dilakukan untuk menemukan karakteristik suatu populasi, sedangkan pene-

litian dengan tujuan *explanation* adalah penelitian yang dilakukan untuk mencari hubungan (korelasi maupun *causal*) antara dua atau beberapa variabel atau untuk menguji suatu teori (Pinsonneault dan Kraemer 1993, Cooper dan Schindler 2006).

Dari data yang tidak ditabulasikan, terlihat bahwa hampir semua penelitian empiris yang menggunakan *mail questionnaire* bertujuan untuk menjelaskan suatu hubungan antar dua atau beberapa variabel, hanya satu penelitian yang juga bertujuan untuk menjelaskan karakteristik suatu populasi. Tujuan penelitian tersebut mepenga-

ruhi perancangan metode penelitian yang digunakan, misalnya pada pilihan perancangan penelitian *cross-sectional* atau *longitudinal*, ataupun penentuan unit analisis. Penelitian *longitudinal* adalah penelitian yang mengharuskan peneliti untuk memperoleh data dari dua atau lebih periode waktu (Sekaran dan Bougie 2010), sehingga kalau penelitian tersebut menggunakan *mail questionnaire* maka peneliti harus mengirimkan survei kuesionernya beberapa kali dalam rentang waktu penelitian. Pinsonneault dan Kraemer (1993) menyatakan bahwa penelitian *longitudinal* menghasilkan keyakinan yang lebih besar untuk menemukan hubungan causal antara dua atau beberapa variabel dibandingkan dengan penelitian *cross-sectional*. Rancangan penelitian *longitudinal* tidak banyak digunakan untuk penelitian survei dengan *mail questionnaire* karena tingkat kesulitan yang relatif tinggi dan biaya yang mahal. Semua penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan dengan *mail questionnaire* yang dilakukan dalam periode pengamatan semuanya menggunakan rancangan penelitian *cross-sectional*.

Penentuan unit analisis juga merupakan hal yang penting terutama bagi penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan yang seringkali berhubungan dengan fenomena pada level industri, organisasi, unit organisasi (misal: divisi, departemen), maupun level individu (Kwok dan Sharp 1998; Lutf dan Shields 2003). Ketika sebuah survei menggunakan level analisis selain level individu, maka peneliti seharusnya mempertimbangkan untuk melakukan survei dengan *multiple* responden pada dalam tiap level (misal: dalam suatu organisasi). Hal ini perlu dilakukan untuk meyakinkan bahwa pendapat responden tersebut mewakili keseluruhan organisasi (Young 1996), meskipun seringkali atau tidak mungkin untuk mengkonfirmasi pendapat satu responden dengan responden yang lain dalam satu organisasi karena jaminan peneliti mengenai kerahasiaan identitas responden. Pada data yang tidak ditabulasikan, tampak bahwa terdapat 35 artikel (33%) dalam sampel yang menggunakan unit analisis level organisasi, namun hanya ada 11 artikel (10%) yang memperoleh datanya dari *multiple* responden. Sebagian besar artikel dalam sampel (81%) menggunakan unit analisis individual.

### Definisi Populasi dan *Sampling*

Populasi adalah keseluruhan kelompok manusia, kejadian, atau sesuatu yang menjadi ketertarikan peneliti untuk diteliti (Sekaran dan Bougie 2010). Dalam penelitian dengan *mail questionnaire*, populasi biasanya terdiri dari manusia (yang biasanya disebut dengan responden), meskipun

ada juga yang terdiri dari organisasi. Sampel adalah bagian dari populasi yang dianalisis oleh peneliti untuk mengambil kesimpulan tentang populasi. Oleh karena itu sampel harus merupakan representasi populasi. Jika sampel penelitian merupakan sampel yang representatif atas populasi maka apa yang benar atas sampel akan benar juga bagi populasi dengan tingkat kesalahan tertentu (Sapsford 1999). Pendefinisian populasi dan pemilihan sampel merupakan hal yang penting karena menentukan validitas kesimpulan yang diambil dari sampel tersebut. Dalam *mail questionnaire*, validitas kesimpulan juga tergantung dari besarnya ukuran sampel dan tingkat pengembalian (*response-rate*) dari responden.

### Populasi Survei

Seorang peneliti biasanya mengidentifikasi populasi survei berdasarkan tujuan penelitian untuk memastikan bahwa populasi tersebut secara cukup mengliput target populasi. Target populasi adalah kumpulan dari semua responden yang peneliti ingin teliti (misal: manajer produksi). Sedangkan populasi survei adalah kumpulan responden yang tersedia bagi peneliti dan yang sesungguhnya dijadikan sampel (misal: manajer produksi perusahaan manufaktur). Diamond (2000) menyatakan bahwa sangat penting untuk menekankan adanya konsistensi antara target populasi dengan populasi survei. Ketidak konsistenan antara target populasi dan populasi survei dapat mengakibatkan timbulnya bias dalam mengambil kesimpulan (Henry 1990). Sebagian besar dari artikel dalam sampel penelitian ini tidak melaporkan target populasinya sehingga kami menganggap bahwa target populasi adalah populasi survei.

Dalam Tabel 2 dilaporkan populasi survei dalam sampel kami dari keseluruhan artikel dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan yang menggunakan *mail questionnaire*. Menggunakan keseluruhan sampel, jumlah rata-rata subyek dalam populasi survei adalah 419 dengan standar deviasi sebesar 276. Kisaran antara jumlah minimum dan maksimum cukup besar yaitu minimum 30 dan maksimum 1700, dengan median 333. Namun, data dari lima artikel dapat dianggap sebagai *outlier*, sehingga untuk hasil penghitungan statistik yang lebih representatif, kami menghilangkan lima artikel tersebut dan melakukan penghitungan kembali. Setelah dilakukan penghitungan kembali, rata-rata subyek dalam populasi survei adalah 378 dengan standar deviasi sebesar 200. Kisaran antara jumlah minimum dan maksimum menjadi lebih kecil yaitu minimum 30 dan maksimum 900, dengan median 322.

### ***Sampling (Pemilihan Sampel)***

*Sampling* atau pemilihan sampel secara langsung berhubungan dengan kemampuan *generalizability* dari penemuan survei. Salah satu hal yang merupakan kelebihan *mail questionnaire* adalah kemampuannya untuk mengumpulkan data dari sebagian populasi yang representatif (Birnberg *et al.* 1990). Sedangkan manfaat utama dari *mail questionnaire* adalah cakupan geografi luas yang dapat diliput dalam survei (Sekaran dan Bougie 2010). Namun demikian, seberapa besar manfaat tersebut dapat dicapai tergantung pada kualitas prosedur pemilihan sampelnya (*sampling*).

Fokus utama dalam proses pemilihan sampel (*sampling procedure*) adalah menentukan apakah akan menggunakan *probability* atau *non-probability sampling*. *Probability sampling* adalah proses pemilihan sampel dengan menganggap bahwa semua elemen populasi mempunyai kesempatan yang sama untuk terpilih menjadi subyek dalam sampel. Sedangkan dalam *non-probability sampling*, beberapa elemen populasi mempunyai kesempatan yang lebih besar untuk terpilih menjadi subyek sampel daripada elemen populasi yang lain (Sekaran dan Bougie 2010). Dalam *legal framework*, data dari survei yang menggunakan *non-probability sampling* dapat diakui sebagai bukti jika metode untuk memilih sampel tersebut dapat dibenarkan (*justifiable*) dan perhatian khusus telah dilakukan untuk mengurangi bias sampel (Diamond 2000; Morgan 1990).

Dalam akuntansi manajemen dan keperilakuan, seringkali peneliti dengan menggunakan survei tidak mempunyai *sampling frame* (yaitu daftar lengkap dari elemen survei populasi yang sesuai dengan target populasi yang diinginkan) sehingga dapat merencanakan pemilihan sampel dengan prosedur *probability sampling*. Sebagian besar artikel dalam sampel kami tidak membahas dan melaporkan rencana *sampling* dengan detail dan semuanya mengirimkan *questionnaire* ke semua elemen survei populasi. Hampir semua artikel dalam sampel menggunakan *purposive sampling* dan *convenience sampling method* yang merupakan *non-probability sampling*, dengan mengemukakan kriteria sampel beserta alasannya. Namun demikian, ada beberapa artikel yang melaporkan detail prosedur pemilihan sampelnya. Misalnya, Lesmana (2003) menggunakan Standard Trade and Industry Directory tahun 2000 yang diterbitkan oleh PT. Kompas Indonesia untuk menyusun *sampling frame* berupa perusahaan farmasi di Indonesia dan merancang *probability-sampling* untuk memilih sampel secara acak.

### ***Ukuran Sampel***

Suatu sampel yang *reliable* dan valid akan memampukan kita untuk menggeneralisir hasil dari sampel tersebut ke populasi yang kita teliti. Kemampuan untuk menggeneralisir hasil penelitian tersebut berhubungan dengan prosedur pemilihan sampel (*sampling*) dan ukuran sampel. Ada dua hal yang selalu dibicarakan ketika menentukan berapa ukuran sampel yang tepat, yaitu masalah ketepatan (*precision*) dan keyakinan (*confidence*) kita dalam membuat generalisasi hasil dari sampel ke populasi yang kita teliti (Sekaran dan Bougie 2010). Dalam menentukan ukuran sampel, peneliti perlu menentukan seberapa besar tingkat ketepatan (*precision*) yang diperlukan dengan tingkat keyakinan tertentu (*confidence interval*), yang mengharuskan peneliti mengestimasi *sample variance* (*s*) maupun mengestimasi *response-rate* yang diharapkan. Tetapi, Fowler (1984) menyatakan bahwa pendekatan tersebut meskipun benar namun tidak realistis dengan beberapa alasan sebagai berikut.

Pertama, sebagian besar penelitian survei bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan mempunyai tujuan *explanation* (teori testing). Dalam data yang tidak ditabulasikan, terlihat bahwa hampir seluruh artikel (99%) dalam sampel penelitian bertujuan untuk teori testing, bukan untuk mengukur *mean* suatu variabel dalam sampel dan menggeneralisir hasilnya ke populasi. Kedua, survei dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan mencoba untuk memperoleh informasi sebanyak-banyaknya dari responden mengenai beberapa variabel untuk keperluan menguji hubungan antar variabel tersebut. Sehingga survei dalam akuntansi manajemen dan keperilakuan biasanya dirancang untuk membuat estimasi mengenai hubungan antar beberapa variabel yang seringkali tidak memungkinkan untuk memperoleh tingkat *precision* yang diinginkan. Lebih lanjut, penelitian terdahulu menunjukkan bahwa *non-sampling error* (yaitu *error* yang disebabkan karena *non-response* dan masalah pengukuran yang tidak berhubungan dengan proses *sampling*) merupakan kontributor utama dari total *error* dalam survei (Assael dan Keon 1982), jadi bukan merupakan masalah ukuran sampel. Dari pembahasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa ukuran sampel bukanlah merupakan hal yang utama yang menentukan kualitas data survei. Fokus utama perhatian peneliti seharusnya lebih dititikberatkan pada keberadaan *non-response bias*. Meskipun demikian, untuk mencapai tingkat *face validity* tertentu diperlukan minimum sampel sekitar 200–300 responden (Morgan 1990). Namun, dalam hal ukuran sampel

minimum ini belum ada kesepakatan diantara para peneliti.

Tabel 2 menyajikan ukuran sampel dari 106 artikel dalam bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan dalam sampel penelitian kami. Tabel 2 memperlihatkan bahwa hanya ada tujuh artikel (7%) mempunyai ukuran sampel lebih besar dari 200 yang merupakan batas bawah minimum dari suatu ukuran sampel. Mean ukuran sampel dari Tabel 2 tersebut adalah 116 dengan standar deviasi 124. Tetapi, kisaran ukuran sampel tersebut memperlihatkan jarak yang sangat lebar dengan ukuran sampel terkecil 22 dan ukuran sampel terbesar 1178. Median ukuran sampel tersebut adalah 93. Namun demikian, dari 17 artikel dalam Tabel 2 dengan ukuran sampel yang lebih besar dari 150, 12 artikel mempunyai *response-rate* kurang dari 50%. Hal ini menyebabkan *response bias* merupakan ancaman yang lebih besar daripada ukuran sampel itu sendiri.

### Pertanyaan Survei dan Masalah-Masalah Metode Riset yang lain

Pembahasan yang sudah dilakukan di atas berhubungan dengan populasi (*external validity*), yaitu seberapa besar penelitian survei mampu menyediakan representasi yang akurat dari populasi yang seharusnya direpresentasikan (Sapsford 1999) dan kemungkinan *error* yang dihadapi ketika sampel bukan merupakan representasi yang baik dari suatu populasi karena adanya kesalahan dalam melakukan pemilihan sampel (*sampling error*). *External validity* merupakan hal yang paling penting bagi penelitian survei dengan tujuan deskriptif karena penelitian tersebut bertujuan untuk menyediakan estimasi yang akurat bagi parameter populasi. Tetapi untuk penelitian survei dengan tujuan teori testing (*explanation*), *internal validity* (yaitu penentuan bahwa variasi dalam dependen variabel berhubungan dengan variasi dalam independen variabel) juga merupakan hal yang penting (Sekaran dan Bougie 2010; Cooper dan Schindler 2008). Karena hampir semua penelitian survei dalam akuntansi manajemen dan keperilakuan bertujuan teori testing (*explanation*) yaitu 105 (99%) dari total artikel dalam sampel kami, maka di bagian ini akan dibahas mengenai *internal validity* dan hubungannya dengan *error (non-sampling error)*. Seperti yang sudah dinyatakan oleh Assael dan Keon (1982) bahwa *non-sampling error* tidak kalah pentingnya dengan *sampling error* karena ternyata *non-sampling error* merupakan kontributor terbesar dalam total *error* suatu survei.

*Non-sampling error* terdiri dari dua komponen (Van der Stede *et al.* 2005). Komponen

pertama adalah *non-response error* yang terjadi karena beberapa target responden tidak memberikan *response*. Hal ini dapat menyebabkan kemungkinan *response* menjadi *unreliable representative* dari sampel yang dipilih. Komponen kedua adalah *response error*, terjadi ketika beberapa responden sesungguhnya memberikan *response* yang tidak akurat. *Response error* termasuk, tetapi tidak terbatas pada, validitas pengukuran (*construct validity*). Apabila pertanyaan dalam survei dirancang dengan tidak baik, maka hal ini dapat mengakibatkan responden salah dalam memberikan *response* karena tidak memahami pertanyaan survei dengan baik yang pada akhirnya mengancam *internal validity* (Diamond 2000). Oleh karena itu, maka sangat penting bagi peneliti untuk merancang pertanyaan dengan baik, bagaimana penyusunan kalimatnya, bagaimana format *response* dirancang, bagaimana urutan pertanyaannya, dan bagaimana pertanyaan tersebut disajikan (Van der Stede *et al.* 2005, Dillman 2007, Sekaran dan Bougie 2010). Validitas pengukuran secara detail tidak akan dibahas dalam paper ini. Pembahasan akan lebih difokuskan pada *pre-testing* survei kuesioner (untuk membatasi *response error*), prosedur *follow-up* (untuk meningkatkan *response rate* sehingga mengurangi *non-response error*) dan analisis *non-response bias*. Selain hal tersebut, kami juga akan membahas mengenai masalah pilihan tipe ukuran dependen variabel dalam penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan.

### Pre-testing

Salah satu kelebihan dari *mail questionnaire* adalah kemampuannya untuk menjangkau responden dalam area geografis yang luas. Namun demikian, metode ini juga mengandung kelemahan yaitu salah satunya adalah ketidakmampuan responden untuk mengklarifikasi pertanyaan dalam survei kepada peneliti. Hal ini dapat menyebabkan jawaban responden menjadi salah karena tidak memahami dengan baik pertanyaan dalam survei yang berakibat meningkatkan *response error*, atau responden menjadi malas atau enggan untuk menjawab pertanyaan survei yang berakibat naiknya *non-response error*. Oleh karena itu, sangat penting bagi peneliti untuk selalu meyakinkan bahwa pertanyaan survei sudah dirancang dengan baik sehingga dapat dipahami dengan baik oleh responden. Salah satu cara yang paling penting bagi peneliti untuk memperoleh keyakinan tersebut adalah dengan melakukan *pre-test* pertanyaan-pertanyaan survei (*instrument survey*) (Diamond 2000, Sekaran dan Bougie 2010, Dillman 2007). *Pre-test* terutama sangat penting

bagi penelitian survei dengan *mail questionnaire* karena responden tidak dapat melaporkan atau mengklarifikasi adanya masalah dalam pertanyaan (*instrument*) survei kepada peneliti. Karena pentingnya *pre-test* tersebut, legal standarpun juga menyarankan bahwa *pre-test* pertanyaan survei harus selalu dilakukan untuk menguji apakah pertanyaan (*instrument*) survei tersebut dapat dipahami dengan benar oleh responden dan dapat dijawab dengan mudah (Morgan 1990). Tujuan utama dari *pre-test* adalah untuk menguji baik pertanyaan survei (*question*) maupun survei (*questionnaire*) itu sendiri (Dillman 2007). Dillman (2007) menyarankan untuk melakukan *pre-test questionnaire* kepada tiga kelompok orang, yaitu: kolega, calon responden, dan para pengguna data dengan penjelasan sebagai berikut.

Pertama, kolega adalah sekelompok orang yang mempunyai pemahaman terhadap rancangan dan topik penelitian yang ingin diteliti oleh peneliti. Kolega perlu dilibatkan dalam *pre-test* terutama untuk menguji *construct validity* dari tiap item pertanyaan dan kesesuaiannya dengan tujuan penelitian. Kedua, sejumlah calon responden juga harus dilibatkan dalam *pre-test* untuk mencoba mengisi survei *questionnaire* baik di depan peneliti ataupun tanpa kehadiran peneliti untuk mengidentifikasi adanya masalah baik dalam pertanyaan maupun dalam survei *questionnaire*. Ketiga, pengguna data juga seharusnya dilibatkan dalam *pre-test* untuk memperoleh *feedback* dari orang-orang yang mempunyai substansi pengetahuan tentang topik penelitian survei. Young (1996) juga menyatakan bahwa melakukan *pre-test* kepada calon responden dan pengguna data memberikan manfaat meningkatkan kemungkinan survei menggunakan terminologi yang sesuai dengan pengetahuan responden sehingga menurunkan keengganan calon responden untuk berpartisipasi dalam survei karena ketidaksesuaian bahasa. Dari Tabel 2 dapat dilihat bahwa hanya ada 22 artikel (21%) dalam sampel penelitian kami yang melaporkan melakukan *pre-test*, empat artikel (4%) menyatakan tidak melakukan *pre-test*, dan sebagian besar (80 artikel (75%)) tidak melaporkan adanya *pre-test*.

### **Response-rate**

Tidak ada kesepakatan mengenai berapa banyak *response-rate* yang dipertimbangkan untuk dapat diterima (*acceptable*) sehingga dapat merepresentasikan sebuah sampel. Sekaran dan Bougie (2010) mengatakan bahwa *response-rate* 30% sudah dapat dipertimbangkan untuk diterima. Sedangkan Diamond (2000) menyatakan bahwa *legal framework* memberikan beberapa *rule of*

*thumbs* mengenai tingkat *response-rate* yang dapat diterima, yaitu: *response rate* antara 75%-90% biasanya menghasilkan hasil yang *reliable*, meskipun peneliti seharusnya masih melakukan uji representasi sampel. Potensial bias mungkin terjadi apabila *response-rate* turun menjadi di bawah 75%. Sedangkan apabila *response-rate* turun di bawah 50% maka survei harus dipertimbangkan dengan hati-hati sebagai dasar pengambilan kesimpulan populasi.

Tabel 2 memperlihatkan bahwa ada empat artikel dalam sampel penelitian kami yang tidak melaporkan *response-rate*. Dengan mengabaikan keempat artikel tersebut, rata-rata *response-rate* adalah 30%. *Response-rate* tertinggi adalah 100% dan terendah adalah 9%. Angka statistik tersebut tidak memenuhi standar legal seperti yang sudah dinyatakan di atas. Untuk menganalisis perkembangan *response-rate* penelitian akuntansi manajemen dan keperilakuan sejak tahun 1999–2012 yang dilakukan di Indonesia, kami membagi periode tersebut menjadi dua periode yaitu tahun 1999–2004 dan tahun 2005–2012. Pada periode tahun 1999–2004, rata-rata *response-rate* adalah 24%, dengan *response-rate* tertinggi 79% dan *response-rate* terendah adalah 9%. Sedangkan pada periode 2005–2012, rata-rata *response-rate* adalah 36%, dengan *response-rate* tertinggi 100% dan *response-rate* terendah 9%. Dari perbandingan tersebut terlihat bahwa *response-rate* dari periode 1999–2004 dan periode 2005–2012 menunjukkan perkembangan meskipun *response-rate* terendah masih sama.

### **Prosedur Follow-up**

Jika tingkat *response-rate* yang tinggi tidak dapat dicapai di kesempatan pertama peneliti mengirimkan survei *questionnaire*-nya maka prosedur *follow-up* seharusnya dilakukan (Diamond 2000; Dillman 2007; Van der Stede *et al.* 2005; Cooper dan Schindler, 2008; Sekaran dan Bougie, 2010). Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa *follow-up* secara efektif meningkatkan *response-rate* (Sebagai contoh: Moore dan Tarnai 2002; Dillman 1978, 1999; Aryani 2009).

Rata-rata *response-rate* penelitian bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan dalam sampel pengamatan kami adalah 30%, dengan *response-rate* terendah adalah 9%. Hasil ini cukup rendah apabila dibandingkan dengan standar minimal yang disyaratkan dalam *rule-of thumb* yang dinyatakan oleh Diamond (2000), sehingga sudah seharusnya peneliti melakukan prosedur *follow-up* untuk meningkatkan *response-rate* tersebut. Namun demikian, pada Tabel 2 terlihat bahwa hanya ada 17 artikel (16%) dari total 106

artikel dalam sampel kami yang melaporkan melakukan *follow-up*. Sebagian besar dari artikel tersebut (87 artikel (82%)) tidak melaporkan prosedur *follow-up*, sementara ada 2 artikel (2%) yang melaporkan tidak melakukan *follow-up*. Kedua artikel tersebut mempunyai *response-rate* yang sudah cukup tinggi yaitu 42% dan 54%.

### **Non-response Bias**

Meskipun tingginya *response-rate* tidak dapat disangkal merupakan refleksi ketepatan (*rigor*) suatu penelitian, *response-rate* itu sendiri bukanlah satu-satunya ukuran yang mewakili *non-response error* (Van der Stede *et al.* 2005). *Response-rate* menyajikan secara relatif jumlah responden, tetapi mengabaikan perbedaan antara responden dan jumlah sampel, yaitu *non-response bias* (Assael dan Keon 1982). *Non-response* survei berpengaruh pada kemampuan menggeneralisir hasil penelitian, namun hal ini tidak hanya tergantung pada *response-rate*, tetapi juga tergantung pada seberapa banyak responden berbeda secara sistematis dengan *non-responden* (*non-response bias*) (Groves 1989; Moore dan Tarnai 2002). Oleh karena itu, legal standar mensyaratkan adanya pembuktian pengaruh *non-response* pada hasil survei (Diamond 2000). Hal ini dikarenakan bahkan ketika *response-rate* rendah, hasilnya masih bisa digeneralisir jika tidak ada *non-response bias* atau *non-response bias* rendah (Van der Stede *et al.* 2005).

Dalam Tabel 2 dapat dilihat bahwa 57 artikel (54%) dari total sampel kami mempunyai *response-rate* antara 20%-80%, sehingga melakukan uji response bias merupakan hal yang penting untuk dilakukan karena ada kemungkinan target responden telah terpilih sendiri (*self-selected*) untuk merespon berdasarkan beberapa variabel yang diabaikan (*omitted*) yang berkorelasi, sehingga menimbulkan ancaman terhadap generalisasi hasilnya (Fowler 1984; Mangione 1995). Angka kisaran antara 20%-80% merupakan kisaran *arbitrary* karena belum adanya kesepakatan standar minimum *response-rate* yang dapat diterima (Fowler 1984). Lebih lanjut, Tabel 2 memperlihatkan bahwa hanya 31 artikel dari total 106 artikel (29%) pada sampel kami yang melakukan uji *non-response bias*. Sebagian besar artikel (69 (65%)) dari total sampel tidak melaporkan uji *non-response bias*, dan ada enam artikel yang melaporkan tidak melakukan uji *non-response bias*. Uji *non-response bias* yang dilakukan oleh 31 artikel tersebut adalah dengan membandingkan antara responden yang memberikan *response* awal dan akhir (*early vs late respondents*).

Pendekatan dengan membandingkan antara *response* awal (*early respondent*) dengan *response* akhir (*late respondent*) berdasarkan pada argumen bahwa *late respondent* kemungkinan besar sama dengan non-responden (Moore dan Tarnai 2002). Tetapi, semua artikel dalam sampel kami yang melakukan uji *non-response-bias* menyimpulkan bahwa sampel mereka tidak bias. Ketidakmampuan untuk mendeteksi adanya *non-response bias* dengan pendekatan *early vs late respondents* mungkin dikarenakan perbedaan sifat antara survei individual dan organisasional bukan karena masalah perbedaan waktu (*early vs late*) (Van der Stede *et al.* 2005). Lebih lanjut, Van der Stede *et al.* (2005) menyatakan bahwa syarat untuk melakukan uji *non-response bias* dengan pendekatan *early vs late respondent* adalah bahwa peneliti sudah melakukan prosedur *follow-up* paling tidak sekali, sehingga *response* langsung dari responden sebelum dilakukan prosedur *follow-up* dapat dibandingkan dengan *response* yang diterima setelah dilakukan prosedur *follow-up*. Dari 31 artikel dalam sampel pengamatan kami yang melakukan uji *non-response bias*, hanya ada tujuh artikel yang juga melakukan prosedur *follow-up*.

### **Tipe ukuran dependen variabel**

Salah satu pengamatan mengenai penelitian survei di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan adalah ketergantungan yang besar pada penggunaan *self-report* atau *self-rating* sebagai pengukuran dependen variabel. Meskipun pengukuran yang bersifat subyektif dapat menangkap persepsi responden tentang hal yang diteliti peneliti, ketergantungan yang besar pada pengukuran *self-report* atau *self-rating* kemungkinan mengakibatkan kesalahan pengukuran (*measurement error*) karena bias subyektifitas (Birnberg *et al.* 1990). Ukuran *self-report* atau *self-rating* ini juga telah banyak dikritik karena kecenderungannya bagi responden untuk terlalu toleran pada dirinya sendiri yang mengakibatkan suatu kisaran kecil dari skor yang diamati (Prien dan Liske 1962; Thornton 1968; Mia 1989). Namun demikian, Brownell (1982a) menyatakan bahwa *self-rating* dapat mengatasi masalah '*halo error*'. '*Halo error*' adalah kecenderungan untuk mengevaluasi secara global atau dengan kata lain, untuk mengevaluasi hanya satu dimensi kognitif saja (Brownell 1982a).

Dari Tabel 2 dapat dilihat bahwa dari 106 artikel yang mengumpulkan data dependen variabel, 101 artikel (95%) menggunakan *self-rating/ self-report* untuk konstruk kinerja (29 artikel) atau untuk konstruk variabel keperilakuan lain (misal: kepuasan pengguna, kepuasan kerja, dan lain-lain) (72 artikel). Hanya ada dua artikel yang

menggunakan ukuran obyektif kinerja keuangan (Fredianto, Ronie dan Zulaikha 2001, Ja'far, Muhammad S. dan Lisa Kartikasari 2008).

### Penyajian dan pelaporan

Penyajian dan pelaporan dari suatu penelitian survei sangat diperlukan untuk meningkatkan kepercayaan akan hasil dari penelitian tersebut, seperti yang dinyatakan oleh Diamond (2000) bahwa kelengkapan dari pelaporan penelitian survei merupakan salah satu indikator layak dipercayanya suatu survei. Lebih lanjut, Van der Stede *et al.* (2005) menyatakan bahwa peneliti seharusnya paling tidak menyajikan dan melaporkan secara detail tentang tujuan survei, unit analisis, populasi dan sampel, rancangan pemilihan sampel dan responden, *response-rate*, penyusunan pertanyaan atau instrumen survei, dan ukuran validitas dan reliabilitas. Namun meskipun norma ini merupakan hal yang prakteknya dapat diterima untuk penelitian survei, tetapi detail proses pengumpulan data sesungguhnya dalam survei biasanya jarang diungkapkan dalam publikasi akademis, hal ini kemungkinan disebabkan karena batasan panjang artikel dalam suatu jurnal (Van der Stede *et al.* 2005).

### KESIMPULAN DAN SARAN

Untuk menghasilkan suatu hasil penelitian yang dapat dipercaya, seorang peneliti harus melakukan segala upaya untuk meningkatkan kualitas data yang digunakan dalam penelitian tersebut apapun metode penelitian yang digunakannya. Melakukan penelitian survei yang berkualitas tinggi memerlukan seperangkat kondisi yang seringkali tidak semuanya dapat dikendalikan oleh peneliti. Groves (1989) menyatakan bahwa penelitian survei memerlukan populasi yang dapat diakses oleh peneliti, yang menggunakan bahasa umum, yang mau mendiskusikan banyak hal dengan orang asing (*stranger*), yang percaya pada janji tentang kerahasiaan. Kondisi semacam itu tampaknya semakin sulit untuk dipenuhi, tidak hanya pada penelitian di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan tetapi juga pada bidang lain dalam penelitian organisasi (Van der Stede *et al.* 2005).

Penelitian di bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan yang dilakukan di Indonesia pada kurun waktu periode 1999–2012 tampaknya juga sudah menggunakan prosedur penelitian survei yang disarankan dalam banyak artikel atau buku-buku metode penelitian sehingga kualitas datanya dapat cukup dipertanggung jawabkan. Meskipun masih banyak artikel yang tidak secara

lengkap melakukan semua prosedur yang disarankan dalam melakukan penelitian survei. Kami percaya bahwa penelitian bidang akuntansi manajemen dan keperilakuan akan memperoleh manfaat apabila kita sebagai peneliti bersedia untuk lebih berusaha mempelajari prinsip-prinsip mendasar dari metode penelitian tersebut dan menerapkannya dalam penelitian kita. Dengan semangat ini, kami berharap bahwa paper kami ini tidak dipandang sebagai hal yang menghakimi hasil penelitian yang sudah dilakukan maupun tidak dipandang sebagai hal yang memberikan pemecahan atas masalah yang mungkin ada, namun lebih pada sebagai wacana mengenai kualitas data dan bagaimana kita dapat memperolehnya dengan penelitian survei khususnya dengan survei *mail questionnaire*. Kami berharap bahwa paper ini akan meyakinkan kita bahwa masalah utama dalam penelitian survei terletak lebih pada bagaimana metode tersebut digunakan bukan pada metodenya sendiri. Seperti *legal framework* yang menyatakan bahwa data dari suatu survei yang dirancang dengan baik dan dilakukan dengan baik dapat diakui dan digunakan sebagai bukti dalam pengadilan (Diamond 2000).

### DAFTAR PUSTAKA

- Adli. (2001, Agustus). *Asosiasi Sistem Kompensasi Insentif dan Motivasi Kerja Manajer dengan Misi Strategik Build sebagai Variabel Moderasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Aisyah, M. N., dan Sholihin, M. (2004, Desember). *The Role of Organizational Commitment and Job-Relevant Information on the Relationship Between Budgetary Participation and Job Satisfaction*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Alim, M. N. (2002, September). *Pengaruh Ketidapastian Stratejik dan Revisi Anggaran terhadap Efektivitas Partisipasi Penyusunan Anggaran: Pendekatan Kontinjensi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Alim, M. N., Hapsari, T., dan Purwanti, L. (2007, Juli). *Pengaruh Kompetensi dan Independensi terhadap Kualitas Audit dengan Etika Auditor sebagai Variabel Moderasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar.
- Amrul, S., dan Syar'ie, A. (2005, September). *Analisis Beberapa Faktor yang Berpengaruh terhadap Proses Pengembangan Kualitas Sistem*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.

- Amrul, Sadat. (2004, Desember). *Hubungan antara Partipasi dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Perkembangan Penggunaan Teknologi Informasi (Suatu Tinjauan dengan Dua Faktor Kontinjensi)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Arifuddin, Anik, S., dan Wahyudin, Y. (2002, September). *Analisis Pengaruh Komitmen Organisasi dan Keterlibatan Kerja terhadap Hubungan Etika Kerja Islam dengan Sikap Perubahan Organisasi (Studi Empiris terhadap Dosen Akuntansi pada Perguruan Tinggi Islam Swasta di Malang dan Makassar)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Aryani, Y.A. (2009). *The Effect of Fairness Perception of Performance Measurement in The Balanced Scorecard Environment*, Thesis. Victoria University, Melbourne, Australia.
- Assael, H. dan Keon, J. (1982). Nonsampling vs. sampling error in survey research. *Journal of Marketing*, 46(Spring), 114-123.
- Astuti, P. D., dan Sabeni, A. (2005, September). *Hubungan Intellectual Capital dan Business Performance dengan Diamond Specification: Sebuah Perspektif Akuntansi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Aziza, N., Nasir, H. M., dan Daljono. (2006, Agustus). *Hubungan Antara Risiko Manipulasi Earnings dan Risiko Corporate Governance Dengan Perencanaan Audit (Studi Empiris pada Auditor SE-Jawa)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Berry, A., Loughton, E., and Otley, D. (1991). Control in a financial services company (RIF): A case study. *Management Accounting Research*, 2(2), 109-139.
- Birnberg, J. G., Shields, M. D. dan Young, S. M. (1990). The case for multiple methods in empirical management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, 2, 33-66.
- Brownell, P. (1982a). A field study examination of budgetary participation and locus of control. *The Accounting Review*, 57(4): 766-793.
- Brownell, P. (1982b). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organisational effectiveness. *Journal of Accounting Research*, 20(1) Spring, 12-27.
- Budiwibowo, T., dan Ikhsan, A. (2003, Oktober). *Pengaruh Strategik Kompetitif, Motivasi dan Budaya Kerja terhadap Hubungan antara Komitmen Organisasi kepada Karyawan dengan Kinerja Perusahaan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Budiyanto, E. T., Moh. Nasir, dan Indira, J. (2005, September). *Pengujian Variabel-variabel yang Berpengaruh terhadap Ekspektasi Klien dalam Audit Judgment*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Cahyono, D. (2005, September). *Pengaruh Mentoring terhadap Kepuasan Kerja, Konflik Peran, dan Prestasi Kerja serta Niatan untuk Pindah (Studi Empiris di Lingkungan Kantor Akuntan Publik)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Chenhall, R. H. (1997). Reliance on manufacturing performance measures, total quality management, and organizational performance. *Management Accounting Research*, 8(2), 187-206.
- Cook, T. D.. and Campbell, D. T. (1979). *Quasi-experimentation: design and analysis issues for field setting*. Boston, MA: Houghton Mifflin.
- Cooper, D.R. and Schindler, P.S. (2006). *Business research method*. The McGraw-Hill Companies, Inc.
- de Vaus, D. A. (1992). *Surveys in Social Research*, London: Allen and Unwin.
- Diamond, S. S. (2000). Reference guide on survei research. *In reference manual on scientific evidence* (2<sup>nd</sup> ed., pp. 229-276). Washington, DC: The Federal Judicial Center.
- Diana, N. (2003, Oktober). *Analisis Hubungan Kompleksitas Organisasi, Keterlibatan Tim, Diversitas Ukuran Kinerja, Besar Kompensasi, Partisipasi terhadap Kinerja Tim*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Dillman, D. A. (1978). *Mail and Telephone Surveys: The Total Design Method*. New York: Wiley.
- Dillman, D.A. (1999). *Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method*. New York: Wiley.
- Dillman, D. A. (2007). *Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method*, 2<sup>nd</sup> Edition, United States of America: John Wiley & Sons, Inc.
- Faisal. (2001, Agustus). *Pengaruh Karakteristik Tugas terhadap Keefektian Bentuk Pengendalian Akuntansi, Perilaku dan Personal dalam Peningkatan Kinerja Manajer Riset dan Pengembangan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Faisal. (2006, Agustus). *Analisis Pengaruh Intensitas Persaingan dan Variabel Kontekstual terhadap Penggunaan Informasi Sistem Akuntansi Manajemen dan Kinerja Unit*

- Bisnis dengan Pendekatan Partial Least Square*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Fitriany, Lindawati Gany, dkk. (2010, Oktober). *Analisis Faktor yang Mempengaruhi Job Satisfaction Auditor dan Hubungannya dengan Performance dan Keinginan Berpindah Kerja Auditor (Perbandingan pada KAP Besar, KAP Menengah dan KAP Kecil)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Fowler, F. J. Jr. (1984). *Survey Research Methods*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Fredianto, Ronie, dan Zulaikha. (2001, Agustus). *Hubungan antara Lingkungan Eksternal, Orientasi Strategik dan Kinerja Perusahaan (Studi Terapan pada Industri Manufaktur Menengah-Kecil di Kotamadya Semarang)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Fuad, dan Sabeni, A. (2004, Desember). *Budgetary slack and Its Antecedents Does manager's Power Distance Matter?* Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Groves, R. M. (1989). *Survey errors and survey costs*. New York: Wiley.
- Halimatusyadiah. (2003, Oktober). *Pengaruh Gaya Kepemimpinan dan Kultur Organisasi terhadap Komunikasi dalam Tim Audit*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Hariyanti, Widi, dan Moh. Nasir. (2002, September). *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Peran Kecukupan Anggaran dan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Intervening*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Henry, G. T. (1990). *Practical Sampling*. Newbury Park: Sage.
- Hirst, M. K. (1983). Reliance on accounting performance measures, task uncertainty, and dysfunctional behaviour: Some extensions. *Journal of Accounting Research*, 21(2), 596-605.
- Hidayati, A. (2001, Agustus). *Pengaruh Aspek-aspek Penganggaran terhadap Konflik Peran Studi Empiris pada Perguruan Tinggi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Ifada, L. M. (2008, Juli). *Pengaruh Information Technology Relatedness terhadap Kinerja Perusahaan (Penelitian terhadap Perusahaan Perbankan di Jawa Tengah)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak.
- Ifada, L. M., dan Kiswanto. (2010, Oktober). *Pengelolaan Knowledge Management Capability dalam Memediasi Dukungan Information Technology Relatedness terhadap kinerja Perusahaan: Pendekatan Reflective Second Order Factor (Penelitian terhadap Perusahaan Perbankan di Jawa Tengah)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Ikhsan, A., dan Rasdianto. (2005, September). *Pengaruh Intervening Penggunaan sistem Akuntansi Manajemen dalam Hubungan antara Intensitas Persaingan Pasar terhadap Kinerja Unit Perusahaan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Iman, V.K.N., dan Jogiyanto. (2006, Agustus). *Pengaruh Penyelarasan Strategik terhadap Kinerja Organisasi pada Sektor Perbankan di Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Irawati, A., dan Supriyadi. (2012, September). *Pengaruh Orientasi Etika pada Komitmen Profesional, Komitmen Organisasional dan Sensitivitas Etika Pemeriksa dengan Gender sebagai Variabel Pemoderasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Ittner, C. D., and Larcker, D.F. (1995). Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of Accounting Research*, 33(Supplement): 1-34.
- Ittner, C. D., and Larcker, D.F. (1997). Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organization and Society*, 17(1), 17-35.
- Ja'far S. Muh. dan Kartikasari, L. (2009, November). *Carbonaccounting: Implikasi Strategis Perekayasaan Akuntansi Manajemen*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang.
- Ja'far S. Muh., dan Kartikasari, L. (2008, Juli). *Sistem Kontrol dan Kinerja: Pendekatan Interaksi dan Sistem untuk Riset Kontinjensi dalam Akuntansi Manajemen*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak.
- Ja'far S. Moch., dan Dista, A.S. (2006, Agustus). *Pengaruh Dorongan Manajemen lingkungan, Manajemen Lingkungan Proaktif dan Kinerja Lingkungan terhadap Public Environmental Reporting*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Januarti, Indira, dan Faisal. (2010, Oktober). *Pengaruh Moral Reasoning dan Skeptisisme Profesional Auditor Pemerintah terhadap Kualitas Audit Laporan Keuangan Pemerin-*

- taf Daerah. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Jaya, Rizal. (2004, Desember). *The Appropriateness of Conventional for Muslim Business Organizations: An Empirical Evidence on the Perception of Muslim Accounting Academicians in Yogyakarta-Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Jumaili, S., dan Gudono. (2006, Agustus). *Hubungan Komponen Sistem Pengendalian Manajemen (Quality Goal, Quality Feedback, dan Quality Incentive) terhadap Kinerja Kualitas dan Konsekuensi terhadap Kinerja Keuangan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Kalagnanam, S. S., and Lindsay, R. M. (1999). The use of organic models of control in JIT firms: Generalizing Woodward's findings to modern manufacturing systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24(1), 1-30.
- Kamal, M., dan Na'im, A. (1999, September). *Pengaruh Perselisihan dalam Gaya Evaluasi Kinerja Anggaran terhadap kinerja: Tekanan Kerja dan Kepuasan Kerja sebagai Variabel Mediasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Kerlinger, F. N. (1986). *Foundations of behavioral research*. New York: CBS Publishing Japan, Ltd.
- Kerlinger, F. N., and Lee, H. B. (2000). *Foundations of behavioral research*, 4<sup>th</sup> Edition, United States of America: Wadsworth Thomson Learning, Inc.
- Kiryanto. (2006, Agustus). *Desain dan Pengaruh Sistem Kontrol: Pengujian Model Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Komara, Acep. (2005, September). *Analisis Faktor-faktor yang Mempengaruhi Kinerja Sistem Informasi Akuntansi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Kurnianingsih, R. (2000, September). *Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan terhadap Keefektifan Penerapan teknik TQM: Studi Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi III, Jakarta.
- Kwok, W.C.C. dan Sharp, D.J. (1998). A review of construct measurement issues in behavioral accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 17, 137-174.
- Laksmi, Chairina, A., dan Indriantoro, N. (1999, September). *Persepsi Akuntan Publik Laki-laki dan Perempuan terhadap Isu-isu yang Berkaitan dengan Akuntan Publik Perempuan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Latuheru, B. P., dan Sabeni, A. (2004, Desember). *Pengaruh Orientasi Profesional terhadap Konflik Peran dengan Variabel Moderating: Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Orientasi Tujuan Sistem (Studi Empiris pada Perguruan Tinggi di Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Lau, E. A. (2003, Oktober). *Pengaruh Partisipasi Pemakai terhadap Kepuasan Pemakai dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Lima Variabel Moderating*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Lekatompessy, J. E., dan Chariri, A. (2003, Oktober). *Analisis Variable-variabel Anteseden dan Konsekuensi Organizational-Professional Conflict Akuntan di KAP dan Industri*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Lesmana, Sukma. (2003, Oktober). *Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi Kompetitif terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Lestari, Wiyantoro, B. A., dan Retna, C. S. (2009, November). *Pembagian Informasi Secara Vertikal dalam Budgeting Sharing dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Manajerial (Kajian Empiris pada Perusahaan Manufaktur yang Listed di Bursa Efek Jakarta)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang.
- Limantara, F., dan Devie. (2003, Oktober). *Kualitas Jasa Sistem Informasi dan Kepuasan para Pengguna Sistem Informasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Lindrianasari, Jogyanto, dkk. (2012, September). *Kepribadian sebagai Pemoderasi Hubungan antara Persepsi CEO atas Kompensasi yang Diterima pada Keinginan CEO untuk Keluar Perusahaan secara Sukarela*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Lindrianasari. (2000, September). *Correlation between Expertise and Participation, and Correlation between Participation and Other Variables in Development Information System*.

- Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi III, Jakarta.
- Lutf, J., dan Shields, M.D. (2003). Mapping management accounting: graphics and guideline for theory-consistent empirical research. *Accounting, Organization and Society*, 28: 169-249.
- Maghfiroh, Siti. (2001, Agustus). *Pengaruh Kultur Organisasi dan Pelatihan Profesional terhadap Hubungan Personalitas Individu dengan Kreatifitas: Studi pada "Kantor Akuntan Publik"*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Maksum, A., dan Kholis, A. (2003, Oktober). *Analisis tentang Pentingnya Tanggung Jawab dan Akuntansi Sosial Perusahaan (Corporate Responsibility and Social Accounting): Studi Empiris di Kota Medan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Malik, Suharno, L. S., dan Much. Syafrudin. (2010, Oktober). *Komitmen Organisasional pada Dosen Akuntansi di Jawa Tengah*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Mangione, T. W. 1995. *Mail Surveys: Improving the Quality*. Beverly Hills, CA: Sage Publications.
- Mardiyah, A. A., dan Gudono. (2000, September). *Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi terhadap Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi III, Jakarta.
- Mardiyah, A. A., dan Listianingsih. (2005, September). *Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja, Sistem Reward, dan Profit Center terhadap Hubungan antara Total Quality Management dengan Kinerja Manajerial*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Marsh, C. (1982). *The survey method*, London: Goerge Allen and Unwin.
- Martiniingsih, Rr. Sri Pancawati. (2009, November). *Studi Kebutuhan Informasi Pengguna Laporan Keuangan Pemerintah*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang.
- McGowan, A. S. and Klammer, T. P. (1997). Satisfaction with activity-based cost management implementation. *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.
- Mia, L. (1989). The impact of participation in budgeting and job difficulty on managerial performance and work motivation: A research note. *Accounting, Organization and Society*, 14 (4), 347-357.
- Moore, D. L., dan Tarnai, J. (2002). Evaluating nonresponse error in mail surveys. In R.M. Groves, D. A. Dillman, J. L. Eltinge, dan R. J. A. Little (Eds.), *Survey nonresponse* (pp. 197-211). New York: Wiley.
- Moore, K., dan Yuen, S. (2001). Management accounting systems and organizational configuration: A life-cycle perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 26(4/5): 351-389.
- Morgan, F.W. (1990). Judicial standards for survey research: an update and guidelines. *Journal of Marketing*, 54(1), 59-70.
- Muawanah, Umi. (2000, September). *Perilaku Auditor dalam Situasi Konflik Audit: Peran Locus of Control, Komitmen Profesi dan Kesadaran Etis*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi III, Jakarta.
- Mulia, T.W., dan Indra, W.K. (2005, September). *Pengujian Hambatan yang Dirasakan Teraruh dalam Hubungan Pementoran pada Kantor Akuntan Publik*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Mulyaningsih, N., dan Budiyanto, E.T. (2006, Agustus). *Pengujian Variabel-variabel yang Berpengaruh terhadap Keinginan Klien untuk Mempengaruhi Kebijakan Audit*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Murtiyani, Siti. (2001, Agustus). *Pengaruh Sistem Penganggaran, Sistem Pelaporan dan Analisis, dalam Hubungan antara Partisipasi dengan Efisiensi dan Efektifitas Anggaran*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Muslichah. (2002, September). *Pengaruh Teknologi Informasi, saling Ketergantungan, Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Mustikawati, Rr. I. (2006, Agustus). *The Effect of Goal Orientation and Leadership Toward Management Accountant's Role in Business Decision Making and Adoption in New Management Accounting Technique*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Musyarofah, Siti. (2003, Oktober). *Pengaruh Penggunaan Anggaran dan Gaya Manajemen terhadap Hubungan antara Perubahan Strategik dan Kinerja Organisasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Naim, A., Lau, C.M., dan Sholihin, M. (2003, Oktober). *The Relationship between Multiple Measured-Based Performance Evaluation and*

- Managerial Performance: Role Procedural Fairness and Interpersonal Trust*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Nasution, H., dan Fitriany. (2012, September). *Pengaruh Beban kerja, pengalaman Audit dan Tipe Kepribadian terhadap Skeptisme Profesional dan Kemampuan Auditor dalam Mendeteksi Kecurangan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Nazari, J., Kline, T., and Herremans, I. (2006). Conducting survei research in management accounting, in *Methodological Issues in Accounting Research: Theories and Methods*, edited by Z. Hoque, pp. 427-459. London: Spiramus Press Ltd.
- Nizarudin, Abu. (2006, Agustus). *Pengaruh Strategi Customization terhadap kinerja Perusahaan Melalui Penggunaan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen yang bersiat Broad Scope dan Aggregation*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Nor, Wahyudin. (2012, September). *Pengaruh Fee Audit, Kompetensi Auditor dan Perubahan Kewenangan terhadap Motivasi Auditor*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Nurahma, M., dan Indriantoro, N. (1999, September). *Tindakan supervisi dan Kepuasan Kerja Akuntan Pemula di Kantor Akuntan Publik*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Nurkholis. (1999, September). *Konsekuensi Ekonomik dari Regulasi Akuntansi Goodwill: Pengalaman Australia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Papat, N., Ismail, T., dan Galih, F. M. (2012, September). *Pengaruh Kerangka Levers of Control (LOC) dan Organizational Learning terhadap Peningkatan Organizational Performance (Studi Empiris pda Perusahaan Manufaktur di Provinsi Banten)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Pinsonneault, A., and Kraemer, K. L. (1993). Survei research methodology in management information systems: An assessment. *Journal of Management Information Systems*, 10(2), 75-106.
- Poerwanti, Tjahjaning. (2002, September). *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderating*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Prasetyo, Priyono P. (2001, Agustus). *Pengaruh Locus of Control Terhadap Hubungan Antara Ketidakpastian Lingkungan Dengan Karakteristik Sistem Informasi Akuntansi Manajemen*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Pratolo, Suryo. (2007, Juli). *Good Corporate Governance dan Kinerja BUMN di Indonesia: Aspek Audit Manajemen dan Pengendalian Intern sebagai Variabel Eksogen serta Tinjauannya pada Jenis Perusahaan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi X, Makassar.
- Prien, E. P., dan Liske, R. E. (1962). Assessment of higher level personnel: III. A comparative analysis of supervisor ratings and incumbent self-ratings of job performance, *Personnel Psychology*, 15(2), 187-194.
- Primasari, D., Wasposito, L., dan Rahman, S. (2008, Juli). *Variabel Anteseden dan Konsekuensi Implementasi Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD) (Studi Empiris pada Badan Koordinasi Wilayah Pembangunan Lintas Kabupaten/Kota Wilayah I Propinsi Jawa Tengah)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak.
- Purbandari, T., dan Mujilan. (2012, September). *The Organizational Roles of Knowledge Sharing and Information Technology in the Commercial Banking Sector*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Purnamasari, D. I., dan Kusuma, I. W., (2004, Desember). *The Impact of The Participation and The Satisfaction of Users in the Development of the Information System with The Complexity of System and the Structure of Organizations as Moderating Variables*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Purwanto, A., dan Hadiyati, S. N. (2011, Juli). *Pengaruh Strategic Performance Measurement Systems terhadap Manager Performance dengan Job-Relevant Information, Role Ambiguity, Role Conflict, dan Burnout sebagai Variable Intervening (Studi Empiris pada Rumah Sakit Swasta di Wilayah Jawa Tengah)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIV, Banda Aceh.
- Putra, E. P., dan Naim. A. (2000, September). *Budaya Perusahaan dan Intesitas Peran Akuntansi Manajemen: Penelitian Empiris pada Perusahaan-perusahaan di Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi III, Jakarta.

- Raharja, Surya. (2005, September). *Studi Empiris Mengenai Penerapan Metode Sampling Audit dan Faktor-faktor yang Mempengaruhi Penggunaan Metode Sampling Audit oleh Auditor BPK*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Rahim, Syamsuri. (2003, Oktober). *Hubungan antara Entrepreneurship Korporasi dengan Governance, Kepemilikan dan Manajemen Strategik: Studi Empiris Perusahaan-Perusahaan di BEJ*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Rahman, F. A. (2002, September). *Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Keterlibatan Kerja terhadap Senjangan Anggaran dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Kawasan Industri Batam)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Ramdhani, B., Mukhlis, M., dan Bastian, E. (2011, Juli). *Inovasi Produk dan Proses, Implikasi Akuntansi Manajemen lingkungan (Studi pada manajer Perusahaan Manufaktur di Banten)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIV, Banda Aceh.
- Rasuli, M., dan Yunus, H. (2002, September). *Hubungan Dua Konsekuensi Pengendalian Anggaran: Penciptaan Slack Anggaran dan Orientasi Manajerial Berjangka Pendek (Studi Empiris pada BUMN Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Ratmono, D., dan Prabowo, Y. H. (2006, Agustus). *Komitmen dalam Hubungan Auditor dan Klien: Anteseden dan Konsekuensi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Ratmono, D., dan Nahartyo, E. (2012, September). *Model Mediasi dan Moderasi dalam Hubungan antara Sistem Pengendalian Manajemen, Inovasi dan Kinerja*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Respati, Novita W. (2011, Juli). *Determinan Perilaku Manajer dalam Melakukan Kecurangan Penyajian Laporan Keuangan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIV, Banda Aceh.
- Restuningdiah, N., dan Indriantoro, N. (1999, September). *Pengaruh Partisipasi terhadap Kepuasan Pemakai dalam Pengembangan Sistem Informasi dengan Kompleksitas Tugas, Kompleksitas Sistem, dan Pengaruh Pemakai sebagai Moderating Variable*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Rimawati, Y., dan Wijanto, S. H. (2012, September). *Keberhasilan Implementasi Elektronik Government Berdasarkan Persepsi Pengguna*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Riyadi, S. (1999, September). *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Roberts, E. S. (1999). In defence of the survei method: An illustration from a study of user information satisfaction. *Accounting and Finance* 39 (1), 53-77.
- Rusmana, Oman. (2003, Oktober). *Sikap dan Niat Akuntan terhadap Internalisasi Informasi Lingkungan dalam Sistem Akuntansi Perusahaan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Sapsford, R. (1999). *Survey Research*. Thousand Oaks, CA: Sage Publications.
- Sekaran, U., and Bougie, R. 2010. *Research methods for business: A skill building approach*. 5<sup>th</sup> Edition. New York, John Wiley&Son Inc.
- Sihwahjoeni, dan Gudono, M. (1999, September). *Persepsi Akuntan terhadap Kode Etik Akuntan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Singgih, E. M., dan Bawono, I. R. (2010, Oktober). *Pengaruh Independensi, Pengalaman, Due Professional Care dan Akuntabilitas terhadap Kualitas Audit (Studi pada Auditor di KAP "Big Four" di Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Solihin, M., dan Fathonah, S. (2004, Desember). *The Role of Procedural Fairness on The Relationship Between Multiple Measured-Based Performance Evaluation and Job-Related Tension*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VII, Denpasar.
- Sudman, S. and Blair, E. (1999). *Sampling in the twenty-first century*. *Academy of Marketing Science*, 27(2), 269-277.
- Sunarta, I.N., dan Partiw, D.A. (2005, September). *Pengujian terhadap Technology-To-Performance Chain: Pendekatan Structural Equation Modeling*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Supratinigrum, dan Zulaikha. (2003, Oktober). *Pengaruh Total Quality Management terhadap Kinerja Manajerial dengan Sistem Pengukuran Kinerja dan Sistem Penghargaan (Reward) sebagai Variabel Moderating (Studi Empiris pada Hotel di Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.

- Supriyono, R. A., dan Syakhroza, A. (2003, Oktober). *Peran Asimetri Informasi dan Peresponan Keinginan Sosial sebagai Variabel Moderating Hubungan antara Partisipasi Penganggaran dan Kinerja Manajer di Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Suryaningrum, D. H. (2003, Oktober). *The Relationship Between User Participation and System Success: Study of Three Contingency Factors on BUMN in Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Swenson, D. (1995). The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 167-180.
- Taniel, I. S., dan Manao, H. (1999, September). *Analisis terhadap Faktor-faktor yang Berpengaruh pada Kepuasan Pemakai Accounting Software*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi II, Malang.
- Thornton, G. C. (1968). The relationship between supervisory and self appraisal of executive performance. *Personnel Psychology*, 41, 441-456.
- Tjakrawala, F. X. Kurniawan. (2002, September). *Pengujian Pengaruh Teknologi Komunikasi Sebagai Mediator terhadap Hubungan antara Atribut lingkungan dan Atribut Struktur Organisasi: Riset Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Indonesia*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi V, Semarang.
- Tjakrawala, F. X. K., dan Lukita, A. (2012, September). *Model Kausalitas Critical Success Factors dalam Implementasi Sistem Enterprise Resource Planning guna Memberikan Net Benefit bagi Perusahaan dengan Menggunakan Partial least Square*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XV, Banjarmasin.
- Tjakrawala, F. X. K. dan Cahyo, A. (2010, Oktober). *Adaptasi Model Delone & Mclean yang Dimodifikasikan Guna Menguji Keberhasilan Implementasi Software Akuntansi bagi Individu Pengguna: Studi Empiris pada Perusahaan dalam Industri Barang Konsumsi yang Terdaftar di BEI*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Utami, I., Syafrudin, M., dan Handayani, Rr. S. (2006, Agustus). *Pengaruh Tekanan Etis terhadap Konflik Organisasional-Profesional dan Workoutcomes (Studi Empiris pada Akuntan Publik se Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Van der Stede, W. A., Young, S. M., and Chen, C. X. 2005. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survei studies. *Accounting, Organisations and Society*, 30(7-8), 655-684.
- Wahyudi, H., dan Mardiyah, A.A. (2006, Agustus). *Pengaruh Profesionalisme Auditor terhadap Tingkat Materialitas dalam Pemeriksaan Laporan Keuangan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Wahyudin, M. (2003, Oktober). *Persepsi Akuntan Publik dan Mahasiswa tentang Penerimaan Etika terhadap Praktik Manajemen Laba*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VI, Surabaya.
- Wiyantoro, L. S., Soerono, A. Y. dkk. (2009, November). *Studi tentang Hubungan Sistem Pengukuran Kinerja Strategi Integrative, Penyelarasan Strategi Manufaktur, Pembelajaran Organisasional dan Hasil Akhir Strategi (Penelitian Empiris pada Manajer Perusahaan Industri Manufaktur di Banten)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XII, Palembang.
- Wiyantoro, L. S., dkk. (2011, Juli). *Persepsi Auditor, Akuntan Pendidik dan Akuntan Manajemen tentang Konsep Dasar, Pengukuran dan pengungkapan Akuntansi Lingkungan*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIV, Banda Aceh.
- Yeni, Nini Syofri. (2001, Agustus). *Persepsi Mahasiswa, Auditor dan Pemakai Laporan Keuangan terhadap Peran dan Tanggung Jawab Auditor: Studi Empiris Mengenai Expectation Gap*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IV, Bandung.
- Young, S. M. (1996). Survei research in management accounting: A critical assessment, in *Research Methods in Accounting: Issues and Debates*, edited by, A. J. Richardson. CGA Canada Research Foundation.
- Yuliana, Christina. (2010, Oktober). *Peran Kepemimpinan dalam Pencapaian Kinerja Organisasi melalui Budaya, Strategi, dan Sistem Akuntansi Manajemen Organisasi*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.
- Yulianto, A. S., dan Wiyantoro, L. S. (2010, Oktober). *Kajian tentang Pengaruh Pengembangan Kurikulum Akuntansi terhadap Kompetensi Lulusan Program Studi Akuntansi (Penelitian pada Auditor Junior Kantor Akuntan Publik di Jakarta)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XIII, Purwokerto.

- Yuningsih. (2006, Agustus). *The Effect of Exchange Relationship Quality on Manager's Task Performance in Multi-National Operations: The Role of Budget Emphasis as Moderator*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi IX, Padang.
- Yusfaningrum, K., dan Ghozali, I. (2005, September). *Analisis Pengaruh Partisipasi Anggaran terhadap Kinerja Manajerial Melalui Komitmen Tujuan Anggaran dan Job Relevant Information (JRI) sebagai variabel Intervening (Penelitian terhadap Perusahaan Manufaktur di Indonesia)*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Yuvisa I. E., Rohman, H. A., dan Handayani. Rr. S. (2008, Juli). *Pengaruh Identifikasi Auditor atas Klien Terhadap Objektivitas Auditor dengan Auditor Tenure, Client Importance, dan Client Image, sebagai Variabel Anteseden*. Naskah dipresentasikan dalam Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1-3), 411-427.

# Analisis Hubungan Penganggaran Partisipatif dan Kinerja: Pengujian Efek Mediasi Keadilan Persepsian dan Komitmen pada Lembaga Hukum Sektor Publik di Indonesia

Rahmia Hasniasari<sup>1</sup>; Mahfud Sholihin<sup>2\*</sup>

<sup>1</sup>Badan Supervisi Bank Indonesia (Supervisory Board of Bank Indonesia)

<sup>2</sup>Jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Gadjah Mada, Bulaksumur, Yogyakarta  
Daerah Istimewa Yogyakarta 55281

\* Korespondensi penulis, email: mahfud@ugm.ac.id

## ABSTRAK

Penelitian ini membahas apakah penganggaran partisipatif mempengaruhi kinerja, dan jika demikian, apakah pengaruh tersebut dimediasi oleh keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan. Penelitian ini dilakukan pada organisasi publik, yaitu lembaga hukum, di Indonesia. Penelitian sebelumnya (Wentzel 2002) telah menguji model ini di sebuah rumah sakit di Amerika Serikat. Studi ini menemukan bahwa: (1) penganggaran partisipatif positif mempengaruhi kinerja manajerial; (2) pengaruh tersebut dimediasi sebagian oleh keadilan prosedural dan komitmen terhadap tujuan.

**Kata kunci:** akuntansi keperilakuan, anggaran partisipatif, keadilan persepsian, komitmen, kinerja.

## ABSTRACT

*This paper examines whether participative budgeting influences performance, and if so, whether the effect is mediated by perceived justice and goal commitment. The research setting of this study is a public organization, i.e. law institution, in Indonesia. Prior study (Wentzel 2002) had examined this model in a hospital in the United States. Our study finds that: (1) participative budgeting positively influences managerial performance; (2) the influence is partially mediated by procedural justice and goal commitment.*

**Keywords:** behavioral accounting, participative budgeting, perceived justice, commitment, performance.

## PENDAHULUAN

Berbagai studi di bidang akuntansi keperilakuan menyatakan bahwa hubungan antara partisipasi pada proses penganggaran (*participative budgeting*) dan kinerja (*performance*) cukup kompleks dan tidak selalu konsisten (Lau dan Tan 2006 dalam Lau dan Moser 2008; Nouri dan Parker 1998). Beberapa peneliti menemukan hubungan antara partisipasi pada penganggaran dan kinerja adalah negatif (Stedry 1960; Bryan dan Locke 1967 dalam Nouri dan Parker 1998), namun ada pula yang menemukan hubungan positif antara kedua variabel tersebut (Argyris 1952 dalam Nouri dan Parker 1998; Becker dan Green 1962). Beberapa peneliti menemukan bahwa pengaruh partisipasi pada penganggaran

terhadap kinerja tidak signifikan (Merchant 1981 dalam Nouri dan Parker 1998; Brownell 1982).

Magner dan Welker (1994) serta Magner dan Johnson (1995) dalam Linqvist (1995) mengemukakan bahwa keadilan persepsian (*perceived fairness*) adalah salah satu variabel penting yang dapat memediasi hubungan partisipasi pada penganggaran terhadap kinerja. Beberapa peneliti lain mendukung temuan tersebut (Linqvist 1995; Libby 1999). Partisipasi dalam organisasi dianggap memungkinkan adanya rasa diperlakukan secara adil sehingga dapat mendorong individu untuk meningkatkan kinerja.

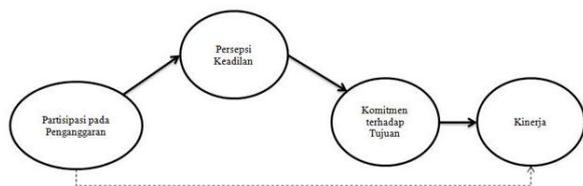
Lau dan Moser (2008) menemukan bahwa hubungan antara keadilan persepsian dan kinerja dimediasi oleh komitmen terhadap tujuan (*goal commitment*). Prosedur yang dilaksanakan dengan

adil secara positif berpengaruh terhadap kinerja karena persepsi diperlakukan secara adil dapat memotivasi individu untuk meningkatkan komitmen terhadap tujuan yang ditetapkan oleh organisasi (Lind *et al.* 1990 dalam Lau dan Moser 2008).

Penelitian-penelitian terdahulu mengindikasikan bahwa keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan merupakan dua variabel penting yang dapat menghubungkan partisipasi pada penganggaran dan kinerja. Wentzel (2002) melakukan penelitian hubungan antara partisipasi penganggaran dan kinerja dengan variabel pemediasi keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan di sebuah rumah sakit perkotaan di Amerika Serikat yang sedang mengalami pemotongan anggaran. Penelitian Wentzel (2002) membuktikan bahwa keadilan persepsian memediasi hubungan antara partisipasi pada penganggaran dan komitmen terhadap tujuan, sedangkan komitmen terhadap tujuan memediasi hubungan antara keadilan persepsian dan kinerja. Hanya saja, tidak ada kejelasan apakah temuan Wentzel (2002) dapat digeneralisasi pada sektor dan/atau di negara lain. Penelitian ini dilakukan untuk mereplikasi dan memperluas temuan Wentzel (2002) dengan melakukan penelitian pada lembaga hukum pada sektor publik di Indonesia.

Secara spesifik penelitian ini akan menguji apakah partisipasi pada penganggaran mempengaruhi kinerja, dan apakah keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan anggaran memediasi hubungan antara partisipasi pada penganggaran dan kinerja di lembaga hukum pada sektor publik di Indonesia. Model penelitian disajikan dalam Gambar 1.

Alasan pertama mengapa penelitian ini penting adalah untuk menganalisis apakah kesimpulan Wentzel (2002) juga berlaku pada organisasi yang tidak sedang dalam pemotongan anggaran. Kedua, peneliti ingin mengetahui apakah generalisasi Wentzel (2002) berlaku pada sektor publik di Indonesia karena menurut Jermias dan Setiawan (2007) organisasi sektor publik di Indonesia memiliki karakter khusus dan penting untuk dipelajari. Ketiga, peneliti akan menganalisis pengaruh partisipasi penganggaran terhadap kinerja di institusi nonkeuangan, setelah Jermias dan Setiawan (2007) melakukan penelitian mengenai penganggaran di organisasi sektor publik di Indonesia di bidang keuangan.



Gambar 1. Model Penelitian

Dengan menggunakan sampel 52 anggota sebuah lembaga hukum sektor publik di Indonesia yang ikut serta dalam proses penganggaran, penelitian ini menemukan kesimpulan bahwa partisipasi pada penganggaran berhubungan dengan kinerja. Penelitian ini juga menemukan bahwa keadilan prosedural dan komitmen terhadap tujuan memediasi hubungan antar partisipasi pada penganggaran dan kinerja.

Setelah pendahuluan, artikel ini akan menyajikan kerangka teori dan pengembangan hipotesis. Setelah itu akan disajikan metodologi penelitian yang diikutihasil penelitian dan analisis. Artikel ini akan ditutup dengan kesimpulan, implikasi dan keterbatasan penelitian.

### Partisipasi pada Penganggaran dan Kinerja

Partisipasi pada penganggaran merupakan kegiatan penyusunan anggaran dengan melibatkan pihak-pihak terkait dalam organisasi, agar hasil dari pengambilan keputusan tersebut dapat sesuai dengan kebutuhan organisasi. Partisipasi karyawan dalam proses menentukan anggaran memberikan kesempatan pada atasan untuk meningkatkan akses pada informasi lokal (*local information*) (Baiman 1982; Baiman dan Evans 1983; Magee 1980) yang terjadi pada setiap bagian di dalam organisasi, sehingga dapat mereduksi informasi yang asimetris. Informasi lokal yang tidak dimiliki oleh atasan akan mempengaruhi proses pembuatan keputusan mengenai penganggaran (Evan 1983; Coughlan dan Schmidt 1985; dan Penno 1984).

Kinerja pada konteks manajemen mencakup perencanaan dan prosedur yang terintegrasi dan diturunkan melalui organisasi untuk memberikan ikatan antara masing-masing individu dan strategi organisasi secara keseluruhan (Roger 1990). Pollitt (1999) dalam Smith dan Goddard (2002) menggambarkan kinerja manajerial sebagai aturan dari lima proses yang ada pada organisasi, yaitu: (1) penentuan tujuan, (2) penugasan kewajiban, (3) pengukuran kinerja, (4) umpan balik informasi untuk pengambilan keputusan, dan (5) akuntabilitas. Argyris (1952) berargumen bahwa peningkatan kinerja karyawan bisa terjadi jika karyawan diikutsertakan dalam proses penganggaran. Partisipasi dalam penganggaran dapat meningkatkan motivasi sehingga meningkatkan kinerja seseorang (Nouri dan Parker 1998). Berdasar pada berbagai penjelasan di atas, peneliti berkeyakinan untuk membangun hipotesis sebagai berikut:

H1a: Partisipasi pada penganggaran berhubungan secara positif terhadap kinerja manajerial.

H1b: Partisipasi pada penganggaran berhubungan secara positif terhadap kinerja anggaran.

### Partisipasi pada Penganggaran dan Keadilan Persepsian (*Perceived Fairness*)

Thibaut dan Walker (1975) dalam Wentzel (2002) mengatakan keadilan persepsian ditentukan oleh proses kontrol (partisipasi) yang dipengaruhi berbagai keputusan dan konsekuensi dari adanya hasil yang merata. Pengertian lebih lanjut mengatakan bahwa keadilan persepsian adalah penilaian terhadap bagaimana norma sosial berhubungan dengan proses pembuatan keputusan dan bagaimana seseorang diperlakukan oleh atasan dan pihak lainnya (Lind dan Tyler 1988). Teori *self-interest* menghubungkan partisipasi pada penganggaran dan keadilan persepsian (Lind dan Tyler 1988; Tyler 1989 dalam Wentzel 2002). Konsep tersebut meliputi konsep efek yang berdasarkan hasil (*outcome-based*) (Lau *et al.* 2008) yang menerangkan bahwa seseorang memperhatikan keikutsertaan dalam proses organisasi karena mereka melihat pada hasil yang akan didapatkan dari kegiatan tersebut. Persepsi individu terhadap keadilan akan meningkat saat seseorang diberikan kesempatan untuk berpartisipasi karena meyakini bahwa keikutsertaan tersebut penting untuk mencapai tujuan yang diharapkan.

Keadilan persepsian dapat dijelaskan melalui dua bentuk, yaitu keadilan prosedural (*procedural justice*) yang dirasakan dalam kebijakan atau prosedur, digunakan dalam membuat keputusan (Folger dan Greenberg 1983); dan keadilan distributif (*distributive justice*) yang menilai keadilan akan hasil sesungguhnya yang didapatkan oleh individu dalam organisasi (Greenberg 1987).

Leventhal (1976) mendefinisikan keadilan distributif sebagai kepercayaan pada individu bahwa suatu hal telah adil saat upah, hukuman, atau sumber daya yang didistribusikan telah sesuai dengan kriteria tertentu. Aturan prosedural (keadilan prosedural) oleh Leventhal (1980) dalam Sholihin *et al.* (2011) didefinisikan sebagai kepercayaan individu bahwa prosedur yang dialokasikan secara tepat yang memenuhi kriteria tertentu adalah adil dan tepat. Sholihin *et al.* (2011) menginterpretasikan empat dari enam karakter keadilan yang dijabarkan oleh Leventhal (1980) dapat didorong oleh partisipasi pada penentuan tujuan, salah satunya dalam proses partisipasi anggaran yang merupakan aturan tentang keterwakilan (*representative rule*). Menurut Sholihin *et al.* (2011) membiarkan karyawan untuk merefleksikan kepedulian, nilai, dan memberikan kesempatan untuk memodifikasi keputusan sehingga dapat dijadikan alat untuk berbagi informasi. Wentzel (2002) membuktikan bahwa partisipasi pada penganggaran berpengaruh pada keadilan distributif dan keadilan prosedural. Berdasarkan

berbagai pembahasan di atas, maka peneliti membangun hipotesis sebagai berikut:

H2a: Partisipasi pada penganggaran berhubungan secara positif terhadap keadilan persepsian distributif.

H2b: Partisipasi pada penganggaran berhubungan secara positif terhadap keadilan persepsian prosedural.

### Partisipasi pada Penganggaran dan Komitmen terhadap Tujuan (*Goal Commitment*)

Semakin banyak partisipasi dalam pembuatan keputusan, semakin kuat tendensi karyawan untuk mengenali organisasinya (March dan Simon 1958 dalam Nouri dan Parker 1998). Partisipasi mengintegrasikan pekerja dalam berkomitmen pada keputusan organisasi (Lincoln dan Kalleberg 1985 dalam Nouri dan Parker 1998). Komitmen untuk mencapai tujuan dapat ditimbulkan dari partisipasi anggota dalam menentukan tujuan organisasi (Locke 1968).

Locke *et al.* (1988) mengemukakan bahwa komitmen terhadap tujuan merupakan derajat komitmen individu untuk mencapai tujuan tertentu dan merupakan aspek kunci dari teori penetapan tujuan (*goal-setting theory*). Teori penetapan tujuan (*goal setting theory*) adalah teori yang berfokus pada pada identifikasi jenis tujuan yang paling efektif untuk menghasilkan motivasi dan kinerja pada tingkatan yang tinggi, dan menjelaskan mengapa tujuan tersebut memiliki dampak (George dan Jones 2006).

Terdapat beberapa temuan penting yang berhubungan dengan *goal commitment*, yaitu kinerja tugas (*task performance*) (Donovan dan Radosevich 1998 dalam Li dan Butler 2004), dan akuisisi keterampilan (Seijts dan Latham 2001 dalam Li dan Butler 2004). Komitmen terhadap tujuan ditandai dengan tekad untuk memperkuat usaha searah dengan tujuan dari waktu ke waktu (Hollenbeck dan Klein 1987 dalam Li dan Butler 2004).

Chong dan Chong (2002) mengemukakan bahwa saat seseorang memiliki kesempatan untuk terlibat dalam pembuatan keputusan, maka ia akan meningkatkan komitmennya pada tercapainya tujuan organisasi. Nouri dan Parker (1998) menemukan adanya hubungan positif antara partisipasi pada penganggaran dan komitmen terhadap anggaran dari hasil survey yang ia lakukan pada pada manajer di berbagai perusahaan besar di Amerika Serikat. Berdasarkan berbagai penjelasan tersebut peneliti membangun hipotesis sebagai berikut:

H3: Partisipasi pada penganggaran berhubungan secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan.

## Keadilan Persepsian dan Komitmen terhadap Tujuan

Beberapa peneliti menemukan bahwa terdapat hubungan yang positif antara keadilan persepsian dan komitmen (Earley dan Lind 1987 dalam Wentzel 2002; dan Lind *et al.* 1990 dalam Wentzel 2002; dan Korsgaard *et al.* 1995). Alasan yang dikemukakan Wentzel (2002) dalam hubungan tersebut adalah saat karyawan memiliki persepsi bahwa saat suatu keputusan dibuat dengan proses yang adil, maka komitmennya pada tujuan organisasi akan meningkat; disebabkan hasil keputusan yang ada diharapkan sesuai dengan kepentingan mereka.

Teori instrumental (*instrumental theory*) yang dibangun oleh Thibaut dan Walker (1975) dalam Lau dan Moser (2008) menyatakan bahwa seseorang lebih banyak memperhatikan pada penerimaan hasil sesuai yang diharapkan, mereka menyukai prosedur yang adil karena akan membuahkan hasil yang adil (Lau dan Moser 2008). Adanya perasaan diperlakukan adil dapat memberikan beberapa dampak positif, di antaranya berupa loyalitas, komitmen, dan kinerja yang bagus dari karyawan (Lau dan Moser 2008). Keadilan sistem evaluasi menjadi penentu perilaku karyawan yang diharapkan dapat meningkatkan komitmen dan kinerja (Lind dan Tyler 1988; Lau dan Lim 2002 dalam Lau *et al.* 2008).

Lau *et al.* (2008) telah membuktikan bahwa terdapat hubungan positif antara keadilan persepsian terhadap komitmen untuk mencapai tujuan pada organisasi yang bergerak di bidang kesehatan di Australia. Peneliti berkeyakinan bahwa keadilan persepsian turut berperan dalam meningkatkan komitmen individu di dalam organisasi, berdasarkan berbagai pembahasan di atas, maka peneliti membangun hipotesis sebagai berikut:

- H4a: Keadilan distributif berhubungan secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan.  
H4b: Keadilan prosedural berhubungan secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan.

## Komitmen terhadap Tujuan dan Kinerja

Tercapainya tujuan merupakan salah satu indikator bahwa organisasi memiliki kinerja yang baik. Tujuan yang telah ditentukan tidak akan tercapai saat tidak terdapat komitmen terhadap tujuan tersebut (Locke *et al.* 1988). *Affective goal commitment* merupakan kemauan seseorang untuk melakukan usaha yang besar untuk kepentingan organisasi, hal tersebut merupakan alasan mengapa komitmen terhadap tujuan berpengaruh positif terhadap kinerja (Lau dan Moser 2008).

Bennis dan Nanus (1985) dalam Locke *et al.* (1988) mengemukakan bahwa komitmen pada tujuan akan meningkatkan efektivitas manajemen. Peningkatan efektivitas manajemen merupakan salah satu faktor penting dalam peningkatan kinerja di dalam organisasi. Lau dan Moser (2008) membuktikan bahwa terdapat hubungan yang positif antara komitmen terhadap tujuan dan kinerja melalui survey yang ia lakukan di beberapa organisasi manufaktur di Inggris. Berdasarkan berbagai penjelasan di atas, peneliti berkeyakinan bahwa, dan membangun hipotesis sebagai berikut:

- H5a: Komitmen terhadap tujuan berhubungan secara positif terhadap kinerja manajerial.  
H5b: Komitmen terhadap tujuan berhubungan secara positif terhadap kinerja anggaran.

## METODE PENELITIAN

### Objek Penelitian dan Sampel

Penelitian ini dilakukan pada sebuah institusi hukum tingkat nasional di Indonesia yang bertugas untuk memilih hakim agung dan mengawasi kerja hakim di berbagai tingkatan. Organisasi ini memiliki populasi yang cukup kecil, yaitu sebanyak 165 orang yang terdiri dari tujuh komisioner, seorang sekjen, lima kepala biro, 12 kepala bagian, dan staf. Sampel yang diambil sebagai data adalah anggota institusi yang pernah ikut dalam proses penyusunan anggaran, sehingga mereka memahami pertanyaan yang diajukan.

Penganggaran pada institusi tersebut dilakukan oleh perwakilan setiap biro yang mengetahui secara spesifik program yang mereka lakukan. Selain anggota institusi, proses penganggaran juga dilakukan oleh Direktorat Jenderal Anggaran Kementerian Keuangan (DJA Kemenkeu) dan Badan Perencanaan Pembangunan Nasional (Bappenas) dengan membuat pagu indikatif yang harus ditaati. Dengan adanya pagu indikatif, sebuah lembaga tidak dapat menyusun penganggaran yang jauh berbeda dari pagu tersebut.

Sebelum menyusun kuesioner peneliti melakukan observasi pada objek penelitian untuk mengetahui karakter dari organisasi ini. Pemahaman tersebut dianggap penting oleh peneliti demi mengetahui relevansi dan kesesuaian objek penelitian dengan tujuannya. Kuesioner diberikan pada 60 nama yang telah ditentukan oleh peneliti berdasarkan keikutsertaan dan pemahamannya dalam hal penganggaran.

### Instrumen Pengukuran

Penelitian ini merupakan replikasi dari studi terdahulu yang telah dilakukan oleh Wentzel (2002), sehingga pengukuran pada variabelnya

menggunakan instrumen yang telah dipakai oleh penelitian tersebut. Pendekatan ini memungkinkan untuk membandingkan hasil ini dengan penelitian Wentzel (2002). Instrumen yang digunakan oleh Wentzel (2002) menggunakan tujuh poin skala *Likert* yang merupakan skala yang didesain untuk menentukan seberapa kuat subjek setuju atau tidak setuju suatu pernyataan yang ada di dalam kuesioner. Detil penjelasan kuesioner yang dipakai adalah sebagai berikut.

**Partisipasi pada Penganggaran**

Variabel ini diukur dengan menggunakan butir pengukur yang dibuat oleh Milani (1975) dalam Wentzel (2002). Responden ditanya tentang tingkat keikutsertaan mereka pada proses penganggaran. Instrumen ini cukup populer dan kredibel dalam penelitian mengenai partisipasi penganggaran terbukti dengan telah digunakannya skala Milani (1975) pada studi yang dilakukan oleh Linqvist (1995), Nouri dan Parker (1998), dan Sholihin *et al.* (2011). Wentzel (2002) memperhatikan pengaruh pada restrukturisasi yang terjadi pada objek penelitiannya sehingga memasukkan pengukuran tentang partisipasi pada penganggaran di dalam level organisasi dengan menanyakan keikutsertaan mereka dalam tim yang dirombak. Melihat tidak ada restrukturisasi dalam organisasi pada objek penelitian ini, maka butir tersebut tidak digunakan.

**Keadilan Persepsian**

Dua bentuk keadilan persepsian diukur pada penelitian ini, yaitu keadilan prosedural dan keadilan distributif. Keadilan prosedural diukur dengan menggunakan empat butir instrumen yang dibuat Magner dan Johnson (1995) dalam Wentzel (2002) yang mengacu pada lima aturan keadilan yang dijabarkan oleh Leventhal (1980); mencakup konsistensi antar perseorangan dan waktu, akurasi, etika, dan pengurangan bias. Keadilan distributif diukur menggunakan lima butir yang dikembangkan Magner dan Johnson (1995). Skala ini dibuat untuk digunakan dalam pengukuran beberapa dasar komparatif pada lingkungan penganggaran, yaitu kebutuhan, ekspektasi, dan kepatantasan (Magner dan Johnson 1995). Seperti halnya yang telah dilakukan Wentzel (2002), satu butir pengukuran tambahan terhadap keadilan distributif dimasukan ke dalam penelitian ini, yaitu aspek keadilan distributif yang dibuat oleh Greenberg (1993).

**Komitmen terhadap Tujuan Anggaran**

Tiga butir pengukuran yang dikembangkan oleh Latham dan Steele (1983) digunakan untuk

mengukur variabel ini. Instrumen ini mengukur bagaimana individu berkomitmen pada tujuan tertentu dan perjuangan mereka untuk mencapainya (Wentzel 2002). Pemilihan instrumen Latham dan Steele (1983) dilatarbelakangi oleh konteks kegiatan partisipasi pada penganggaran yang menjadi variabel independen pada model dalam penelitian ini. Aplikasi pengukuran ini juga telah digunakan oleh Wentzel (2002) dalam penelitian sejenis.

**Kinerja**

Pada penelitian ini dilakukan pengukuran dua tipe kinerja, yaitu kinerja manajerial dan kinerja penganggaran sebagaimana yang telah dilakukan oleh Wentzel (2002). Kinerja manajerial diukur menggunakan instrumen Mahoney *et al.* (1963) yang menanyakan responden tentang kinerja mereka dalam delapan dimensi, yaitu: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, *staffing*, negosiasi, dan mewakili. Kinerja penganggaran diukur dengan meminta responden untuk memberikan penilaian pada kinerja penganggaran di organisasi yang diteliti sebagaimana yang telah dilakukan Wentzel (2002). Kedua pengukur ini cukup handal dan pernah digunakan oleh beberapa peneliti lainnya, salah satunya Linqvist (1995).

Statistik deskriptif dari variabel yang diteliti, mencakup nilai mean, minimum, maksimum, dan standar deviasi dapat dilihat di Tabel 1. Dari tabel tersebut dapat dikatakan bahwa rata-rata nilai respon adalah tinggi, yaitu partisipasi pada anggaran (4,69), rata-rata sampel berpersepsi bahwa keadilan prosedural pada organisasinya lebih tinggi (4,79) daripada keadilan distributif (4,41). Respon pada variabel komitmen terhadap tujuan adalah yang paling tinggi (5,56), menunjukkan bahwa sampel cenderung memiliki komitmen untuk bekerja sesuai dengan tujuan organisasi. Kinerja anggaran pada organisasi tersebut dinilai lebih tinggi (4,88) dibandingkan kinerja manajerial (4,52).

**Tabel 1. Statistik Deskriptif**

	Theoretical Score		Actual Score		Mean	SD
	Min	Max	Min	Max		
Partisipasi pada Penganggaran	1	7	1	7	4,693	1,416
Keadilan Prosedural	1	7	7	1	4,790	1,425
Keadilan Distributif	1	7	7	1	4,409	1,539
Komitmen terhadap Tujuan	1	7	7	1	5,565	1,359
Kinerja Managerial	1	7	7	1	4,523	1,662
Kinerja Anggaran	1	7	7	1	4,878	1,114

## Metode Analisis

Alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *partial least square* (PLS) yang merupakan teknik statistika multivariat yang melakukan perbandingan antara variabel dependen berganda dan variabel independen berganda. Hal yang menjadi alasan pemilihan metoda tersebut dalam penelitian ini adalah: (1) penggunaan OLS (*ordinary least square*) tidak tepat untuk menganalisis model dengan lebih dari satu variabel dependen dikarenakan alasan multikolinieritas; (2) PLS merupakan SEM berbasis varian yang dapat memprediksi model untuk mengembangkan teori, (3) hasil yang akan didapatkan dari olah data menggunakan PLS tetap kokoh meskipun terdapat data yang tidak normal atau hilang, (4) dapat digunakan pada sampel kecil, (5) dapat digunakan pada data dengan berbagai tipe skala (Hartono dan Abdillah 2009).

## Model Pengukuran

Model pengukuran atau *outer model* dievaluasi dengan memeriksa validitas dan reliabilitas pada konstruk. Validitas dievaluasi dengan memeriksa validitas konvergen dan diskriminan dari masing-masing indikator.

Validitas konvergen diukur dengan melihat *outer loadings* dan *average variance extracted* (AVE). Jika nilai *outer loadings* kurang dari 0,7, indikator ini dapat dihapus dari konstruksya karena indikator ini tidak termuat (*load*) ke konstruk yang mewakilinya. Indikator juga bisa dikatakan valid jika memiliki nilai AVE lebih dari 0,5 yang artinya probabilitas indikator tersebut konvergen dan masuk pada konstruk yang dimaksud lebih besar, yaitu 0,5 (Chin 1995 dalam Hartono dan Abdillah 2009). Uji validitas diskriminan dapat dilakukan dengan melihat nilai *cross loading*. Validitas diskriminan yang baik dapat dilihat dari nilai *cross loading* pada indikator pada variabel laten di dalam model, perbedaan yang signifikan antar indikator pada variabel latennya dibanding variabel lain dalam konstruk akan menguatkan asumsi validitas diskriminan. Reliabilitas model akan diukur dengan melihat *Cronbachs Alpha* dan *composite reliability*.

## Model Struktural

Evaluasi model struktural dilakukan untuk memprediksi hubungan kausal antarvariabel atau pengujian hipotesis (Hartono dan Abdillah 2009). Model struktural atau *inner model* dengan PLS dievaluasi dengan memeriksa persentase varian

yang dijelaskan dengan nilai *R-square* dari variabel independen laten. Stabilitas pada estimasi dapat akan dievaluasi dengan menggunakan t-test melalui proses *bootstrapping*.

Analisis model struktural dilakukan untuk melihat korelasi antara hipotesis. Sebelum melakukan analisis model struktural tersebut, peneliti melakukan pengujian *bivariate correlation* dan *multivariate correlation* di dalam model.

## HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Analisis Mode Pengukuran

Hampir seluruh indikator memiliki validitas konvergen yang baik karena nilai dari *outer loadings* yang dimiliki lebih dari 0,7 (lihat Tabel 2). Uji validitas diskriminan menunjukkan perbedaan yang signifikan pada *value of loading* pada indikator terhadap variabel latennya dibandingkan variabel lain. Dengan kata lain, semua indikator telah memenuhi syarat validitas diskriminannya. Selain itu, nilai *Cronbachs Alpha* dan *composite reliability* pada variabel-variabel dalam model ini rata-rata memiliki nilai lebih dari 0,8. Dengan terpenuhinya ketentuan tersebut, instrumen pada penelitian ini dapat dikatakan *reliable*, dan dapat mengindikasikan adanya akurasi, konsistensi, dan presisi yang signifikan pada instrumen dalam mengukur variabel.

Dari pengujian korelasi bivariat yang dilakukan pada penelitian ini, ditemukan bahwa kebanyakan variabel memiliki hubungan yang sangat signifikan satu sama lain (lihat Tabel 3). Dua hubungan variabel yang tidak signifikan karena memiliki *t-statistics* di bawah *t-table* adalah hubungan antara keadilan distributif dan kinerja anggaran, serta hubungan antara keadilan prosedural dengan kinerja anggaran.

Tabel 3 menunjukkan bahwa partisipasi pada penganggaran berhubungan dengan kinerja manajerial ( $r=0,628$ ;  $p<0,01$ ) dan kinerja anggaran ( $r=0,368$ ;  $p<0,01$ ). Selain itu partisipasi pada penganggaran berkorelasi dengan komitmen terhadap tujuan ( $r=0,619$ ;  $p<0,01$ ). Partisipasi pada penganggaran mempengaruhi persepsi dua jenis keadilan persepsian, yaitu pada keadilan distributif ( $r=0,451$ ;  $p<0,01$ ) dan keadilan prosedural ( $r=0,346$ ;  $p<0,01$ ). Selain itu, dua jenis keadilan persepsian berpengaruh pada komitmen terhadap tujuan, yaitu keadilan distributif ( $r=0,444$ ;  $p<0,01$ ), dan keadilan prosedural ( $r=0,476$ ;  $p<0,01$ ). Komitmen terhadap tujuan anggaran juga berhubungan dengan kinerja manajerial ( $r=0,563$ ;  $p<0,01$ ) dan kinerja anggaran ( $r=0,424$ ;  $p<0,01$ ).

**Tabel 2. Validitas dan Reliabilitas**

Variabel Laten	Mean	SD	Loading
Partisipasi pada Penganggaran (PP), Composite reliability = 0,879; AVE = 0,548; Cronbachs Alfa = 0,834			
PP1	5.096	1,241	0,699
PP2	4.442	1,487	0,708
PP3	4.327	1,478	0,779
PP4	4.569	1,432	0,803
PP5	5.462	1,275	0,698
PP6	4.635	1,314	0,749
Keadilan Prosedural (KP); Composite reliability = 0,865; AVE = 0,565; Cronbachs Alfa = 0,817			
KP1	5.288	1.593	0.622
KP2	5.192	1.362	0.776
KP3	5.442	1.456	0.830
KP4	4.615	1.349	0.651
KP5	4.731	1.316	0.829
KP6	4.558	1.510	0.599
KP7	4.538	1.335	0.826
KP8	4.769	1.527	0.778
Keadilan Distributif (KD); Composite reliability = 0,907; AVE = 0,555; Cronbachs Alfa = 0,883			
KD1	4.731	0.913	0.762
KD2	4.308	1.561	0.700
KD3	4.346	1.603	0.741
KD4	4.173	1.370	0.688
KD5	4.673	1.368	0.857
Komitmen terhadap Tujuan (KT); Composite reliability = 0.892; AVE = 0.734; Cronbachs Alfa = 0.820			
KT1	5.442	1.335	0.807
KT2	6.019	1.244	0.887
KT3	5.269	1.315	0.875
Kinerja Manajerial; Composite reliability = 0.925; AVE = 0.610; Cronbachs Alfa = 0.907			
KM1	4.981	1.515	0.819
KM2	5.038	1.357	0.684
KM3	5.173	1.324	0.732
KM4	4.865	1.442	0.849
KM5	4.769	1.767	0.850
KM6	4.385	1.728	0.859
KM7	4.615	1.795	0.616
KM8	4.308	1.689	0.807
Kinerja Anggaran (KA); Composite reliability = 1.000; AVE = 1.000; Cronbachs Alfa = 1.000			
KA	4.885		1.000

**Tabel 3. Korelasi Bivariat**

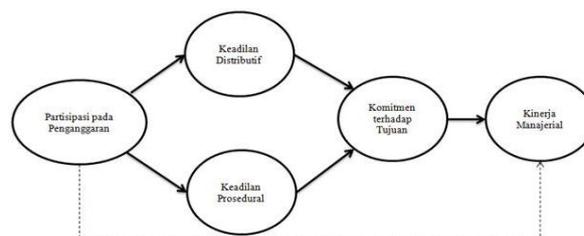
	Partisipasi pada Penganggaran	Keadilan Prosedural	Keadilan Distributif	Komitmen terhadap Tujuan	Kinerja Manajerial	Kinerja Anggaran
Partisipasi pada Penganggaran	1					
Keadilan Prosedural	0.451*	1				
Keadilan Distributif	0.346*	0.487*	1			
Komitmen terhadap Tujuan	0.619*	0.444*	0.476*	1		
Kinerja Manajerial	0.628*	0.339*	0.451*	0.563*	1	
Kinerja Anggaran	0.368*	0.149	0.140*	0.424*	0.403*	1

\*signifikan dengan  $p < 0,01$  (two-tail),  $df=60$ ,  $t-table= 2,617$

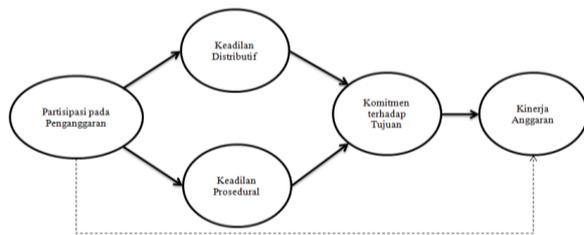
**Analisis Model Struktural**

Setelah melihat masing-masing hubungan antar variabel, peneliti melakukan analisis terhadap hubungan antar variabel di dalam model. Untuk meneliti pengaruh partisipasi pada penganggaran terhadap dua jenis kinerja (managerial dan anggaran), dibangun dua model seperti yang digambarkan pada Gambar 2 dan Gambar 3.

Berdasar Gambar 2 dan gambar 3 peneliti melakukan analisis terhadap masing-masing model secara terpisah. Hasil pengolahan data dengan menggunakan PLS pada model tersebut dilihat di Tabel 4 dan Tabel 5.



**Gambar 2. Penganggaran terhadap Kinerja Manajerial**



**Gambar 2. Penganggaran terhadap Kinerja Anggaran**

**Tabel 4. Hasil PLS untuk Model 1**

Dari/Ke	Keadilan Prosedural	Keadilan Distributif	Komitmen terhadap Tujuan	Kinerja Manajerial
Partisipasi pada Penganggaran	0.395 (5.604)*	0.310 (3.794)*	0.485 (5.082)*	0.629 (11.624)*
Keadilan Prosedural			0.230 (2.405)*	0.211 (1.879)
Keadilan Distributif			0.137 (1.385)	0.034 (0.240)
Komitmen terhadap Tujuan				0.446 (4.640)*
Rsquare	0.096	0.156	0.456	0.348

\*signifikan dengan  $p < 0,01$  (two-tail),  $df=60$ ,  $t-table= 2,617$

**Tabel 5. Hasil PLS untuk Model 2**

Dari/Ke	Keadilan Prosedural	Keadilan Distributif	Komitmen terhadap Tujuan	Kinerja Manajerial
Partisipasi pada Penganggaran	0.307 (3.747)*	0.382 (4.672)*	0.491 (5.173)*	0.32 (9.313)
Keadilan Prosedural			0.239 (2.390)*	-0.051 (0.427)
Keadilan Distributif			0.143 (1.445)	-0.126 (1.079)
Komitmen terhadap Tujuan				0.477 (3.690)*
Rsquare	0.094	0.146	0.475	0.193

\*signifikan dengan  $p < 0,01$  (two-tail),  $df=60$ ,  $t-table= 2,617$

Dari hasil pengolahan dengan PLS, dapat diketahui bahwa partisipasi pada penganggaran berpengaruh positif (*path coefficient*: 0,629,  $p < 0,01$ ). Hasil tersebut mendukung H1a yang berbunyi bahwa partisipasi pada penganggaran berpengaruh secara positif terhadap kinerja manajerial. Tetapi partisipasi pada penganggaran tidak berpengaruh secara signifikan pada kinerja anggaran, sehingga tidak mendukung H1b.

Hasil analisis menunjukkan kedua jenis keadilan persepsian juga berkorelasi dengan partisipasi pada penganggaran, yaitu keadilan prosedural (*path coefficient*: 0,395,  $p < 0,01$ ) dan keadilan distributif (*path coefficient*: 0,310,  $p < 0,01$ ), sehingga mendukung H2a dan H2b. Selain itu, partisipasi pada penganggaran berpengaruh positif pada komitmen terhadap tujuan (*path coefficient*: 0,485,  $p < 0,01$ ). Hasil tersebut mendukung H3 bahwa partisipasi pada penganggaran berpengaruh secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan.

Pada model 1 (gambar 4) keadilan distributif tidak berpengaruh pada komitmen pada komitmen terhadap tujuan sehingga tidak mendukung H4a. Sebaliknya keadilan prosedural berpengaruh secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan (*path coefficient*: 0,230,  $p < 0,01$ ) sehingga mendukung H4b yang menyatakan bahwa keadilan prosedural berpengaruh secara positif terhadap komitmen terhadap tujuan. Hasil yang sama diperoleh pada model 2 (gambar 5). Komitmen terhadap tujuan berkorelasi positif pada dua jenis kinerja, kinerja manajerial (*path coefficient*: 0,446,  $p < 0,01$ ) dan kinerja anggaran (*path coefficient*: 0,477,  $p < 0,01$ ), sehingga mendukung H5a dan H5b.

Secara keseluruhan dapat dikatakan bahwa keadilan persepsian (melalui keadilan prosedural) dan komitmen terhadap tujuan memediasi hubungan antara partisipasi pada penganggaran dan kinerja (manajerial dan anggaran). Merujuk pada argumen Baron dan Kenny (1986) tentang hubungan mediasi, peran keadilan prosedural dan komitmen terhadap tujuan pada model ini adalah secara parsial, karena setelah kedua variabel tersebut dimasukkan pada model hubungan langsung antara partisipasi pada penganggaran dan kinerja tetap signifikan.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah partisipasi pada penganggaran mempengaruhi kinerja melalui keadilan persepsian dan komitmen untuk mencapai tujuan anggaran; dengan mereplikasi penelitian yang dilakukan Wentzel (2002), tetapi pada objek penelitian yang sangat berbeda. Jika Wentzel (2002) melakukan

penelitian hubungan partisipasi pada penganggaran terhadap kinerja yang dimediasi oleh keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan anggaran di sebuah rumah sakit perkotaan di Amerika Serikat, penelitian ini meneliti sebuah lembaga hukum pada sektor publik di Indonesia – yang selama ini jarang dijadikan objek penelitian di ranah akuntansi keperilakuan-. Secara spesifik penelitian ini ingin mengetahui apakah partisipasi pada penganggaran mempengaruhi kinerja dan apakah keadilan persepsian dan komitmen terhadap tujuan memediasi hubungan partisipasi pada penganggaran dan kinerja

Peneliti memiliki tiga alasan penting mengapa studi ini penting untuk dilakukan: (1) penelitian yang pernah dilakukan Wentzel (2002) dilakukan di sebuah rumah sakit perkotaan di Amerika Serikat yang sedang mengalami pemotongan anggaran, sementara penelitian ini dilakukan di organisasi yang tidak mengalami pemotongan anggaran; (2) objek pada penelitian yang digunakan merupakan sektor publik di Indonesia, yang menurut Jermias dan Setiawan (2007) memiliki karakter khusus dan penting untuk dipelajari; (3) dengan meneliti objek ini peneliti ingin menganalisis pengaruh partisipasi penganggaran pada institusi nonkeuangan, setelah Jermias dan Setiawan (2007) melakukan penelitian yang serupa di organisasi sektor publik di Indonesia di bidang keuangan.

Beberapa kesimpulan pada penelitian ini mendukung generalisasi pada temuan Wentzel (2002), yaitu partisipasi pada penganggaran berhubungan dengan sangat signifikan pada keadilan distributif, keadilan prosedural, dan komitmen terhadap tujuan. Artinya, pada objek penelitian keikutsertaan karyawan dalam proses penentuan keputusan organisasi sangat mempengaruhi mereka secara emosional untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan. Hubungan positif antara partisipasi pada penganggaran dengan keadilan prosedural pada penelitian ini mendukung teori *self-interest model* yang ditemukan oleh Lind dan Tyler (1988) dalam Wentzel (2002). Penelitian ini membuktikan bahwa hubungan antara komitmen terhadap tujuan anggaran dan kinerja adalah positif. Hal tersebut mendukung temuan Lau dan Moser (2008) dan Wentzel (2002).

Perbedaan objek pada penelitian ini dengan Wentzel (2002) menyebabkan adanya perbedaan kesimpulan pada beberapa jenis hubungan antarvariabel. Penelitian ini tidak mendukung adanya hubungan yang signifikan antara keadilan distributif dan komitmen terhadap tujuan. Selain itu, penelitian ini menemukan bahwa partisipasi pada penganggaran berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial dan kinerja anggaran; hal tersebut

tidak mendukung generalisasi Wentzel (2002) yang menyatakan bahwa tidak terdapat hubungan antara partisipasi pada penganggaran terhadap kinerja manajerial. Kesimpulan ini telah mendukung temuan penelitian terdahulu (Argyris 1952; Kenis 1979; Linquist 1995; Jermias dan Setiawan 2007).

Kesimpulan lain yang didapatkan dari penelitian ini adalah bentuk keadilan persepsian yang memediasi partisipasi pada penganggaran dan komitmen untuk mencapai tujuan adalah keadilan prosedural. Keadilan prosedural didefinisikan sebagai kepercayaan individu bahwa prosedur yang dialokasikan secara tepat yang memenuhi kriteria tertentu adalah adil dan tepat (Leventhal 1980 dalam Sholihin *et al.* 2011). Sebaliknya, keadilan distributif tidak memiliki hubungan yang signifikan terhadap partisipasi pada penganggaran dan komitmen terhadap tujuan. Leventhal (1976) mendefinisikan aturan distributif (keadilan distributif) sebagai kepercayaan individu bahwa suatu hal telah adil saat upah, hukuman, atau sumber daya yang didistribusikan telah sesuai dengan kriteria tertentu. Berdasarkan pengertian tersebut peneliti menyimpulkan bahwa meskipun nilai rata-rata persepsi keadilan distributif pada sampel cenderung tinggi, hal tersebut tidak berpengaruh pada komitmen terhadap tujuan anggaran karena keadilan pada distribusi sumber daya organisasi maupun insentif yang ada berdasar pada ketetapan yang sudah rigid.

Dalam penelitian ini terdapat berbagai keterbatasan yang harus diperhatikan: (1) jumlah sampel yang diambil relatif kecil dibandingkan dengan populasi yang ingin diteliti pada penelitian ini; (2) penggunaan kuesioner sebagai instrumen pengukur bisa jadi menghasilkan hasil yang bias, karena beberapa responden mungkin saja tidak terlalu ingin mengikuti survey yang diadakan; (3) penilaian terhadap kinerja, baik manajerial dan anggaran, yang dilakukan oleh responden berpotensi menghasilkan nilai yang tidak sesuai dengan keadaan yang sebenarnya.

Peneliti menemukan beberapa hal yang dapat dilakukan dan dieksplorasi oleh peneliti di masa depan yang melakukan studi serupa, yaitu (1) menggunakan pengukuran lain dalam mengukur kinerja, misalnya dengan melihat ketercapaian anggaran dan *outcome* dari data sekunder yang dikumpulkan organisasi; (2) memasukkan variabel lain untuk menilai keadilan persepsian, seperti prosedur evaluasi dan sistem *reward and punishment* dapat memberikan gambaran yang lebih komprehensif akan topik ini; (3) memperluas objek penelitian atau sampel, tidak hanya pada institusi publik di ranah hukum, tetapi juga lainnya; seperti kantor dinas di daerah.

Dengan berbagai keterbatasan yang ada, penelitian ini tetap memberikan kontribusi yang

penting dalam menjelaskan hubungan antara partisipasi pada penganggaran terhadap kinerja di sektor publik di Indonesia.

## DAFTAR PUSTAKA

- Alutto, J. A., dan Belasco, J. A. (1972). A typology for participation in organizational decision making. *Administrative Science Quarterly*, 17, 117-125.
- Baiman, S., dan Evans, J. H. (1983). Pre-decision information and participative management control systems. *Journal of Accounting Research*, 21(Autumn), 371-395.
- Baron, R. M. dan Kenny, D. A. (1986). The moderator-mediator variable distinction in social psychological research: conceptual, strategic, and statistical considerations. *Journal of Personality and Social Psychology*, 51, 1173-1182.
- Becker, S. dan Green, D. (1960). Budgeting and employee behavior. *Journal of Business*, (October), 392-402.
- Brownell, P. (1982). The role of accounting data in performance evaluation, budgetary participation, and organization effectiveness. *Journal of Accounting Research*, (Spring), 12-27.
- Clinton, B. D. dan James, E. H. (2001). Linking participative budgeting to organization performance. *Behavior Research in Accounting*, 13.
- Colquitt, J. A., Lepine, J. A., dan Wenston, M. J. (2009). *Organizational behavior: Improving performance and commitment in the workplace*. New York, NY: McGraw Hill.
- Doll, W. J., dan Torkzadeh, G. (1989). A discrepancy model of end user and computing involvement. *Management Sciences*, 35(10), 1151-117.
- Fornell, C. dan Larcker, D. F. (1981). Issues in the application of covariance Structure Analysis: A comment. *Journal of Consumer Research*, 9, 443-448.
- George, J. M., dan Jones, G.R. (2006). *Contemporary management: Creating value in organizations*, 4<sup>th</sup> edition, 353. New York: McGraw Hill.
- Ghozali, I. (2011). *Structural Equation Modeling: Metode alternatif dengan Partial Least Square* edisi 3. Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang.
- Jermias, J., dan Setiawan, T. (2007). The moderating effects of hierarchy and control systems on the relationship between budgetary participation and performance. *Management Accounting Research*
- Hartono, J. (2008). *Pedoman survei kuesioner: Mengembangkan kuesioner, mengatasi bias, dan meningkatkan respon*. Badan Penerbit Fakultas Ekonomika dan Bisnis UGM.

- Kenis, I. (1979). Effect of budgetary goal characteristics on managerial attitudes and performance. *The Accounting Review*, 54, 707-721.
- Kim, W. C., dan Maugborne, R. A. (1993). Procedural justice, attitudes, and subsidiaries top management compliance with multinationals' corporate strategic decisions. *Academy of Management Journal*, 36, 502-526.
- Korsgaard, M.A., Schweiger, D.M., dan Sapienza, H.J. (1995). Building commitment, attachment, and trust in strategic decision making teams: The role of procedural justice. *Academy of Management Journal*, 38(1), 60-84.
- Latham, G. P., dan Steele, T. P. (1983). The motivational effects of participation versus goal setting in performance. *Academy of Management*, 26, 407-417.
- Lau, C. M., dan Moser, A. (2008). Behavioral effects on nonfinancial measures: The role of procedural fairness. *Behavioral Research in Accounting*, 20(2), 55-71.
- Leventhal, G. P. (1976). *What should be done with equity theory? New approaches to the study of fairness in social relationship*.
- Li, A., dan Butler, A. B. (2004). The effects of participation in goal setting and goal rationales on goal commitment: An exploration of justice mediators. *Journal of Business and Psychology*, 19(1), 37-51.
- Libby, T. (1999). The influence of voice and explanation on performance in a participative budgeting setting. *Accounting, Organization, and Society*, 24, 125-137.
- Lingquist, T. M. (1995). Fairness as antecedents to participative budgeting: examining the effects of distributive justice, procedural justice and referent cognitions on satisfaction and performance. *Journal of Management Accounting Research*, 7(Fall), 122-147.
- Locke, E. A. (1968). Toward a theory of task motivation and incentives. *Organizational Behavior and Human Performance*, 3, 157-189.
- Locke, E. A., Latham, G. P., dan Erez, M. (1988). The determinants of goal commitment. *Academy of Management Review*, 13(1), 23-39.
- Magee, R. P. (1980). *Equilibria in budget participation*. *Journal of Accounting Research*, 18 (Autumn), 551-573.
- McFarlin, D. B., dan Sweeney, P. D. (1992). Distributive justice and procedural justice as predictors of satisfaction with personal and organizational outcomes. *Academy of Management Journal*, 35(3), 626-637.
- Nouri, H., dan Parker, R.J. (1998). The relationship between budget participation and job performance: The roles of budget adequacy and organizational commitment. *Accounting, Organizational, and Society*, 23(5/6), 467-483.
- Penno, M. (1984). Asymmetry of pre-decision information and managerial accounting. *Journal of Accounting Research*, 22(Spring), 177-191.
- Peraturan Sekretaris Jenderal Komisi Yudisial Republik Indonesia nomor 1 tahun 2009.
- Sekaran, U. (2010). *Research methods for business: A skill building approach*. New Jersey, NJ: John Willey and Sons.
- Sholihin, M., dan Pike, R. (2009). Fairness in performance evaluation and its behavioral consequences. *Accounting and Business Research*, 39(4), 397-413.
- Sholihin, M., Pike, R., Mangena, M., dan Li, J. (2011). Goal-setting participation and goal commitment: Examining the mediating roles of procedural fairness and interpersonal trust in UK financial services organization. *The British Accounting Review*.
- Tim Pusat Data dan Layanan Informasi. (2010). *Buku 6 tahun Komisi Yudisial RI: Mewujudkan Profesionalitas Hakim*. Komisi Yudisial Republik Indonesia: Jakarta.
- Trushman, M. L., dan Naddler, D. A. (1978). Information processing as an integrating concept in organizational design. *Academy of Management Review*, 3(July), 613-624.
- Wentzel, K. (2002). The influence of fairness perceptions and goal commitment to managers' performance in budget setting. *Behavioral Research in Accounting*, 14.

## Implementasi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial Berbasis *Human-Centered Design* pada Organisasi Sektor Publik

Priyo Suprobo<sup>1\*</sup>, Diana Suteja<sup>1</sup>, Soegeng Soetedjo<sup>2</sup>, Basuki<sup>2</sup>

<sup>1</sup> Fakultas Teknik Universitas Widya Kartika, Jl. Sutorejo Prima Utara II/No. 1, Surabaya 60113

<sup>2</sup> Pascasarjana Ilmu Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Airlangga Surabaya,  
Jl. Airlangga No. 4-6, Surabaya 60286

\*Korespondensi penulis, email: suprobopriyo@gmail.com

### ABSTRAK

Penelitian sebelumnya telah menghasilkan suatu Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis *Human-Centered Design*, yang selanjutnya disebut HCD. Penelitian ini untuk memperoleh alternatif pendekatan yang lebih sederhana, efektif, dan cocok dalam menghubungkan masyarakat dengan organisasi sektor publik. Dengan demikian, penelitian kali ini bermaksud untuk menguji model tersebut dengan mengimplementasikannya pada organisasi sektor publik. Pendekatan penelitian adalah uji model audit dengan implementasi secara riil di lapangan. Hasil umpan balik atas uji implementasinya dilakukan dengan pendekatan secara kualitatif. Pengambilan sampel dilakukan secara *purposive sampling* dengan organisasi sektor publik yang diteliti adalah CV. Aidrat & Toserba Pondok Pesantren Sunan Drajat Lamongan, RSAB Soerya Sidoarjo dan Universitas Widya Kartika Surabaya. Organisasi ini dipilih berdasarkan jenis organisasi sektor publik yang meliputi unit-unit usaha di bawah organisasi keagamaan, organisasi kesehatan, dan lembaga pendidikan. Di sisi lain juga ditentukan berdasarkan kesediaan bekerjasama dan area yang diwakili. Secara penilaian, hasil audit pertanggungjawaban sosial untuk kriteria aspek kelembagaan dan legal formal dalam *preliminary survey*, Universitas Widya Kartika dan RSAB Soerya termasuk berkategori baik. Sementara CV. Aidrat termasuk dalam kategori cukup. Dalam hal pengendalian internal, semua organisasi ini masuk dalam kategori cukup sedangkan dalam hal kinerja program untuk pertanggungjawaban sosial, CV. Aidrat dan RSAB Soerya memberikan nilai kinerja yang baik.

**Kata kunci:** Audit sosial, *human-centered design*, organisasi, sektor publik, model.

### ABSTRACT

*Previous research has resulted the Model of Audit for Social Accountability based on Human-Centered Design, which is hereinafter referred to HCD. The present study aims to obtain the alternative audit approaches that are more simple, effective, and suitable in connecting people with public sector organizations. Thus, the present study intends to test the model by implementing it in public sector organizations. The research approach is to test the implementation of the audit model in real terms in the field. Feedback on implementation test is conducted by the qualitative approach. Sampling was done by purposive sampling and the public sector organizations studied were CV. Aidrat & General Store of Pondok Pesantren Sunan Drajat Lamongan, Hospital RSAB Soerya Sidoarjo and the University of Widya Kartika Surabaya. These organizations were selected based on the type of public sector organizations covering the business units under religious organizations, health organizations, and educational institutions. On the other side, they are also determined by the willingness to cooperate and the area represented. In the assessment, the results of the audit to the criteria of social responsibility and a legal formal institutional aspect in the preliminary survey show that the University of Widya Kartika and RSAB Soerya have good performance, while CV. Aidrat has an acceptable performance. In terms of internal control, all of these organizations have an acceptable performance, while in terms of social responsibility programs, CV. Aidrat and RSAB Soerya have a good performance.*

**Keywords:** Social audit, *human-centered design*, organization, public sector, model.

## PENDAHULUAN

Bentuk keluaran pertanggungjawaban sosial pada suatu organisasi hadir sebagai hasil dari kegiatan audit, dan secara garis besar dilakukan dengan dua cara, yakni audit kinerja program dengan mendasarkan pada indikator pencapaian dan audit akuntansi pertanggungjawaban sosial. Kedua audit pertanggungjawaban sosial ini bukan berarti selama ini tidak ada kendala. Beberapa kendala yang dapat ditemui diantaranya adalah 1) dibutuhkan waktu, usaha, dan biaya yang tidak sedikit; dan terutama 2) belum ada standar baku yang mengatur bagaimana seharusnya pertanggungjawaban sosial diungkapkan dalam suatu laporan (Damayanti 2010).

Menyikapi atas kajian Damayanti (2010) ini, maka dalam penelitian selanjutnya telah dikembangkan suatu Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis *Human-Centered Design*, yang selanjutnya disebut HCD (Suprobo *et al.* 2013). *Human-Centered Design* atau HCD adalah sebuah pengetahuan yang menggunakan sensibilitas desainer. Berpikir desain itu sebuah upaya mengajak kita semua untuk berpikir layaknya seorang desainer. Kegiatan berpikir desain adalah menerjemahkan observasi menjadi inspirasi dan inspirasi menjadi kreasi produk, jasa, proses dan bahkan model atau strategi demi kualitas kehidupan yang lebih baik. Semua itu adalah sebuah metodologi yang menginspirasi individu untuk memiliki alam inovatif dengan semangat desain yang berbasis manusia (Brown 2008). Dalam beberapa tahun terakhir, *design thinking* atau *human centered design* mulai lebih populer dan meluas penerapannya dibandingkan pada ranah asalnya untuk mendesain suatu produk atau layanan. Ada beberapa perluasan penerapan diantaranya adalah desain organisasi, rencana strategis, praktek-praktek manajemen, penciptaan bisnis baru, praktek-praktek pembelajaran dan bahkan inovasi sosial untuk pengembangan komunitas (Brown & Wyatt 2010).

Adapun langkah-langkah Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD yang perlu ditempuh adalah sebagai berikut:

- 1) Preliminary Survey atas Prosedur yang berlaku pada Organisasi
- 2) Menetapkan Standar Prosedur Audit yang disepakati dan Proses Auditnya
- 3) Melakukan Audit Pengendalian Internal atas semua Fungsi Organisasi
- 4) Pengembangan Hasil Audit & Temuan

Model audit pertanggungjawaban sosial ini merupakan bagian dari hasil penelitian untuk memperoleh alternatif pendekatan audit pertanggungjawaban sosial yang lebih sederhana, efektif, dan bersesuaian dengan perannya untuk meng-

hubungkan masyarakat dengan organisasi sektor publik (Suprobo *et al.* 2013).

Dengan demikian penelitian ini bermaksud untuk menindaklanjuti hasil penelitian tersebut, sehingga diperlukan suatu proses uji implementasi atas model ini hingga dapat dirumuskan suatu Pedoman Penerapan Model Audit Pertanggungjawaban Sosial yang dapat cocok bagi organisasi atau suatu entitas. Dengan mengikuti langkah dan proses yang ditawarkan dalam model ini, maka uji implementasi ini dijalankan pada beberapa organisasi usaha, diantaranya di bidang jasa dan retail. Hal ini masih bersesuaian dengan metode yang pernah dilakukan pada beberapa entitas dagang dan jasa seperti Beechwood, Body Shop, Traidcraft, LHTD, Cooperative Bank, dan APSO (Zhang *et al.* 2003). Diharapkan melalui implementasi ini akan didapatkan umpan balik perbaikan atas model ini.

Dilatarbelakangi atas hal ini, maka penelitian empiris ini bermaksud untuk dapat memberikan dampak atau manfaat penelitian secara keilmuan maupun kontribusinya dalam pembangunan. Penelitian ini akan memberikan kontribusi dalam bidang ilmu audit manajemen dan pertanggungjawaban sosial (*Social Responsibility*) serta ditemukannya pendekatan yang baru di bidang *problem solving* yang berorientasi pada kinerja masyarakat. Dalam hal pembangunan nasional, penelitian empiris ini memberikan wacana dan pedoman bagi praktek-praktek kegiatan audit pertanggungjawaban sosial di Indonesia.

### Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis *Human-Centered Design* (HCD)

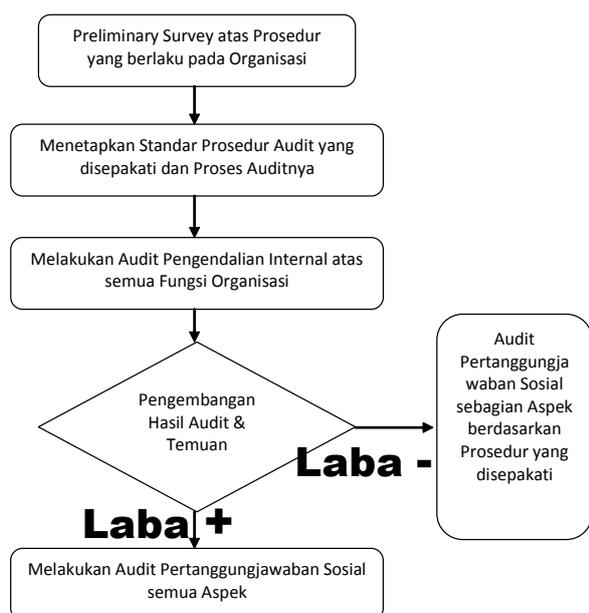
Standar Auditing adalah sepuluh standar yang ditetapkan dan disahkan oleh Institut Akuntan Publik Indonesia (IAPI), yang terdiri dari standar umum, standar pekerjaan lapangan, dan standar pelaporan beserta interpretasinya. Standar auditing merupakan pedoman audit atas laporan keuangan historis. Standar auditing ini dirinci dalam bentuk Pernyataan Standar Auditing (Publik I.A.I.K.A. 2001). Di Amerika Serikat, standar auditing semacam ini disebut *Generally Accepted Auditing Standards* (GAAS) yang dikeluarkan oleh *the American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA).

PSA berisi ketentuan-ketentuan dan pedoman utama yang harus diikuti oleh Akuntan Publik dalam melaksanakan penugasan audit. Kepatuhan terhadap PSA yang diterbitkan oleh IAPI ini bersifat wajib bagi seluruh anggota IAPI. Termasuk didalam PSA adalah Interpretasi Pernyataan Standar Auditng (IPSA), yang merupakan interpretasi resmi yang dikeluarkan oleh IAPI terhadap ketentuan-ketentuan yang diterbitkan oleh IAPI dalam PSA. Dengan demikian, IPSA

memberikan jawaban atas pernyataan atau keraguan dalam penafsiran ketentuan-ketentuan yang dimuat dalam PSA sehingga merupakan perluasan lebih lanjut berbagai ketentuan dalam PSA. Tafsiran resmi ini bersifat mengikat bagi seluruh anggota IAPI, sehingga pelaksanaannya bersifat wajib. Setelah mempertimbangkan lingkup isi/Aspek Pertanggungjawaban Sosial dan faktor profesionalisme Auditor, maka hasil pengembangan menjadi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial dengan metode HCD adalah seperti pada Gambar 1.

Tujuan dari *preliminary survey* adalah untuk mendapatkan informasi umum dan latar belakang dalam waktu yang relatif singkat, mengenai semua aspek dari organisasi, kegiatan, program atau sistem yang dipertimbangkan untuk diperiksa. Hal ini agar dapat diperoleh pengetahuan atau gambaran yang memadai mengenai obyek pemeriksaan. Informasi umum dan latar belakang yang diperlukan misalnya dapat dipetakan seperti pada Tabel 1

Selanjutnya dari hasil *preliminary survey*, kegiatan audit dapat menetapkan standar prosedur yang disepakati terkait dengan entitas yang akan diaudit. Setelah disepakati antara tim auditor dan entitas, maka kegiatan audit dapat dilakukan melalui kuisioner pengendalian intern dan kuisioner organisasi fungsional, yang selanjutnya disimpulkan dan didokumentasikan dalam suatu daftar temuan audit. Kesimpulan bisa menyatakan bahwa tidak ada masalah atau kelemahan yang ditemukan tetapi dapat pula menyimpulkan hal-hal yang memerlukan perhatian manajemen.



Sumber: Suprobo *et al* (2013)

**Gambar 1. Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD**

**Tabel 1. Pemetaan Informasi dalam *Preliminary Survey***

Lingkup Informasi	Jenis Informasi Dibutuhkan
Organisasi	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Lokasi</li> <li>▪ Manajemen</li> <li>▪ Sejarahnya</li> <li>▪ Jumlah Pegawai</li> <li>▪ Kebijakan Manajemen</li> <li>▪ Kewajiban/Aspek Hukum</li> <li>▪ Akta pendirian &amp; Perubahan serta pengesahan</li> <li>▪ Kewajiban-kewajibannya</li> </ul>
Suatu Aktivitas	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Jenis Aktivitas</li> <li>▪ Lokasi</li> <li>▪ Orang yang bertanggung jawab pada aktivitas tersebut</li> <li>▪ Kebijakan yang menyangkut Aktivitas</li> <li>▪ Prosedur khusus untuk penyelesaian aktivitas</li> </ul>
Suatu Program	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Tujuan Program</li> <li>▪ Hubungan antar organisasi/unit yang dibentuk atau digunakan untuk mencapai tujuan tertentu</li> <li>▪ Kebijakan dan prosedur untuk menyelesaikan program tersebut</li> <li>▪ Peraturan-peraturan Administrative yang berkaitan dengan program tersebut</li> </ul>

**Tabel 2. Komponen Temuan Audit Pertanggungjawaban Sosial**

Komponen Temuan	Isi Keterangan
• Kriteria	:Ukuran atau standar yang harus diikuti atau kondisi yang seharusnya ada
• Pernyataan Kondisi	:Bagaimana kenyataan atau kondisi yang terjadi di perusahaan
• Akibat	:Bagaimana akibat dari kenyataan yang terjadi di perusahaan jika akibat negative berupa penyimpangan, akibat positif berupa hasil yang baik dari standar yang sudah ditentukan.
• Sebab	:Apa penyebab terjadinya kondisi tersebut di perusahaan dan bagaimana terjadinya.

Sifat temuan dapat kemudian menunjukkan kondisi pada keuntungan secara finansial yang berimplikasi negatif maupun positif. Temuan menunjukkan keuntungan yang positif dapat menyebutkan bahwa tidak ada masalah yang ditemukan, dapat pula menyebutkan kebaikan pengendalian intern yang terdapat disalah satu bagian yang perlu diterapkan di bagian lain. Temuan menunjukkan berdampak pada keuntungan yang negatif memberitahukan kepada

manajemen masalah-masalah yang ditemukan dan tindakan perbaikan dari manajemen untuk mencegah kerugian-kerugian yang timbul akibat masalah tersebut. Temuan yang baik disusun dengan memperhatikan poin-poin seperti pada Tabel 2

### Organisasi Sektor Publik

Organisasi sektor publik mempunyai karakteristik tersendiri dibandingkan dengan organisasi komersial. Perbedaan yang paling mencolok adalah dalam kepemilikan (*ownership*). Dalam hal kepemilikan pada perusahaan komersial ditandai dengan adanya kepemilikan saham atau jumlah saham terseter, yang selanjutnya disebut modal saham (*capital stock*). Pada organisasi sektor publik, kepemilikan tidak ditandai dengan kepemilikan saham melainkan dapat dilihat dari dana yang dihimpun berasal dari publik. Organisasi sektor publik menjadi berbeda dan unik karena ciri-ciri sebagai berikut:

1. Dijalankan tidak untuk mencari keuntungan finansial
2. Dimiliki secara kolektif oleh publik
3. Kepemilikan atas sumberdaya tidak digambarkan dalam bentuk saham yang dapat diperjualbelikan
4. Keputusan-keputusan yang terkait kebijakan maupun operasi didasarkan pada konsensus, sedangkan kalau organisasi pemerintah melalui suatu badan legislatif.

Organisasi sektor publik ini dapat dikelompokkan menjadi enam, yakni lembaga pemerintah, organisasi keagamaan, organisasi sosial, yayasan, lembaga pendidikan, dan organisasi kesehatan (Karyana 2005). Sedangkan menurut Bakesbang, organisasi sektor publik di luar pemerintah adalah organisasi kemasyarakatan yang di dalamnya meliputi organisasi keagamaan, kepemudaan, wanita, profesi, fungsionaris, penghayat kepercayaan dan lembaga swadaya masyarakat.

Pentingnya pertanggungjawaban sosial dilakukan pada organisasi publik dibuktikan dengan penghargaan *United Nation's Public Service Awards* sejak tahun 2003. Penghargaan dari PBB ini dimaksudkan untuk dapat meningkatkan peran, profesionalisme dan visibility dari pelayanan publik dengan tiga kategori dasar, yakni transparansi dan akuntabilitas, perbaikan layanan dan aplikasi ICT (*Information and Communication Technology*). Dengan demikian, secara tidak langsung PBB melalui *United Nation's Department of Economic and Social Affairs* (UNDESA) mengakui diperlukannya cara-cara inovatif dari suatu organisasi publik dalam prosesnya untuk lebih

akuntabel. Dinamika eksternal dan perubahan kesadaran masyarakat yang lebih baik akan haknya inilah yang mendorong sudah saatnya organisasi publik berinovasi dalam proses pertanggungjawaban sosialnya (Suwarno 2009).

Pertumbuhan organisasi kemasyarakatan yang tinggi dengan rata-rata 12% per tahunnya di Jawa Timur menunjukkan juga indikator pergeseran paradigma pembangunan dari ekonomi sebagai sentral (*capital centered development*) kepada manusia sebagai pusat utama pembangunan (*people centered development*). Upaya penguatan dan pemberdayaan masyarakat sudah menjadi kebutuhan saat ini, diantaranya melalui sarana organisasi sektor publik. Selain itu, pemberdayaan sektor publik ini juga perlu didukung dalam hal penguatan struktural kebijakan dan pemerataan kesempatan (Munandar 2008).

## METODE PENELITIAN

### Desain dan Data Penelitian

Pendekatan penelitian ini adalah uji model dengan implementasi secara riil di lapangan atas model audit pertanggungjawaban sosial yang dihasilkan oleh Suprobo *et al.* (2013). Hasil umpan balik atas uji implementasi model ini dilakukan dengan pendekatan secara kualitatif. Jenis data yang diharapkan adalah hasil uji implementasi model audit dan umpan balik melalui hasil wawancara terfokus, catatan lapangan, dan dokumentasi. Sumber data sendiri diperoleh melalui skoring hasil audit yang terukur dan beberapa informasi umpan balik dari para informan untuk menilai tingkat efektifitas penerapan Model.

### Lokasi dan Waktu

Pengambilan sampel dilakukan secara *purposive sampling* dengan organisasi atau entitas yang diteliti adalah berfokus pada bidang jasa dan retail. Entitas yang diteliti dalam uji implementasi ini diantaranya adalah CV. Aidrat & Toko Serba Ada Pondok Pesantren Sunan Drajat Lamongan, RSAB Soerya Sidoarjo dan Universitas Widya Kartika Surabaya. Organisasi dipilih berdasarkan pertimbangan jenis organisasi sektor publik yang meliputi unit-unit usaha di bawah organisasi keagamaan, organisasi kesehatan, dan lembaga pendidikan. Di sisi lain juga ditentukan berdasarkan kesediaan sebagai mitra dan bekerjasama dalam uji implementasi model, dan area yang diwakili. Dengan demikian, kegiatan penelitian difokuskan di Surabaya dan sekitarnya dengan lokasi utama diantaranya adalah di Surabaya, Sidoarjo dan Lamongan.

## Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan datanya sendiri dilakukan dengan beberapa cara, yakni melalui observasi dengan dokumentasi dan kegiatan kuisioner ataupun wawancara mendalam dan *focus group discussion*. Semua hal ini untuk mendukung hasil penilaian uji model audit secara kuantitatif ataupun untuk umpan balik dengan pendekatan kualitatif.

## Teknik Pengolahan dan Analisis Data

Dalam analisis kualitatif, karena sifatnya yang terbuka (*open ended*), maka cenderung untuk adaptif melakukan perubahan, perbaikan, dan penyempurnaan berdasarkan data umpan balik yang baru. Adapun langkah-langkah perbaikan yang dilakukan dijabarkan dalam tahap evaluasi dan evolusi dengan metode *human centered design*, yang menjadi dasar pembentukan model audit pertanggungjawaban sosial ini.

Keabsahan data penelitian kualitatif dilakukan dengan melalui kredibilitas, dependabilitas, konfirmabilitas, dan transferabilitas. Teknik triangulasi dapat digunakan untuk

## ANALISIS DAN PEMBAHASAN

### Hasil Audit Pertanggungjawaban Sosial

Implementasi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD atas organisasi sektor publik dapat dilaporkan dengan mendasarkan pada komponen temuan, yang meliputi kriteria, pernyataan kondisi, akibat dari kondisi tersebut dan sebab mengapa kondisi tersebut terjadi. Khusus baris kriteria ditetapkan standar baku yang harus dipenuhi oleh suatu organisasi publik, diantaranya adalah sebagai berikut:

- a) memiliki dokumentasi kelembagaan secara resmi dengan pembagian yang jelas antara hak dan kewajiban pada struktur organisasinya
- b) memiliki kinerja yang baik dalam pengendalian internal di organisasi fungsionalnya dari meliputi aspek pemasaran, akuntansi, keuangan dan personalia
- c) memiliki kinerja program yang baik dalam pertanggungjawaban sosial organisasinya baik secara internal maupun bagi masyarakat, dari meliputi aspek tata nilai organisasi, hubungan masyarakat, lingkungan, pengendalian keuangan dan hubungan dengan karyawan

Sementara dalam kolom organisasi sektor publik yang diteliti akan terbagi atas organisasi keagamaan melalui unit-unit usahanya, organisasi kesehatan dan lembaga pendidikan. Sebagaimana telah disampaikan di sub bagian Metode Penelitian bahwa untuk organisasi keagamaan diwakili

oleh Pondok Pesantren Sunan Drajat melalui unit usaha CV. Airdrat & Toserba di Lamongan. Sementara untuk lembaga kesehatan diwakili oleh RSAB Soerya di Sidoarjo dan terakhir untuk lembaga pendidikan diwakili oleh Universitas Widya Kartika di Surabaya.

Selanjutnya dari hasil pemetaan komponen temuan ini dapat ditarik suatu umpan balik untuk perbaikan yang dianggap perlu atas implementasi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD. Pendekatan perbaikan dilakukan dengan metode *Human-Centered Design*, yang salah satunya dengan spesifik melakukan proses *refinement* atau perbaikan dengan cara *brainstorming* dan *ideation* kembali atas hasil yang diperoleh maupun informasi umpan balik dari organisasi sektor publik yang diteliti.

Adapun secara rekapitulasi dapat dilaporkan Kondisi Hasil Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD atas organisasi sektor publik tersebut sebagaimana di Tabel 3.

Secara penilaian, hasil audit pertanggungjawaban sosial untuk kriteria aspek kelembagaan dan legal formal dalam *preliminary survey*, Universitas Widya Kartika dan RSAB Soerya termasuk berkategori baik. Sementara CV. Airdrat termasuk dalam kategori cukup.

Dalam hal pengendalian internal, semua organisasi ini masuk dalam kategori cukup sedangkan dalam hal kinerja program untuk pertanggungjawaban sosial, CV. Airdrat dan RSAB Soerya memberikan nilai kinerja yang baik.

### Fokus Kegiatan Pertanggungjawaban Sosial Organisasi Sektor Publik

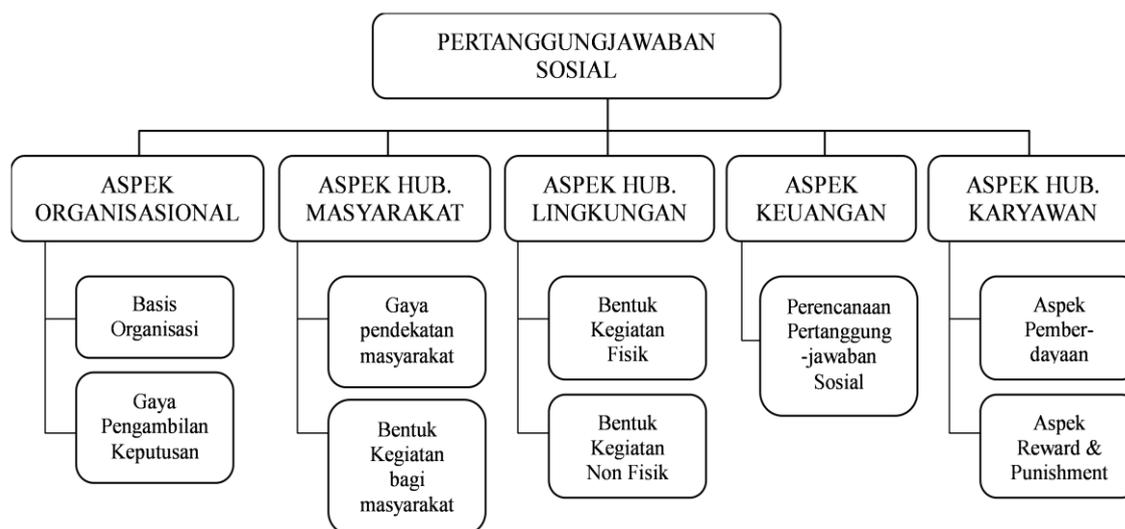
Dari sekian kegiatan pertanggungjawaban sosial yang dilaksanakan oleh semua organisasi tersebut di atas, maka diantaranya dapat dikategorikan dalam beberapa hal terkait aspek yang diaudit. Diantaranya dapat disampaikan dalam bentuk bagan seperti pada Gambar 2.

### Basis Organisasi Sektor Publik

Organisasi sektor publik yang dibangun sebagaimana menurut Karyana (2005) ini dijalankan tidak mencari keuntungan finansial. Sementara secara kepemilikan walaupun didirikan oleh anggota masyarakat yang peduli tetapi secara kelembagaan mengambil bentuk yayasan, sehingga mencanangkan kelembagaan formalnya tidak diperuntukkan mencari keuntungan secara komersial. Dengan demikian, lembaga formal yayasan ini mendapatkan dana dari masyarakat untuk dikembalikan kepada masyarakat dalam bentuk meningkatkan kesejahteraan masyarakat sebagai segmen organisasinya, termasuk juga untuk pertanggungjawaban sosialnya.

**Tabel 3. Kondisi Hasil Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD**

Komponen Temuan	Organisasi Keagamaan CV. Aidrat Ponpes Sunan Drajat Lamongan	Lembaga Kesehatan RSAB Soerya Sidoarjo	Lembaga Pendidikan Universitas Widya Kartika Surabaya
Pernyataan Kondisi	<ul style="list-style-type: none"> <li>Berawal hanya sekedar fasilitas minum untuk Ponpes, kemudian untuk mensubsidi operasional ponpes, maka dijadikan unit usaha berbadan hukum resmi.</li> <li>CV. Aidrat sebagai unit usaha didukung oleh Santri yang berkualitas dan diberi pelatihan khusus dalam pemeliharaan peralatan &amp; pengelolaan.</li> <li>AMDK AIDRAT berasal dari mata air Pondok Pesantren Sunan Drajat yang diolah secara higienis melalui proses ultrafiltrasi yang diperkaya dengan ozonisasi (O3), oxygen dengan menggunakan system Reseve Osmosis (RO) yang siap dikonsumsi setiap saat.</li> <li>Ekspansi pasar dilakukan melalui Ikatan Alumni dan wali santri Pondok Pesantren Sunan Drajat yang tersebar di berbagai daerah di wilayah kabupaten Lamongan, Gresik, Tuban dan Bojonegoro serta di wilayah lain, dengan mendasarkan pada reputasi dan hubungan emosional yang telah terbangun.</li> <li>AIDRAT memiliki dokumentasi kelembagaan, pembagian yang jelas antara hak dan kewajiban pada struktur organisasinya dengan cukup, begitupun dalam pengendalian internal organisasinya.</li> <li>Sedangkan dari sisi pertanggungjawaban sosial, AIDRAT tergolong memiliki kinerja program yang baik.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Berawal dari klinik yang sederhana kemudian bertumbuh menjadi skala Rumah Sakit Anak &amp; Bunda.</li> <li>RSAB Soerya dibangun berlandaskan bisnis keluarga dengan dasar kekeluargaan dan hubungan emosional yang dekat diantara pendiri/stakeholder</li> <li>Standarisasi aturan Rumah Sakit bersalin dipenuhi dengan baik sebagai ketentuan utama</li> <li>Aspek keuangan yang tidak didasarkan pada unit biaya melainkan volume menjadikan RSAB Soerya selama ini dapat mempertahankan daur hidup operasionalnya.</li> <li>Aspek pasar dilakukan dengan memberikan klasifikasi segmen mengingat potensi wilayah yang lebih banyak di pangsa pasar menengah ke bawah.</li> <li>RSAB Soerya memiliki dokumentasi kelembagaan, pembagian yang jelas antara hak dan kewajiban pada struktur organisasinya dengan baik, sementara dalam pengendalian internal organisasinya tergolong cukup baik.</li> <li>Sedangkan dari sisi pertanggungjawaban sosial, RSAB Soerya masih tergolong memiliki kinerja program yang baik.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Universitas Widya Kartika berdiri bermula dari Universitas yang hanya menampung golongan tertentu tetapi kemudian berkembang menjadi universitas yang multikultural untuk semua elemen bangsa.</li> <li>Berdiri di bawah Yayasan Pendidikan &amp; Pengajaran Indonesia (YPPi) yang berfokus pada pendidikan dari TK sd SMA/SMK, menjadikan Universitas Widya Kartika berbenah untuk mengikuti Sistem Pendidikan Nasional dan standarisasi pendidikan tinggi yang berlaku.</li> <li>Aspek pemasaran, akuntansi, keuangan dan personalia diatur secara terpusat di bawah bidang non akademik. Sedangkan untuk kebijakan akademik diatur dengan sebagian bersifat desentralisasi di tingkat fakultas maupun program studi.</li> <li>Universitas Widya Kartika memiliki dokumentasi kelembagaan, pembagian yang jelas antara hak dan kewajiban pada struktur organisasinya begitupun dalam pengendalian internal organisasinya.</li> <li>Sedangkan dari sisi pertanggungjawaban sosial, Universitas Widya Kartika masih tergolong memiliki kinerja program yang baik.</li> </ul>
Akibat	<p>Akibat dari kondisi ini menunjukkan indikator yang baik, diantaranya adalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>AIDRAT sampai kewalahan memenuhi permintaan pasar di beberapa daerah</li> <li>Omset AIDRAT terus beranjak naik pada setiap tahunnya</li> <li>Dimampukannya AIDRAT untuk mengadakan penambahan peralatan/mesin baru</li> </ul>	<p>Akibat dari kondisi ini menunjukkan indikator yang baik, diantaranya adalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>RSAB Soerya menunjukkan perkembangan secara bertahap</li> <li>Dimampukannya RSAB Soerya untuk merencanakan pembukaan klinik baru untuk segmen eksklusif di depan RSAB Soerya</li> </ul>	<p>Akibat dari kondisi ini menunjukkan indikator yang cukup baik, diantaranya adalah:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Universitas Widya Kartika menunjukkan perkembangan menuju ke arah perbaikan secara bertahap</li> <li>Dimampukannya Universitas Widya Kartika bertahan dalam operasionalnya dengan dipercaya menerima Hibah PHP PTS dua kali.</li> </ul>
Sebab	<p>Penyebab utama adalah adanya ikatan emosional yang terbangun baik antara AIDRAT dengan konsumen &amp; sekaligus distributor yang adalah juga para alumni Ponpes Sunan Drajat. Emosi yang terbangun ini disebabkan juga salah satunya adalah karena AIDRAT menyediakan diri sebagai sarana belajar para santri, sebagai tempat untuk berusaha bersama dan juga sebagai bapak asuh dalam penyediaan beasiswa bagi santri yang berprestasi.</p>	<p>Penyebab utama adalah adanya upaya dari RSAB Soerya untuk mengadakan ikatan toleransi dengan masyarakat sekitar maupun dengan para karyawan di lingkup internalnya. Beberapa bentuk toleransi ke masyarakat sekitar diantaranya melalui Bakti Sosial ataupun penyuluhan kesehatan keliling serta kartu periksa gratis. Sedangkan di sisi internal banyak dilakukan melalui selain menerima hak-hak karyawan sesuai aturan, juga ditambahkannya insentif lainnya.</p>	<p>Penyebab utama adalah adanya upaya dari Universitas Widya Kartika untuk konsolidasi ke dalam dengan berbenah diri melalui pembenahan kualitas SDM di lingkungan internal dan budaya mutu yang baik serta membangun kepercayaan di antara komponen organisasi. Sedangkan aktifitas positif eksternal lainnya adalah mulainya Universitas Widya Kartika untuk membuka diri ke luar, menyampaikan diri ke masyarakat melalui beberapa kegiatan terbuka dan bermanfaat bagi masyarakat, seperti Bakti Sosial, Donor Darah, <i>General Check Up</i> gratis dan pelatihan-pelatihan ketrampilan lainnya.</p>



**Gambar 2. Fokus Pertanggungjawaban Sosial Organisasi Sektor Publik**

Pondok Pesantren Sunan Drajat sebagai lembaga pendidikan di bawah Departemen Agama yang mengambil bentuk organisasi yayasan keagamaan memantapkan dirinya untuk bertahan dan mandiri dalam menjalankan pendidikan bagi masyarakat dengan membentuk unit usaha seperti CV. AIDRAT dan Toserba. Hal ini meskipun bersifat kepemilikan pribadi dengan maksud mendapatkan keuntungan tetapi kesemuanya itu untuk mendukung operasional dan mensubsidi pengeluaran yang ada di Pondok Pesantren Sunan Drajat.

Hal ini sedikit berbeda di organisasi RSAB Soerya dan Universitas Widya Kartika yang berlandung dalam kelembagaan yayasan yang di dalamnya para pendirinya justeru menyisihkan sebagian hartanya untuk mensejahterakan masyarakat sesuai bidang yang dipilih, yakni untuk kesehatan dan pendidikan. Harta yang disisihkan ini selanjutnya dikelola dalam upaya untuk mendapatkan dana dari masyarakat melalui pemberian layanan kesehatan oleh RSAB Soerya dan layanan pendidikan oleh Universitas Widya Kartika. Dengan demikian kepemilikan atas sumber daya yang ada tidak dirupakan dalam bentuk sahan yang dapat diperjualbelikan, melainkan diatur melalui kebijakan yang didasarkan pada konsensus dengan melibatkan para organ yayasan, diantaranya adalah Pembina, Pengurus, Pengawas dan Lembaga Pelaksananya.

### Gaya Pengambilan Keputusan

Gaya pengambilan keputusan dalam uji implementasi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial ini dapat dikategorikan menjadi 2 (dua),

yakni Gaya Analitik dan Gaya Konseptual (Setioko 2010).

Gaya analitik mempunyai toleransi yang tinggi untuk ambiguitas dan tugas serta berorientasi teknis. Gemar menganalisis situasi, mengevaluasi lebih banyak informasi dan cenderung memerlukan waktu lama untuk mengambil keputusan dalam merespons situasi baru atau tidak menentu adalah cirikhas gaya ini. Organisasi yang bergaya seperti ini juga cenderung mempunyai gaya kepemimpinan otokratis. Universitas Widya Kartika sebagai lembaga pendidikan yang didirikan oleh Yayasan YPPI yang bertumbuh besar dan sudah berpengalaman dalam pendirian Sekolah TK sampai dengan SMA/SMK menjadikannya sebagai lembaga yang profesional dengan pendekatan yang bersifat analitik dalam mengambil keputusan dan cenderung melibatkan para organ yayasannya dan bahkan stakeholder untuk kepentingan yang melibatkan semua pihak.

Hal ini sedikit berbeda pada Yayasan di Pondok Pesantren Sunan Drajat melalui unit usahanya dan juga Yayasan Soerya di RSAB Soerya yang cenderung bergaya Konseptual. Organisasi seperti ini mempunyai toleransi tinggi untuk ambiguitas dan cenderung peduli pada lingkungan sosial. Organisasi ini suka mempertimbangkan banyak pilihan dan kemungkinan yang terjadi di masa mendatang serta mem-bahasnya dengan orang sebanyak mungkin di lingkungan terdekat untuk mendapat sejumlah informasi. Atas semua informasi yang ada dan kemudian mengandalkan intuisi, maka pemeran utama organisasi akan mengambil keputusan. Tidak jarang, organisasi seperti ini akan berani

mengambil risiko dan cenderung bagus dalam menemukan solusi yang kreatif atas masalah.

### Gaya Pendekatan Organisasi ke Masyarakat

Gaya pendekatan organisasi sektor publik ke masyarakat dalam kaitannya di aspek hubungan masyarakat seharusnya dilakukan pola dua arah. Kenyataan di lapangan, pola dua arah ini terjadi di Pondok Pesantren Sunan Drajat Lamongan sementara untuk pola inisiatif satu arah oleh organisasi terjadi di RSAB Soerya Sidoarjo dan Universitas Widya Kartika Surabaya. Hal ini sangat dimungkinkan cara pandang organisasi dalam melihat hubungannya dengan masyarakat.

Pola dua arah akan mungkin terwujud apabila organisasi sektor publik ini memandang pendekatan hubungan ke masyarakat adalah sebagai pendekatan mitra, sementara pola satu arah masih dimungkinkan karena adanya cara pandang organisasi sektor publik dalam memandang dirinya sebagai pemberi donasi dan aspek hubungan masyarakat sebagai bagian dari aksi komunikasi pencitraan yang positif (Irianta 2004; Imran 2012)

### Bentuk Kegiatan Organisasi bagi Masyarakat

Organisasi sektor publik melakukan pendekatan hubungan ke masyarakat dengan berbagai bentuk kegiatan. Bentuk kegiatan pola dua arah yang dilakukan oleh Pondok Pesantren Sunan Drajat melalui unit usaha AIDRAT diantaranya adalah pemberian air bersih yang langsung bisa diminum tidak hanya oleh para warga pondok melainkan juga oleh para warga masyarakat sekitar. Sementara masyarakat sekitar melakukan pola inisiatif ke para pengasuh Pondok Pesantren untuk memberikan layanan ransum terjadwal bagi para santri ataupun para tamu pondok.



**Gambar 3. Pemberian layanan air bersih langsung minum pada para santri & warga**



**Gambar 4. Sarana Hospital Mobile oleh RSAB Soerya**

Beberapa kegiatan lainnya berkaitan dengan hubungan masyarakat yang biasa dilakukan oleh RSAB Soerya diantaranya adalah *Hospital Mobile* atau Penyuluhan Kesehatan Gratis dengan disertakan bakti sosial pengobatan gratis. Kegiatan ini didukung juga dengan program kartu pengobatan gratis yang diberikan kepada warga sekitar. Hal ini dilaksanakan sebagai kegiatan berkala oleh RSAB Soerya sebagai upaya memperkenalkan diri dan sekaligus pencitraan di wilayah sekitar daerah distrik Taman, Sidoarjo. Hal bakti sosial ini juga menjadi menu berkala yang dilakukan oleh Universitas Widya Kartika diantaranya dengan kegiatan donor darah, pembagian sembako, pengobatan gratis maupun pemberian *general check-up* secara gratis.

Untuk kegiatan hubungan masyarakat yang tidak langsung berkaitan dengan warga masyarakat sekitar juga dilakukan oleh Universitas Widya Kartika maupun Pondok Pesantren Sunan Drajat, diantaranya adalah dengan pemberian beasiswa pendidikan maupun pelatihan gratis kepada masyarakat secara umum dalam berbagai bidang untuk peningkatan ketrampilan maupun keahlian.

### Bentuk Kegiatan Fisik Organisasi ke Lingkungan

Bentuk kegiatan fisik dapat berupa pembangunan infrastruktur untuk memenuhi standar pengelolaan lingkungan yang disyaratkan. Dalam hal ini pengelolaan yang dilakukan oleh RSAB Soerya dan Universitas Widya Kartika telah memenuhi standar.

Khusus untuk area kawasan Pondok Pesantren Sunan Drajat, pengelolaan sanitasi hunian para santri perlu mendapat perhatian serius, sementara untuk kawasan unit usaha AIDRAT terdapat perbedaan signifikan. Unit usaha ini telah terfasilitasi pengelolaan limbah yang baik

dan ditunjang dengan tindakan konservasi melalui kegiatan pertanian dan perkebunan di sekitar sumber mata airnya.

### **Bentuk Kegiatan Non Fisik Organisasi ke Lingkungan**

Untuk bentuk kegiatan non fisik bagi lingkungan, organisasi sektor publik ini telah melakukan diantaranya adalah kegiatan edukatif dan kampanye '*Go Green*'. RSAB Soerya bahkan memberikan edukasi secara langsung kepada para pasiennya dan memberi contoh melalui upaya untuk selalu bersih dan sehat dalam layanannya yang tercermin melalui segala sarana dan prasarana yang disediakan bagi para pasiennya.

Hal tersebut juga dilakukan oleh Universitas Widya Kartika melalui kampanye *Eco Campus* dalam hal budaya bersih, hemat sumber daya, penghijauan, pengelolaan sampah, dan budaya *paperless*.

### **Perencanaan Keuangan bagi Pertanggungjawaban Sosial**

Kegiatan pertanggungjawaban sosial dipandang oleh semua pihak organisasi sektor publik ini dalam dua sisi mata uang, yakni sebagai bentuk kebutuhan dan sebagai bentuk pelengkap. Oleh karena itu oleh beberapa pihak, penganggaran secara khusus sangat jarang ditemui pada organisasi yang melihat kegiatan ini sebagai pelengkap. RSAB Soerya memandang kegiatan terkait dalam hubungan kemasyarakatan sebagai bentuk pencitraan sehingga khusus RSAB Soerya mengandalkan pos-pos lain untuk memenuhi pengeluaran yang timbul tanpa penganggaran yang terpisah atau tersendiri dengan pos khusus.

Hal ini berbeda halnya dengan Universitas Widya Kartika dimana pos anggaran seperti ini biasanya sudah masuk di bagian Humas atau bidang Non Akademik dan sudah direncanakan dalam Rapat Kerja Tahunan.

Lain pula halnya dengan Pondok Pesantren Sunan Drajat yang memandang masyarakat sebagai mitra dimana walaupun perencanaan anggaran sudah ada tetapi kecenderungan untuk meningkat setiap tahunnya akan selalu ada, maka untuk memenuhi kecukupan kebutuhan biasanya dipenuhi tidak hanya mengandalkan sumber daya dari dalam, melainkan juga mengandalkan donasi dari luar organisasi.

### **Aspek Pemberdayaan dan Pembinaan Karyawan**

Setiap organisasi sektor publik sudah memperhatikan semua aspek hal-hak karyawan internal dalam standar minimal sesuai undang-

undang yang berlaku. RSAB Soerya dan AIDRAT Pondok Pesantren Sunan Drajat sudah melakukan pemberdayaan tenaga kerja dari masyarakat sekitar dan melatihnya dengan ketrampilan kompetensi yang sesuai dengan posisinya.

Sedangkan untuk Universitas Widya Kartika karena terdiri atas tenaga pendidik profesional, maka fokus pembinaan menjadi prioritas untuk tercapainya kualitas pendidik yang selalu *update* dan *refresh* dalam setiap perubahan yang terjadi di lingkup pendidikan tinggi maupun keilmuannya.

### **Aspek Reward dan Punishment**

Pemberian penghargaan dapat berupa pemberian sertifikat, insentif yang menarik ataupun pemberian fasilitas yang memadai. Penghargaan dalam bentuk karyawan teladan, insentif atau bonus di luar dari upah lembur atau Tunjangan hari Raya, pemberian jaminan kesehatan dan jiwa, potongan prosentase pengobatan sampai dengan 20%, bahkan sampai dengan fasilitasi umroh adalah beberapa contoh *reward* atas prestasi para karyawan di lingkungan RSAB Soerya.

Pemberian beasiswa pendidikan studi lanjut, bantuan pembiayaan seminar ke luar negeri maupun dalam negeri, pembiayaan kegiatan pelatihan di luar institusi adalah bentuk penghargaan bagi para tenaga pengajar yang mampu memberikan prestasi kewajibannya dalam tridharma di Universitas Widya Kartika.

Sementara di Pondok Pesantren Sunan Drajat, kondisi penghargaan bisa muncul dalam bentuk kombinasi kedua organisasi di atas karena perannya yang sekaligus sebagai lembaga pendukung pendidikan juga dalam organisasi keagamaan. Umroh biasanya diberikan kepada para pengasuh sementara untuk beasiswa biasanya diberikan kepada para santri yang berprestasi.

Dalam hal *punishment* atau sangsi atas kesalahan yang dilakukan karyawan biasanya dikategorikan berdasarkan tingkat kesalahannya dan dipertimbangkan bentuk hukumannya melalui sistim kode etik organisasi masing-masing. Kejadiannya beraneka dari mulai sangsi yang ringan, skorsing sampai pemutusan hubungan kerja. Hal ini berlaku hampir sama di semua organisasi karena merujuk pada undang-undang ketenagakerjaan.

## **KESIMPULAN DAN SARAN**

Berdasarkan hasil implementasi Model Audit Pertanggungjawaban Sosial berbasis HCD ditemukan adanya beberapa kondisi atas organisasi sektor publik yang diaudit, diantaranya adalah sebagai berikut:

- a) Dalam *preliminary survey* yang berfokus pada dokumentasi kelembagaan secara resmi dengan pembagian yang jelas antara hak dan kewajiban pada struktur organisasinya, semua organisasi yang teraudit mampu melewatinya dengan baik. Universitas Widya Kartika dan RSAB Soerya termasuk berkategori baik. Sementara CV. Aidrat termasuk dalam kategori cukup, mengingat skala kelembagaan yang lebih bersifat sektor komersil walaupun perannya sebagai pendukung dalam sektor publik di Pondok Pesantren Sunan Drajat Lamongan.
- b) Dalam hal pengendalian internal di organisasi fungsionalnya dari meliputi aspek pemasaran, akuntansi, keuangan dan personalia, semua organisasi yang teraudit memiliki kinerja yang baik.
- c) Dalam hal pertanggungjawaban sosial organisasinya baik secara internal maupun bagi masyarakat, dari meliputi aspek tata nilai organisasi, hubungan masyarakat, lingkungan, pengendalian keuangan dan hubungan dengan karyawan, secara khusus Pondok Pesantren Sunan Drajat memiliki kinerja program yang baik dan menonjol di bidang pola komunikasi dua arah dengan masyarakat, sedangkan RSAB Soerya walaupun masih pola satu arah tetapi memiliki kinerja dan kepercayaan kelembagaan dari masyarakat maupun internal. Berbeda halnya dengan Universitas Widya Kartika yang sedang berbenah untuk meningkatkan kinerja programnya tetapi secara umum masih dalam kategori cukup baik.

Proses penilaian dan pengkategorisasian ini tidak seharusnya meninggalkan faktor nilai deskriptif atas apa yang sudah dilakukan oleh para organisasi ini dalam kegiatan pertanggungjawaban sosialnya. Dengan demikian kuisisioner atas tahapan *preliminary survey*, pengendalian internal maupun kinerja program pertanggungjawaban sosial dapat seharusnya dilengkapi bagian keterangan informasi yang dapat kemudian dikonfirmasi ulang oleh para auditee atau organisasi yang diaudit.

Kegiatan deskriptif ini nantinya dapat bermanfaat dalam merumuskan komponen temuan secara lebih cepat dan dengan teknik *afinitif diagram* atau pengelompokan berdasarkan tema dapat ditemukan aktifitas-aktifitas apa saja yang menjadi akibat maupun penyebab atas kondisi temuan audit pertanggungjawaban sosial ini.

## UCAPAN TERIMA KASIH

Kami dari tim peneliti menyampaikan terima kasih kepada semua pihak yang telah mendukung proses penelitian sampai penulisan artikel ini, juga kepada pihak Pondok Pesantren Sunan Drajat, RSAB Soerya, Universitas Widya Kartika dan terutama kepada Direktorat Penelitian & Pengabdian Masyarakat Ditjen Dikti atas kepercayaannya dalam menjadi sponsor penelitian ini melalui Skim PEKERTI untuk tahun anggaran 2014.

## DAFTAR PUSTAKA

- Brown, T. (2008). Design Thinking. *Harvard Business Review*, 84-95.
- Brown, T., & Wyatt, J. (2010). Design Thinking for Social Innovation. *Stanford Social Innovation Review*, 30-35.
- Damayanti, T. W. (2010). Audit Pertanggungjawaban Sosial Perusahaan: Pendekatan Literatur. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, 11(2), 101.
- Imran, M. (2012). Peran Public Relations Pada Program CSR Dalam Rangka Meningkatkan Citra Positif Perusahaan. *Jurnal LPPM: PARADIGMA*, 9(01).
- Irianta, Yosol. (2004). *Community Relations. Konsep dan Aplikasinya*. Simbiosis Rekatama Media, Bandung.
- Karyana, C. B. (2005). Akuntansi Universitas sebagai Dasar Kepercayaan publik serta jaminan Transparansi dan Akuntabilitas (Kemungkinan Penerapannya di UPNV). *EQUITY*, 2(1), 81-98.
- Munandar, A. (2008). Peran Negara dalam Penguatan Program Pemberdayaan Masyarakat. *Jurnal Poelitik*, 4(1), 151-161.
- Publik, Ikatan Akuntan Indonesia Kompartemen Akuntan (I.A.I.K.A) (2001). *Standar Profesional Akuntan Publik*. Jakarta: Salemba Empat.
- Setioko, Aji. (2010). *Pengambilan Keputusan Dalam Perilaku Organisasi*. UNNES (Universitas Negeri Semarang).
- Suprobo, F. P., Suteja, D., & Doko S, A. S. (2013). Desain Sistem Informasi Aplikasi Kuisisioner Dengan Skala Guttman Atas Pengembangan Model Audit Pertanggungjawaban Sosial Berbasis Human-Centered Design. *Prosiding CSGTEIS 2013*.
- Suwarno, Y. (2009). Inovasi di Sektor Publik. ([www.pkailan.com/pdf/inovasi%20Sektor%20Publik.pdf](http://www.pkailan.com/pdf/inovasi%20Sektor%20Publik.pdf))<akses 27 Maret 2011>, 1-19.
- Zhang, I., Fraser, dan Hill W.Y. (2003) *A Comparative Study of Social Audit Models and Reports*, Glasgow Caledonian University, UK.

## ***Revenue Discretionary Model* Pengukuran Manajemen Laba: Berdasarkan Sektor Industri Manufaktur di Bursa Efek Indonesia**

Nieken Herma Sari<sup>1\*</sup>; Nurmala Ahmar<sup>1</sup>

<sup>1</sup> STIE Perbanas Surabaya, Jl. Nginden Semolo 34-36, Surabaya 60118.

\*Korespondensi penulis, email: nhermasari@yahoo.com

### **ABSTRAK**

Manajemen laba merupakan suatu tindakan manajemen untuk mengelola perolehan laba suatu perusahaan. Tujuan penelitian ini adalah untuk mengindikasikan adanya manajemen laba akrual dengan pengukuran *discretionary revenue* model. Penelitian ini mengadopsi pada penelitian yang dilakukan oleh Stubben (2010) dimana terdapat dua model pengukuran untuk mendeteksi adanya manajemen laba akrual. Model pengukuran tersebut adalah *revenue discretionary model* yang terdiri dari *revenue model* dan *conditional revenue model*. Obyek penelitian ini yaitu perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Teknik analisis data yang dilakukan adalah deskriptif statistik dengan mengetahui nilai residual pada masing-masing sektor industri. Hasil penelitian ini membuktikan bahwa dengan menggunakan *revenue model* mampu mengindikasikan 8 sektor industri dari jumlah keseluruhan 13 sektor industri pada perusahaan manufaktur yang terindikasi manajemen laba akrual. Dan dengan menggunakan *conditional revenue model* mampu mengindikasikan 11 sektor industri dari jumlah keseluruhan 18 sektor industri yang terindikasi manajemen laba akrual.

**Kata kunci:** Manajemen laba akrual, model pendapatan diskresioner.

### **ABSTRACT**

*Earnings management is a management action to manage the profitability of a company. The purpose of this study is to indicate the accrual earning management using revenue discretionary model. This study adopts the research conducted by Stubben (2010) where there are two measurement models to detect the presence of accrual earnings management. The measurement model is the discretionary revenue model consists of conditional revenue model and revenue model. Object of this research is the companies listed in Indonesia Stock Exchange. The technique of data analysis is descriptive statistics to determine the residual value in each industry sector. These results prove that the revenue model is able to indicate the industrial sector 8 of the total 13 industries in the manufacturing companies indicated accrual earnings management. Conditional revenue model is able to indicate the industrial sector 11 of the total 18 sectors industry that overall indicated accrual earnings management.*

**Keywords:** *Accrual earnings management, revenue discretionary model.*

### **PENDAHULUAN**

Peningkatan pertumbuhan ekonomi di suatu negara di dukung dengan berkembangnya dunia bisnis. Setiap perusahaan membutuhkan tambahan dana dari pihak luar perusahaan guna kelangsungan hidup perusahaan tersebut. Oleh karena itu muncullah persaingan yang ketat antar perusahaan untuk tetap bertahan dan

mampu bersaing serta dapat menarik investor yang bersedia memberikan dana. Dalam hal itu perusahaan diwajibkan menunjukkan kinerja yang baik dan sehat dengan memberikan informasi yang terdapat pada laporan keuangan perusahaan. Selain itu juga menghindari cara-cara menciptakan keuntungan sesaat dan lebih mengutamakan kelangsungan hidup perusahaan serta kepentingan para pemangku kepentingan.

Gambaran mengenai kinerja perusahaan selama satu periode tertuang pada laporan keuangan. Para pengguna laporan keuangan selalu menitik beratkan pada tingkat laba perusahaan karena dapat menunjukkan prestasi manajemen dalam mengelola perusahaan serta sebagai indikator dalam pengukuran kinerja manajemen. Apabila tingkat laba yang diinginkan tidak dapat tercapai maka terdapat kemungkinan adanya tindakan manajemen laba. Hal itu dibuktikan dengan adanya beberapa skandal pelaporan akuntansi yang telah diketahui, antara lain skandal manajemen yang dilakukan oleh beberapa perusahaan besar seperti Xerox Corporation yang memanipulasi pendapatan perusahaan sebesar 6M USD.

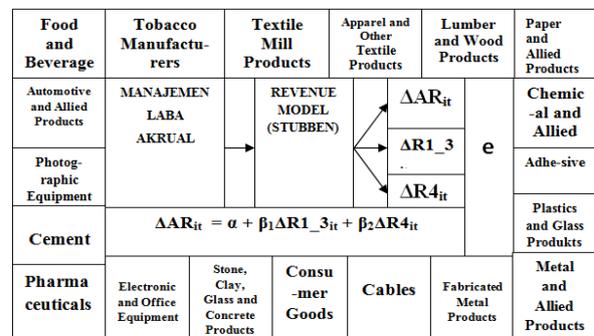
Manajemen laba yang dilakukan oleh manajer tersebut timbul karena keinginan untuk meningkatkan kinerja perusahaan dengan laba besar serta adanya masalah keagenan yaitu konflik kepentingan antara pemilik/pemegang saham (*principal*) dengan pengelola/manajemen (*agent*) akibat tidak bertemunya utilitas maksimal di antara mereka. Manajemen laba dibagi menjadi dua kategori yaitu manajemen laba akrual dan manajemen laba nyata. Manajemen laba akrual dapat dilakukan melalui adanya kebijakan akrual yang ditetapkan pada Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 1 (Revisi 2009) paragraf 19, dimana dalam penyusunan laporan keuangan kecuali laporan arus kas didasarkan pada dasar akrual. Selain itu terdapat beberapa perubahan PSAK yang berdampak pada kebijakan akrual yang semakin terbatas, salah satunya mengenai pelaporan laba rugi komprehensif yang diterapkan mulai 1 Januari 2012. Perubahan tersebut berpengaruh terhadap pemilihan tahun penelitian karena laporan laba rugi merupakan sumber data dalam penelitian ini.

Laba merupakan komponen yang berasal dari selisih antara pendapatan dengan beban atau biaya. Oleh sebab itu pendapatan dan beban dapat dijadikan sebagai sasaran manajemen untuk mengelola laba. Berbagai macam model pendeteksian manajemen laba dapat digunakan untuk mengukur manajemen laba dalam sebuah perusahaan. Jones model merupakan model pendeteksi manajemen laba pertama yang diperkenalkan oleh Jones (1991) yang kemudian dikembangkan oleh Dechow *et al.* (1995) yang dikenal dengan *modified Jones model*.

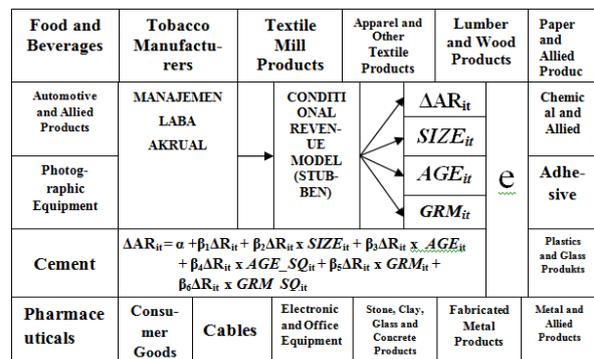
Menurut Stubben (2010), terdapat beberapa kelemahan dari model *modified Jones model* yang diungkap seperti estimasi *cross-sectional* yang secara tidak langsung mengasumsikan bahwa perusahaan dalam industri yang sama menghasilkan proses akrual yang sama. Selain itu, model

akrual juga tidak menyediakan informasi untuk komponen mengelola laba perusahaan dimana model akrual tidak membedakan peningkatan diskresioner pada laba melalui pendapatan atau komponen beban. Melihat kelemahan dari penelitian mengenai manajemen laba, Stubben (2010) mengembangkan model yang menggunakan komponen utama pendapatan yaitu piutang untuk memprediksi manajemen laba. Penelitian tersebut memberikan bukti bahwa model *revenue* biasanya lebih rendah, lebih spesifik, dan lebih kuat daripada model akrual. Penggunaan *revenue model* dalam mendeteksi manajemen laba juga dapat diterapkan pada perusahaan di Indonesia, namun belum banyak penelitian yang menggunakan model ini karena merupakan model baru yang dapat digunakan dalam mendeteksi manajemen laba. Perusahaan yang memiliki arus kas negatif cenderung melebih-lebihkan pendapatannya (Callen *et al.* 2008). Hal tersebut dilakukan dengan melakukan pengendalian terhadap kebijakan kredit yang dapat menyebabkan arus kas menjadi positif. Oleh karenanya, auditor menjadikan hal tersebut sebagai pelanggaran terhadap ketentuan standar akuntansi yang berlaku umum.

Perhitungan *revenue discretionary* model dalam mengukur manajemen laba yang akan diteliti secara lebih detil dapat dilihat pada gambar kerangka pemikiran seperti Gambar 1.



Gambar 1. Kerangka Penelitian *Revenue Model*



Gambar 2. Kerangka Penelitian *Conditional Revenue Model*

## Agency Theory

*Agency theory* merupakan teori yang dapat dijadikan landasan untuk penelitian ini, dengan adanya pemisahan fungsi antara pemilik organisasi dan pelaku organisasi. Jika agen dan principal berupaya memaksimalkan utilitasnya masing-masing, serta memiliki keinginan dan motivasi yang berbeda, maka ada alasan untuk percaya bahwa agen (manajemen) tidak selalu bertindak sesuai keinginan prinsipal (Jensen & Meckling 1976). Konflik keagenan dapat mengakibatkan adanya sifat manajemen melaporkan laba secara oportunistik untuk memaksimalkan kepentingan pribadinya. Jika hal ini terjadi akan mengakibatkan adanya manajemen laba.

## Manajemen Laba

Manajemen laba dilakukan dengan mempermainkan komponen-komponen akrual dalam laporan keuangan, sebab pada komponen akrual dapat dilakukan permainan angka melalui metode akuntansi yang digunakan sesuai dengan keinginan orang yang melakukan pencatatan dan penyusunan laporan keuangan. Komponen akrual merupakan komponen yang tidak memerlukan bukti kas secara fisik sehingga mempermainkan besar kecilnya komponen akrual tidak harus disertai dengan kas yang diterima atau dikeluarkan perusahaan (Sulistiyanto 2008).

## Pola Manajemen Laba

Menurut Scott (2007) terdapat empat pola manajemen laba yaitu:

### a. *Taking a bath*

*Taking a bath* adalah pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba perusahaan pada periode berjalan menjadi sangat ekstrim rendah (bahkan rugi) atau sangat ekstrim tinggi dibandingkan dengan laba pada periode sebelumnya atau sesudahnya.

### b. *Income minimization*

*Income minimization* adalah pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih rendah daripada laba sesungguhnya.

### c. *Income maximization*

Maksimisasi laba (*income maximization*) adalah pola manajemen laba yang dilakukan dengan cara menjadikan laba pada laporan keuangan periode berjalan lebih tinggi daripada laba sesungguhnya.

### d. *Income Smoothing*

*Income smoothing* atau perataan laba merupakan salah satu bentuk manajemen laba yang

dilakukan dengan cara membuat laba akuntansi relative konsisten (rata atau *smooth*) dari periode ke periode.

## Revenue Discretionary Model

*Revenue Discretionary Model* diperkenalkan oleh Stubben (2010) atas dasar ketidakpuasan terhadap model akrual yang umum digunakan saat ini. Terdapat dua formula dalam *revenue discretionary model* yang digunakan sebagai pengukuran manajemen laba. Pertama adalah *revenue model*, model ini menitikberatkan pada pendapatan yang memiliki hubungan secara langsung dengan piutang. Kedua yaitu *conditional revenue model*, model ini dikembangkan kembali dengan adanya penambahan ukuran perusahaan (*size*), umur perusahaan (*age*), dan margin kotor (*GRM*) yang diduga dapat digunakan dalam mendeteksi manajemen laba akrual mengenai pemberian kredit yang berhubungan dengan piutang. Ukuran perusahaan (*firm size*) merupakan proksi dari kekuatan finansial. Umur perusahaan merupakan proksi untuk tahap perusahaan dalam siklus bisnis. Sebagai proksi dari kinerja operasional dari perbandingan perusahaan dengan perusahaan kompetitor, digunakan *gross margin*.

## METODE PENELITIAN

### Rancangan Penelitian

Penelitian ini merupakan penelitian kualitatif deskriptif yaitu metode penelitian dengan cara mendeskripsikan teknik perhitungan manajemen laba akrual dengan pendekatan *revenue discretionary model*. Sumber data pada penelitian ini merupakan sumber data sekunder. Data yang diperoleh dari laporan keuangan triwulanan dan tahunan dari perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Objek dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Pengujian data dilakukan menggunakan SPSS (*Statistic Program for Social Science*) 19.0 for windows dengan melakukan uji analisis statistik deskriptif.

### Batasan Penelitian

Batasan penelitian ini mencakup topik pembahasan mengenai manajemen laba akrual saja dan juga hanya satu model pengukuran yang digunakan yaitu *revenue discretionary model*. Penelitian ini bertujuan untuk pembuktian penggunaan model *revenue discretionary* dalam mendeteksi manajemen laba sehingga tidak mempertimbangkan perubahan-perubahan dalam

konvergensi PSAK ke IFRS yang berpengaruh terhadap kebijakan akrual. Objek penelitian ini pun terbatas yaitu pada perusahaan sektor manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.

### Data dan Metode Pengumpulan Data

Dalam penelitian ini, metode pengumpulan data yang digunakan yaitu dengan metode dokumentasi karena data berupa data sekunder. Metode dokumentasi ini dilakukan dengan mengumpulkan laporan keuangan yang dibutuhkan. Data sekunder ini berupa laporan keuangan triwulanan dan laporan keuangan tahunan perusahaan manufaktur di Bursa Efek Indonesia yang dipublikasikan pada periode 2010-2012 dalam satuan rupiah untuk penggunaan *revenue model*. Kemudian untuk penggunaan *conditional revenue model* hanya data laporan keuangan tahunan yang dijadikan sumber data. Data sekunder adalah sumber data yang diperoleh secara tidak langsung melalui media perantara. Data tersebut diperoleh dari situs Bursa Efek Indonesia [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id) dan *IDX Fact Book dan Indonesian Capital Market Directory (ICMD)*.

### Teknik Analisis Data

Analisis deskriptif dilakukan untuk melihat karakteristik data penelitian. Sebelum melakukan pengolahan data, peneliti harus melakukan tabulasi data yang diperlukan terlebih dahulu. Untuk mendapatkan deskripsi tentang manajemen laba akrual dengan menggunakan pendekatan *revenue discretionary model* (Stubben 2010), serta analisis berdasarkan sektor industri dilakukan dengan tahapan sebagai berikut:

1. Mengukur dan menghitung manajemen laba akrual dengan menggunakan pendekatan *revenue discretionary model* (Stubben 2010). Berikut ini adalah formula dari *revenue discretionary model* (Stubben 2010):

a. *Revenue Model*

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta R1\_3_{it} + \beta_2 \Delta R4_{it} + e$$

b. *Conditional Revenue Model*

$$\Delta AR_{it} = \alpha + \beta_1 \Delta R_{it} + \beta_2 \Delta R_{it} \times SIZE_{it} + \beta_3 \Delta R_{it} \times AGE_{it} + \beta_4 \Delta R_{it} \times AGE\_SQ_{it} + \beta_5 \Delta R_{it} \times GRM_{it} + \beta_6 \Delta R_{it} \times GRM\_SQ_{it} + e$$

Keterangan:

AR = piutang akhir tahun

R1\_3 = pendapatan pada tiga kuartal pertama

R4 = pendapatan pada kuartal ke4

SIZE = natural log dari total aset akhir tahun

AGE = umur perusahaan (tahun)

GRM = margin kotor

\_SQ = kuadrat dari variabel

e = error

Langkah-langkah perhitungan:

- a. Mentabulasi data yang menjadi komponen data perhitungan manajemen laba akrual dengan *revenue discretionary model* (Stubben, 2010). Data tersebut mencakup:
  1. Perubahan pendapatan ( $\Delta R$ )
  2. Piutang pada tiga kuartal pertama ( $R1\_3$ )
  3. Piutang pada kuartal ke-4 ( $R4$ )
  4. Ukuran perusahaan dari total aset ( $SIZE$ )
  5. Umur perusahaan ( $AGE$ )
  6. Margin kotor ( $GRM$ )
- b. Setelah mentabulasi semua data yang dibutuhkan, selanjutnya menentukan besarnya perubahan pendapatan dengan formula pada masing-masing model.
- c. Menentukan ukuran perusahaan ( $SIZE$ ) yang diperoleh dari natural log total aset.
- d. Menentukan umur perusahaan yang digunakan dalam penelitian yang diperoleh dari laporan keuangan.
- e. Menentukan besarnya margin kotor ( $GRM$ ) dengan formula:
 
$$\frac{\text{Laba Kotor}}{\text{Penjualan}}$$
- f. Menghitung kuadrat dari umur perusahaan ( $AGE$ ) dan margin kotor ( $GRM$ )
- g. Setelah semua komponen data diketahui, hitung besarnya residual. Besarnya residual menunjukkan besarnya manajemen laba akrual.

2. Melakukan pengelompokkan manajemen laba akrual berdasarkan sektor industri. Pengelompokkan berdasarkan perhitungan pada tahap pertama.
3. Mengkaji dan menganalisis manajemen laba akrual berdasarkan sektor industri.
4. Melakukan pengklasifikasian nilai manajemen laba akrual dengan batasan -0,075 sampai dengan 0,075 yang dinyatakan tidak terindikasi manajemen laba akrual. Batasan tersebut disesuaikan dengan penelitian yang dilakukan oleh Roychowdurry (2006) karena dianggap mendekati angka 0 dan juga adanya kesamaan konsep perhitungan nilai manajemen laba dengan penelitian yang dilakukan Stubben (2010).

Membuat kesimpulan dari analisis yang dilakukan sebelumnya.

### HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis deskriptif merupakan analisis yang memberikan gambaran atau deskripsi suatu data yang dilihat dari nilai rata-rata (*mean*), standar

deviasi, varian, maksimum, minimum, *sum*, *range*, *kurtosis* dan *skewness* (kemiringan distribusi). Pada sub bab analisis deskriptif ini akan dijelaskan lebih rinci tentang gambaran atau deskripsi data yang digunakan dalam penelitian ini secara keseluruhan baik berdasarkan tahun maupun berdasarkan sektor industry

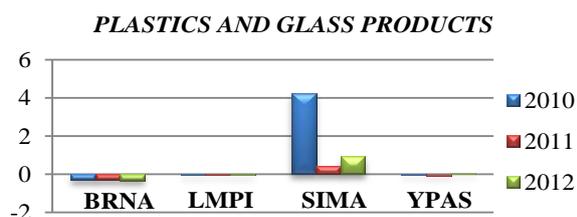
### a. Revenue Discretionary

Berdasarkan pada Tabel 1 dapat diketahui bahwa secara keseluruhan selama periode 2010-2012 nilai rata-rata manajemen laba akrual mengalami peningkatan dan penurunan. Terdapat 13 sektor industri yang dijadikan obyek penelitian dan 8 diantaranya terindikasi manajemen laba. Hal tersebut diketahui dari nilai rata-rata tertinggi yang dimiliki oleh sektor industri *plastics and glass products* yang berarti terindikasi manajemen laba akrual dan nilai rata-rata terendah dimiliki oleh *stone, clay, glass, and concrete products* yang juga terindikasi manajemen laba akrual.

Gambar 3 merupakan gambaran dari nilai rata-rata tertinggi berdasarkan pada Tabel 1 yang dimiliki oleh sektor industri *plastics and glass products*. Dalam sektor industri tersebut terdapat empat perusahaan yang memenuhi karakteristik obyek penelitian terdiri dari BRNA, LMPI, SIMA, YPAS.

**Tabel 1. Perkembangan Manajemen Laba dengan Revenue Model**

No.	Sektor Industri	Mean	Tahun		
			2010	2011	2012
1	Apparel and Other Textile Products	-0.1907	-0.0538	-0.0924	-0.4259
2	Automotive and Allied Products	-0.0225	-0.0233	0.1477	-0.1920
3	Cement	-0.0804	-0.2579	-0.1932	0.2097
4	Chemical and Allied	0.0088	-0.1355	0.0701	0.0918
5	Electronic and Office Equipment	0.0995	0.5477	-0.1892	-0.0602
6	Food and Beverages	0.1099	0.5552	-0.1341	-0.0915
7	Metal and Allied Products	-0.0554	-0.2632	0.0801	0.0168
8	Paper and Allied Products	0.0442	-0.0187	-0.1536	0.3049
9	Pharmaceuticals	-0.2117	-0.3616	-0.1163	-0.1572
10	Plastics and Glass Products	0.3781	0.9671	0.0144	0.1523
11	Stone, Clay, Glass, and Concrete Products	-0.3159	0.0858	-0.4725	-0.561
12	Textile Mill Products	-0.0336	-0.76	0.4100	0.2489
13	Tobacco Manufacturer	-0.0946	-0.029	-0.1013	-0.1534



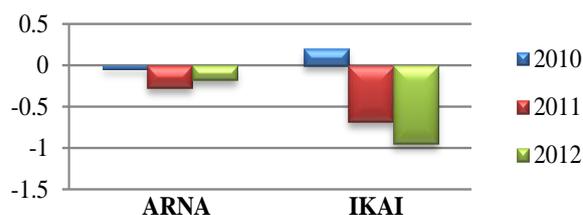
**Gambar 3. Grafik Nilai MLA pada Sektor Industri Plastics and glass products**

Berdasarkan pada Gambar 3 dapat dilihat bahwa terjadi fluktuasi manajemen laba pada masing-masing perusahaan selama tahun 2010-2012. Secara keseluruhan SIMA memiliki nilai residual paling tinggi bila dibandingkan dengan perusahaan lainnya. Nilai residual tertinggi dimiliki oleh SIMA pada tahun 2010 yang mengindikasikan terjadi manajemen laba karena nilai residualnya mencapai 4,2574, sedangkan nilai residual terendah dimiliki oleh BRNA pada tahun 2012 yang juga mengindikasikan terjadinya manajemen laba karena dikategorikan kurang dari 0,075 sehingga tidak mendekati angka nol.

Gambar 4 menunjukkan nilai rata-rata terendah berdasarkan pada Tabel 1 yang dimiliki oleh sektor industri *stone, clay, glass, and concrete products* dapat dilihat bahwa terjadi perbedaan nilai residual diantara kedua perusahaan yang menjadi obyek penelitian. Nilai residual pada perusahaan IKAI lebih besar daripada perusahaan ARNA. Hal tersebut dapat mengindikasikan terjadi manajemen laba akrual pada perusahaan IKAI. Nilai residual tertinggi terjadi pada tahun 2012 yang dimiliki oleh IKAI, hal tersebut menandakan bahwa pada tahun tersebut perusahaan IKAI terindikasi manajemen laba karena nilai residual sebesar -0,9482. Sedangkan nilai residual terendah terjadi pada tahun 2010 yang dimiliki oleh ARNA sehingga dinyatakan tidak terindikasi manajemen laba karena nilai residual sebesar -0,0338 dikategorikan lebih besar dari -0,075 maka mendekati nol.

Pada perusahaan ARNA nilai tertinggi terjadi pada tahun 2011 yaitu sebesar -0,2668 dan yang terendah terjadi pada tahun 2010 yaitu sebesar -0,338. Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa ARNA terindikasi manajemen laba selama tahun 2010-2012 karena nilai residual setiap tahunnya kurang dari dari -0,075. Kemudian pada perusahaan IKAI, nilai tertinggi terjadi pada tahun 2012 yaitu sebesar -0,9482 dan nilai residual terendah terjadi pada tahun 2010 yaitu sebesar 0,2054. Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa pada tahun 2010 dan 2012 IKAI terindikasi manajemen laba karena nilai residual tidak mendekati nol.

### STONE, CLAY, GLASS, AND CONCRETE PRODUCTS



**Gambar 4. Grafik Nilai MLA pada Sektor Industri Stone, Clay, Glass, and Concrete Products**

**Tabel 2. Klasifikasi Nilai Manajemen Laba Akruwal**

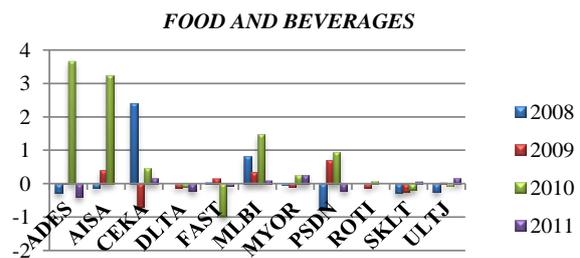
No. Klasifikasi	Status	Tahun			Total
		2010	2011	2012	
1 <-0,075	Terindikasi MLA	25	27	30	82
2 -0,075 s.d 0,075	Tidak Terindikasi MLA	11	10		28
3 >0,075	Terindikasi MLA	16	15	15	46
	Total	52	52	52	156

Berdasarkan pada Tabel 2 dapat di lihat bahwa jumlah perusahaan yang terindikasi manajemen laba akrual pada tahun 2010 sebanyak 41 perusahaan dari total 52 perusahaan. Kemudian untuk tahun 2011 yang terindikasi manajemen laba akrual sebanyak 42 perusahaan dan untuk tahun 2012 sebanyak 45 perusahaan. Persentase terindikasinya manajemen laba akrual selama tahun 2010-2012 sebesar 82,05%. Sedangkan pada tahun 2010 yang tidak terindikasi manajemen laba sebanyak 11 perusahaan. Kemudian pada tahun 2011 sebanyak 10 perusahaan dan tahun 2012 sebanyak 7 perusahaan dari total keseluruhan 52 perusahaan. Persentase perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba selama tahun 2010-2012 sebesar 17,95%. Persentase perusahaan yang terindikasi manajemen laba lebih besar dari persentase perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan *revenue model* sebagian besar perusahaan manufaktur terindikasi manajemen laba.

### b. Conditional Revenue Model

Berdasarkan pada Tabel 3 dapat diketahui bahwa besarnya nilai rata-rata manajemen laba pada setiap sektor industri dan masing-masing

tahun. Secara keseluruhan nilai rata-rata residual tertinggi dimiliki oleh sektor *food and beverages* yaitu sebesar 0,24138 nilai tersebut mengindikasikan adanya manajemen laba karena lebih besar dari 0,075. Sedangkan nilai rata-rata residual terendah dimiliki oleh sektor *paper and allied products* yaitu sebesar -0,5402, hal itu menandakan bahwa tidak terindikasi manajemen laba. Sehingga apabila diamati dari rata-rata nilai residual, sektor industri tersebut dinyatakan terindikasi manajemen laba.



**Gambar 5. Nilai MLA Pada Sektor Industri Food and Beverages**

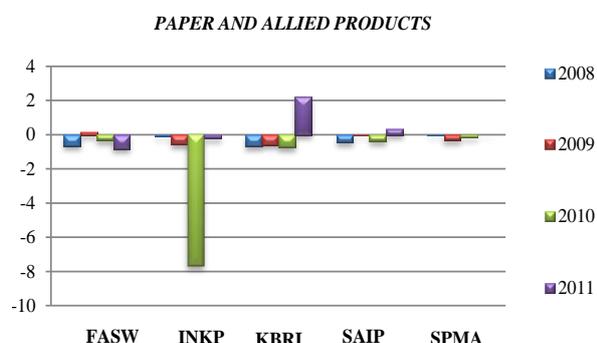
Berdasarkan pada Gambar 5 dapat diketahui bahwa nilai residual manajemen laba di setiap perusahaan berbeda-beda pada masing-masing tahunnya. Secara keseluruhan hampir semua perusahaan terindikasi adanya manajemen laba. Pada perusahaan ADES nilai residual tertinggi terjadi pada tahun 2010 yang mengindikasikan adanya manajemen laba dan nilai residual terendah terjadi pada tahun 2009 yang mengindikasikan tidak terjadi manajemen laba. Pada perusahaan AISA nilai tertinggi terjadi pada tahun 2010 mengindikasikan adanya manajemen laba dan nilai terendah pada tahun 2011 yang juga

**Tabel 3. Perkembangan Manajemen Laba Akruwal dengan Conditional Revenue Model**

No	Sektor Industri	Mean	Tahun				N
			2008	2009	2010	2011	
1	Adhesive	0.0595	0.5346	-0.545	0.3006	-0.0521	12
2	Apparel and Other Textile Products	-0.1057	-0.2697	-0.1339	-0.1183	0.0697	24
3	Automotive and Allied Products	-0.0402	-0.0341	-0.3866	0.0721	0.1876	28
4	Cables	0.1859	-0.1851	-0.5082	0.9591	0.4782	16
5	Cement	-0.1101	-0.0765	-0.0187	0.0170	-0.0319	12
6	Chemical and Allied	0.0149	-0.5429	0.5816	0.3479	-0.3267	12
7	Consumer Goods	0.51	0.7015	0.5283	0.2150	0.5952	4
8	Electronic and Office Equipment	0.0272	0.1312	-0.22	0.4232	-0.2254	8
9	Febricated Metal Products	-0.0979	0.0679	-0.3486	-0.095	-0.0160	8
10	Food and Beverages	0.2413	0.1385	0.0381	0.8036	-0.0404	44
11	Lumber and Wood Products	-0.279	-0.4235	-0.0569	-0.329	-0.3064	8
12	Metal and Allied Products	-0.115	0.0188	-0.4705	-0.082	0.0738	28
13	Paper and Allied Products	-0.5402	-0.3697	-0.2634	-1.8467	0.3189	20
14	Phamaceuticals	0.0298	-0.0297	0.3966	-0.2283	-0.0191	20
15	Plastics and Glass Products	0.1589	0.2603	0.1852	0.3669	-0.1769	28
16	Stone, Clay, Glass and Concrete Products	0.0608	0.1524	0.0271	0.3847	-0.3208	12
17	Textile Mill Products	0.0681	-0.1447	-0.4287	0.3701	0.4757	16
18	Tobacco Manufacturers	-0.2366	-0.3892	-0.339	-0.252	0.0337	8

tidak mengindikasikan adanya manajemen laba. Kemudian pada perusahaan CEKA nilai tertinggi terjadi pada tahun 2008 yang mengindikasikan adanya manajemen laba. Pada tahun 2009 CEKA juga mengalami hal yang sama yaitu terindikasi manajemen laba karena nilai residualnya mencapai -0,6929. Sedangkan nilai terendah terjadi pada tahun 2011 sehingga juga terindikasi adanya manajemen laba. Selanjutnya untuk perusahaan FAST nilai residual tertinggi terjadi pada tahun 2010 dan nilai residual terendah terjadi pada tahun 2011. Pada perusahaan MLBI nilai residual yang melebihi dari ketetapan terjadi pada tahun 2008 dan 2010 sehingga pada tahun tersebut terindikasi manajemen laba. Pada perusahaan PSDN nilai residual yang mengindikasikan adanya manajemen laba terjadi selama tahun 2008-2010.

Berdasarkan pada Gambar 6 dapat diketahui bahwa terjadi fluktuasi manajemen laba pada masing-masing perusahaan yang tergabung dalam sektor industri *paper and allied product*. Grafik tersebut menggambarkan perkembangan manajemen laba yang dimulai pada tahun 2008 sampai 2011. Secara keseluruhan nilai residual tertinggi dimiliki oleh INKP pada tahun 2010 yang mengindikasikan manajemen laba karena nilai residualnya mencapai -7,675. Sedangkan nilai residual terendah dimiliki oleh SPMA pada tahun 2008 yang tidak mengindikasikan terjadi manajemen laba karena nilai residualnya sangat mendekati nol. Dalam grafik tersebut juga dapat dilihat perusahaan yang terindikasi manajemen laba. Pada sektor *paper and allied products* terdapat tiga perusahaan yang terindikasi manajemen laba yaitu FASW, INRU dan SAIP. Sedangkan pada perusahaan lain tidak terindikasi manajemen laba akrual. Dari pernyataan tersebut dapat ditarik kesimpulan bahwa dari kelima perusahaan yang dijadikan obyek penelitian terdapat tiga perusahaan yang terindikasi manajemen laba akrual.



**Gambar 6.** Nilai MLA Pada Sektor Industri *Paper and Allied Products*

**Tabel 4.** Klasifikasi Nilai Manajemen Laba Akrual

No.	Klasifikasi	Status	Tahun				Total
			2008	2009	2010	2011	
1	<-0,075	Terindikasi MLA	43	50	38	33	164
	-0,075 s.d	Tidak Terindikasi					
2	0,075	MLA	15	13	9	12	49
3	>0,075	Terindikasi MLA	19	14	30	32	95
Total			77	77	77	77	308

**Tabel 5.** Komponen Perhitungan Revenue Model

Komponen	Tahun		
	2010	2011	2012
Piutang Usaha	550.771	714.893	864.084
Pendapatan Kuartal ke-3	5.375.225	6.526.858	7.637.923
Pendapatan Kuartal ke-4	7.307.155	8.899.294	10.298.658
Perubahan Piutang Usaha	0.3772	0.2102	0.2329
Perubahan Pendapatan Kuartal ke-3	0.2421	0.2706	0.0775
Perubahan Pendapatan Kuartal ke-4	0.3276	0.1968	0.0850

Berdasarkan pada Tabel 4 dapat dilihat bahwa jumlah perusahaan yang dijadikan obyek penelitian sebanyak 77 perusahaan. Tabel tersebut menunjukkan adanya perusahaan yang terindikasi manajemen laba pada tahun 2008 sebanyak 62 perusahaan dari total 77 perusahaan. Kemudian untuk tahun 2009 yang terindikasi manajemen laba sebanyak 65 perusahaan dan untuk tahun 2010 sebanyak 68 perusahaan. Dan untuk tahun 2011 sebanyak 64 perusahaan yang terindikasi manajemen laba akrual. Persentase terindikasinya manajemen laba selama tahun 2008-2011 sebesar 84,42%. Sedangkan pada tahun 2008 yang tidak terindikasi manajemen laba sebanyak 15 perusahaan. Kemudian pada tahun 2009 sebanyak 12 perusahaan dan tahun 2010 sebanyak 9 perusahaan dan tahun 2011 sebanyak 12 perusahaan dari total keseluruhan 77 perusahaan. Persentase perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba selama tahun 2008-2011 sebesar 15,58%. Persentase perusahaan yang terindikasi manajemen laba lebih besar dari persentase perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba. Sehingga dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan *conditional revenue model* sebagian besar perusahaan manufaktur yang terindikasi manajemen laba.

Model dari Stubben (2010) ini menggunakan piutang sebagai fungsi dari perubahan pendapatan. Piutang dianggap memiliki hubungan kuat dan hubungan langsung pada pendapatan. Hal ini juga berhubungan dengan kebijakan manajemen yang dapat menentukan dalam pemberian kredit. Ketika pendapatan mengalami kenaikan maka dapat disertai dengan kenaikan piutang. Piutang yang tidak normal, tinggi atau rendah, dianggap mengindikasikan adanya manajemen pendapatan.

Teori tersebut terbukti dalam penelitian ini dimana peningkatan pendapatan juga mengakibatkan peningkatan pula pada piutang usaha. Pola manajemen laba yang dapat dilakukan pada model ini yaitu dengan cara menaikkan angka laba atau juga dengan menurunkan angka laba yang berhubungan langsung dengan perolehan pendapatan.

Komponen perhitungan *conditional revenue model* terdapat penambahan komponen selain pendapatan yaitu umur perusahaan, ukuran perusahaan dan *gross profit margin*. Stubben (2010) menilai bahwa umur perusahaan, ukuran perusahaan dan *gross profit margin* mampu menjelaskan piutang usaha pada akhir tahun. Penggunaan ukuran perusahaan dianggap mampu mewakili kekuatan finansial perusahaan tersebut. Kemudian untuk umur perusahaan merupakan tahapan perusahaan dalam siklus bisnis sehingga dapat mengetahui perkembangan setiap tahunnya. Apakah perusahaan dengan jangka waktu berdirinya perusahaan yang sudah lama juga terbukti terindikasi manajemen laba akrual. Sedangkan *gross profit margin* dianggap suatu komponen yang mampu mewakili kinerja operasional perusahaan dan dapat diperbandingkan dengan pesaing lain. Berdasarkan Tabel diatas dapat dilihat bahwa nilai perkomponen menandakan adanya penurunan dan peningkatan disetiap tahunnya. Perubahan tersebut juga berpengaruh terhadap besarnya piutang usaha sebagai komponen utama sehingga apabila terjadi peningkatan maka piutang usaha juga akan bertambah. Sedangkan apabila terjadi penurunan maka piutang usaha juga akan mengalami penurunan.

**Tabel 6. Komponen Perhitungan Conditional Revenue Model**

Komponen Perhitungan	Tahun			
	2008	2009	2010	2011
Piutang Usaha (REC)	240,523	241,835	281,370	299,713
Pendapatan (REV)	2,263,020	2,033,817	2,582,316	2,913,415
Ukuran Perusahaan (SIZE)	5.902	5.879	5.916	5.952
Umur Perusahaan (AGE)	31.79	32.79	33.79	34.87
GRM	0.189204	-0.0094	0.09942	0.22968
Perubahan Pendapatan (DREV)	0.5852	-0.0295	0.33608	0.26218
Pendapatan dan Size (DREVSIZ)	3.4612	-0.1227	2.31884	1.55259
Pendapatan dan Umur (DREVAGE)	14.633	-1.0177	10.5833	8.49725
Pendapatan dan Umur kuadrat (DREVAGE_SQ)	20,248	-855.84	17526.5	12291.3
Pendapatan dan GRM (DREVGRM)	0.1054	0.22877	0.16869	0.06527
Pendapatan dan GRM kuadrat (DREVGRM_SQ)	0.0337	-1.3062	-0.058	0.03371

Hasil penelitian secara umum konsisten dengan beberapa hasil penelitian sebelumnya, dimana pendapatan dan kontra akunya, yaitu piutang merupakan akun yang dapat dimanfaatkan untuk melakukan manajemen laba (Stubben 2010; Callen *et al.* 2008). Hasil penelitian ini sekaligus memberikan pembuktian atas hasil riset yang dilakukan oleh Gunny (2005), Kristina & Siregar (2008), Oktorina dkk. (2008). Penelitian tersebut mengungkapkan bahwa pendapatan dan piutang merupakan bagian dalam pengukuran manajemen laba akrual, meskipun terjadi pergeseran perilaku manajer dalam melakukan manajemen laba, yaitu manajemen laba akrual menuju manajemen laba riil.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan pada hasil analisis dengan menggunakan revenue model sebanyak 8 sektor industri yang terindikasi manajemen laba akrual selama tahun 2010-2012. Kedelapan sektor industri tersebut terdiri dari *apparel and other textile products, cement, electronic and office equipment, food and beverages, pharmaceuticals, plastic and glass products, stone, clay, glass and concrete products*, dan *tobacco manufacturers*. Sedangkan lima sektor lainnya dinyatakan tidak terindikasi manajemen laba akrual dengan pendekatan RDM. Kelima sektor tersebut adalah *automotive and allied products, chemical and allied, metal and allied products, paper and allied products*, dan *textile mill products*.

Pada pengukuran *conditional revenue model* (CRM) terdapat 18 sektor industri yang dijadikan obyek penelitian. Dari 18 sektor tersebut yang terindikasi manajemen laba akrual sebanyak 11 sektor industri yang terindikasi manajemen laba akrual. Kesebelas sektor industri tersebut adalah *apparel and other textile products, cables, cement, consumer goods, fabricated metal products, food and beverages, lumber and wood products, metal and allied products, paper and allied products, plastics and glass products* dan *tobacco manufacturers*. Dari kesebelas sektor industri tersebut yang memiliki nilai rata-rata tertinggi adalah *food and beverages* dan nilai terendah dimiliki oleh *paper and allied products*. Sedangkan 7 perusahaan lainnya dinyatakan tidak terindikasi manajemen laba akrual dengan pendekatan CRM.

Klasifikasi nilai manajemen laba berdasarkan pada pengukuran *revenue model* membuktikan bahwa terdapat 41 perusahaan yang terindikasi manajemen laba pada tahun 2010. Kemudian untuk tahun 2011 yang terindikasi manajemen laba sebanyak 42 perusahaan dan untuk tahun 2012 sebanyak 45 perusahaan.

Persentase terindikasinya manajemen laba selama tahun 2010-2012 sebesar 82,05%. Sedangkan pada tahun 2010 yang tidak terindikasi manajemen laba sebanyak 11 perusahaan. Kemudian pada tahun 2011 sebanyak 10 perusahaan dan tahun 2012 sebanyak 7 perusahaan dari total keseluruhan 52 perusahaan. Persentase perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba selama tahun 2010-2012 sebesar 17,95%. Berdasarkan hasil persentase dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan *revenue model* sebagian besar perusahaan manufaktur terindikasi manajemen laba.

Selanjutnya untuk klasifikasi nilai manajemen laba akrual dengan pengukuran *conditional revenue model* dapat membuktikan bahwa terdapat 62 perusahaan yang terindikasi manajemen laba pada tahun 2008. Kemudian untuk tahun 2009 yang terindikasi manajemen laba sebanyak 65 perusahaan dan untuk tahun 2010 sebanyak 68 perusahaan. Dan untuk tahun 2011 sebanyak 64 perusahaan yang terindikasi manajemen laba. Persentase terindikasinya manajemen laba selama tahun 2008-2011 sebesar 84,42%. Sedangkan sisanya merupakan perusahaan yang tidak terindikasi manajemen laba selama tahun 2008-2011 dengan persentase sebesar 15,58%. Berdasarkan hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa dengan menggunakan *conditional revenue model* hampir seluruh perusahaan manufaktur pada masing-masing industri dinyatakan terindikasi manajemen laba.

Keterbatasan penelitian ini adalah peneliti tidak memperoleh data secara lengkap sehingga mengurangi jumlah obyek penelitian yang akan diteliti. Hal itu dikarenakan tidak banyak perusahaan yang mempublikasikan laporan keuangan triwulanan dan tahunan selama periode penelitian. Peneliti tidak menggunakan periode 2012 dalam penelitian dikarenakan adanya perubahan konvergensi IFRS yang mulai diberlakukan sehingga tidak dapat membandingkan bagaimana manajemen laba akrual pada perusahaan manufaktur ketika sebelum perubahan kebijakan dan setelah perubahan kebijakan. Dan Peneliti tidak membahas komponen perubahan dalam konvergensi IFRS yang berdampak pada hasil penelitian.

Implikasi pada riset mendatang adalah pada penggunaan pendekatan CRM dan RM sebagai pengukur manajemen laba. Riset selanjutnya juga menambah jumlah obyek penelitian tidak hanya pada perusahaan manufaktur saja sehingga hasil penelitian semakin baik. Kemudian disarankan

akan lebih baik jika peneliti selanjutnya mempertimbangkan adanya perubahan-perubahan kebijakan dalam IFRS yang juga berpengaruh terhadap manajemen laba akrual. Salah satu tujuan implementasi IFRS secara *mandatory* adalah mengurangi perilaku manajemen laba para manajer. Namun beberapa penelitian menunjukkan bahwa terdapat pergeseran perilaku manajemen laba, dari akrual menuju riil. Model Stubben dengan menggunakan akun piutang dan pendapatan dengan data tiga bulanan menjadi alternatif penting dalam melakukan manajemen laba secara akrual namun memiliki akurasi yang lebih baik.

## DAFTAR PUSTAKA

- Callen, J. L., Robb, S. W., & Segal, D. (2008). Revenue manipulation and restatements by loss firms. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 27(2), 1-29.
- Dechow, P. M., Sloan, R. G. & Sweeney, A. P. (1995). Detecting Earnings Management. *The Accounting Review*, 70(2), 193-225.
- Gunny, K. (2005). "What are the Consequences of Real Earnings Management?". *Working Paper, University of Colorado*, 1-46.
- Jensen, M. C., & Meckling, W. H. (1976). Theory of the Firm: Managerial behaviour, agency Cost and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics*, 3(4), 305-360.
- Jones, J. J. (1991). Earnings Management During Import Relief Investigations. *Journal of Accounting Research*, 29(2), 193-228.
- Kristina, B. M. & Siregar, B. (2008). Pengaruh Manajemen Laba Nyata Terhadap Kinerja. *Jurnal Akuntansi dan Manajemen*, 19(3), 185-196.
- Oktorina, Megawati, & Yanthi. (2008). Analisis Arus Kas Kegiatan Operasi dalam Mendeteksi Manipulasi Aktivitas Rill dan Dampak Terhadap Kinerja Pasar. *Simposium Nasional Akuntansi XI, Pontianak*.
- Ikatan Akuntan Indonesia. (2009). *Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 1 (Revisi 2009)*.
- Scott, W. R. (2012). *Financial Accounting Theory*, 6<sup>th</sup> Edition. Prentice Hall
- Stubben, S. R. (2010). Discretionary Revenues as a Measure of Earnings Management. *The Accounting Review*, 85(2), 695-717.
- Sulistiyanto, S. (2008). *Manajemen Laba: Teori dan Model Empiris*. Jakarta: Grasindo.

## Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba

Ingrid Christiani<sup>1</sup>; Yeterina Widi Nugrahanti<sup>1\*</sup>

<sup>1</sup>Fakultas Ekonomika dan Bisnis, Universitas Kristen Satya Wacana  
Jl. Diponegoro 52-60, Salatiga, Jawa Tengah 50711

\*Korespondensi penulis, email: yeterina.nugrahanti@staff.uksw.edu

### ABSTRAK

Tujuan penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh kualitas audit terhadap manajemen laba. Kualitas audit pada penelitian ini diukur dengan Kantor Akuntan Publik (KAP) menjadi *big four* dan *non-big four* dan spesialisasi industri auditor. Penelitian ini menggunakan empat variabel kontrol, yaitu ukuran perusahaan, *leverage*, rasio arus kas operasi dan pertumbuhan perusahaan. Data yang digunakan dalam penelitian ini merupakan data sekunder yang berasal dari laporan keuangan perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2010-2011. Dengan menggunakan *purposive sampling*, penelitian ini mendapat 174 sampel perusahaan. Metode analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah uji regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran KAP tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Dari keempat variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini, hanya arus kas operasi dan pertumbuhan yang berpengaruh terhadap manajemen laba, sementara kedua variabel lainnya, yaitu ukuran perusahaan dan *leverage*, tidak berpengaruh.

**Kata kunci:** Kualitas audit, ukuran KAP, spesialisasi industri auditor, manajemen laba.

### ABSTRACT

*The purpose of this study is to examine the effect of audit quality on earnings management. The audit quality is proxied by the Public Accounting Firm size- (big-four and non-big four) and auditor's industry specialisation. This study used four control variables, which are firm size, leverage, operating cash flow ratio and growth prospect. This study used secondary data derived from the financial statements of listed companies in Indonesia Stock Exchange in 2010-2011. Based on the method of purposive sampling method and was obtained 174 observations. The technique for examining the hypothesis is multiple regression analysis. The results show that accounting firm size does not significantly influence on the earnings management. Auditor's industry specialisation has a negative effect on the earnings management. Of the four control variables used in this study, only the operating cash flow and growth that effect on earnings management, while the other two variables, namely the firm size and leverage, have no effect.*

**Keywords:** *Audit quality, public accounting firm size, auditor's industry specialisation, earnings management.*

### PENDAHULUAN

Salah satu ukuran kinerja perusahaan yang sering digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan adalah laba yang dihasilkan perusahaan, laba tersebut diukur dengan dasar akrual (Subramanyam 1996). Kinerja manajemen perusahaan tercermin pada laba yang terkandung dalam laporan keuangan, sehingga informasi laba merupakan informasi yang penting sebagai dasar pengambilan keputusan investasi. Informasi laba ini sering

menjadi target rekayasa tindakan oportunistis manajemen untuk memaksimalkan kepentingannya, sehingga dapat merugikan investor. Perilaku mengatur laba perusahaan sesuai dengan keinginan manajemen ini dikenal dengan istilah manajemen laba (*earnings management*).

Manajemen laba timbul sebagai dampak persoalan keagenan yaitu ketidakselarasan kepentingan antara manajer dan pemilik perusahaan yang dikarenakan adanya asimetri informasi. Asimetri informasi adalah suatu kondisi dimana

adanya ketidakseimbangan dalam perolehan informasi antara manajemen dan pemegang saham dimana manajemen memiliki informasi yang lebih dibanding dengan pihak eksternal.

Kasus manajemen laba yang pernah terjadi di Indonesia adalah manajemen laba pada PT Kimia Farma Tbk. Pihak manajemen PT. Kimia Farma melakukan penggelembungan (*mark up*) laba pada laporan keuangan tahunan 2001 sebesar Rp 32,6 milyar. Berdasarkan penyelidikan Bapepam, disebutkan bahwa KAP yang mengaudit laporan keuangan PT Kimia Farma telah mengikuti standar audit yang berlaku, namun gagal mendeteksi kecurangan tersebut. Selain itu, KAP tersebut juga tidak terbukti membantu manajemen melakukan kecurangan tersebut (Kompas, 21 November 2002).

Untuk dapat mengembalikan kepercayaan pihak pemakai laporan keuangan, sangat diharapkan kualitas audit yang baik (Lughiatno, 2010). Namun tidak dapat dipungkiri bahwa laporan keuangan perusahaan akan diaudit oleh auditor yang memiliki kualitas yang berbeda-beda. Ardiati (2005) menyatakan audit yang berkualitas tinggi (*high-quality auditing*) bertindak sebagai pencegah manajemen laba yang efektif, karena reputasi manajemen akan hancur dan nilai perusahaan akan turun apabila pelaporan yang salah ini terdeteksi dan terungkap. Ratmono (2010) menyatakan bahwa auditor yang berkualitas mampu mendeteksi tindakan manajemen laba yang dilakukan klien. Jasa audit merupakan alat *monitoring* terhadap kemungkinan timbulnya konflik kepentingan antara pemilik dan manajer serta antara pemegang saham dengan jumlah kepemilikan yang berbeda. Jasa audit dapat mengurangi asimetri informasi antara manajer dan *stakeholder* perusahaan dengan memperbolehkan pihak luar untuk memeriksa validitas laporan keuangan (Jensen dan Meckling, 1976).

Kualitas audit dapat diukur dengan menggunakan ukuran KAP (KAP *The big-4* dan KAP *non The big-4*) dan spesialisasi industri auditor (Gerayli *et al.*, 2011). Gerayli *et al.* (2011) menyatakan bahwa ukuran KAP berhubungan negatif dengan manajemen laba yang diukur dengan *discretionary accrual*. Rusmin (2010) dan Meutia (2004) menyatakan bahwa tindakan manajemen laba terhadap hasil audit yang dilakukan oleh KAP *The big-4* lebih rendah daripada KAP *non The big-4*.

Penelitian yang dilakukan Gramling *et al.* (2001) menunjukkan bahwa penggunaan spesialisasi industri auditor dapat mengetahui adanya manajemen laba, kesalahan prediksi dan kemampuan untuk memprediksi arus kas mendatang. Hal ini berarti laba perusahaan yang diaudit oleh

spesialisasi industri auditor mempunyai daya prediksi arus kas mendatang yang lebih akurat dibandingkan dengan auditor non spesialisasi industri. Becker *et al.* (1998) menjelaskan bahwa adanya spesialisasi industri auditor dapat mendeteksi manajemen laba karena spesialisasi industri auditor memiliki pengetahuan lebih (*superior knowledge*) tentang industri tertentu.

Manajemen laba merupakan fenomena dalam bidang akuntansi yang masih sangat penting untuk diteliti pada saat ini, walaupun memang sudah cukup banyak peneliti yang melakukan penelitian mengenai manajemen laba. Peneliti masih tertarik untuk melakukan penelitian mengenai manajemen laba karena berdasarkan hasil penelitian Leuz *et al.* (2003) menunjukkan bahwa Indonesia berada dalam kluster negara-negara dengan perlindungan investor yang lemah, sehingga terjadinya praktik manajemen laba yang tinggi.

Penelitian ini mengacu pada penelitian Gerayli *et al.* (2011), tujuan penelitian ini adalah untuk mengevaluasi pengaruh kualitas audit terhadap manajemen laba. Kualitas audit pada penelitian ini dilihat dari ukuran KAP dan spesialisasi industri auditor. Gerayli *et al.* (2011) menggunakan sampel seluruh perusahaan non keuangan di Iran pada tahun 2004-2009. Hasil dari penelitian tersebut membuktikan bahwa kualitas audit yang diprosikan dengan ukuran KAP dan spesialisasi industri auditor memiliki pengaruh negatif terhadap manajemen laba. Penelitian ini menguji kembali temuan dari Gerayli *et al.* (2011) pada perusahaan publik di Indonesia dan penelitian ini menggunakan pengklasifikasian spesialisasi industri auditor yang didasarkan pada persentase jumlah perusahaan yang diaudit oleh auditor dalam suatu industri (Andreas 2012).

Hasil dari penelitian ini diharapkan dapat berguna bagi perusahaan terkait dengan pemilihan auditor yang menghasilkan kualitas audit yang tinggi, baik auditor KAP *The big-4* maupun spesialisasi industri auditor. Selain itu, hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi investor sebagai tambahan informasi mengenai kondisi suatu perusahaan sehingga mereka dapat berhati-hati sebelum melakukan investasi.

## Teori Agensi

Timbulnya praktik manajemen laba dapat dijelaskan dengan teori agensi yang disebabkan adanya asimetri informasi. Asimetri informasi merupakan suatu kondisi adanya ketidakseimbangan perolehan informasi antara pihak manajemen dan pemegang saham. Manajer memiliki lebih banyak informasi daripada pemegang saham karena

manajer sebagai pengelola perusahaan. Informasi yang lebih sedikit yang dimiliki oleh pemegang saham dapat memicu manajer menggunakan posisinya dalam perusahaan untuk mengelola laba yang dilaporkan (Zou dan Elder 2004). Kondisi ini menyebabkan munculnya konflik kepentingan antara pemegang saham (prinsipal) dengan manajer (agen), dimana antara agen dan prinsipal ingin memaksimalkan kesejahteraan masing-masing dengan informasi yang dimiliki. Dalam kondisi asimetri seperti ini perlu ada orang ketiga sebagai penengah antara manajer dan pemegang saham yang berperan untuk mengontrol atau sebagai mediator yang mengawasi kinerja agen agar sesuai dengan harapan dan keinginan prinsipal. Auditor merupakan pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholder*) dan pihak manajer (*agent*) dalam mengelola keuangan perusahaan.

### Manajemen Laba

Sulistiyanto (2008) menjelaskan bahwa manajemen laba merupakan upaya manajer perusahaan untuk mempengaruhi informasi dalam laporan keuangan dengan tujuan untuk mengelabui *stakeholder* yang ingin mengetahui kinerja dan kondisi perusahaan. Manajemen laba merupakan salah satu faktor yang dapat mengurangi kredibilitas laporan keuangan dan menambah bias dalam laporan keuangan, serta dapat mengganggu para pemakai laporan keuangan dalam mempercayai angka-angka dalam laporan keuangan tersebut (Setiawati dan Na'im 2001).

Terdapat motivasi yang mendorong manajer untuk berperilaku oportunistik yang sejalan dengan tiga hipotesis utama dalam teori akuntansi positif (*Positive Accounting Theory*), yaitu *bonus plan hypothesis*, *debt covenant hypothesis* dan *political cost hypothesis* (Watts dan Zimmerman 1990). Dalam *bonus plan hypothesis* dijelaskan bahwa pemilik perusahaan berjanji manajer akan menerima sejumlah bonus jika kinerja perusahaan mencapai jumlah tertentu. Janji bonus inilah yang merupakan alasan bagi manajer untuk mengelola dan mengatur laba perusahaan pada tingkat tertentu sesuai dengan yang disyaratkan agar dapat menerima bonus. Menurut *debt covenant hypothesis*, disebutkan bahwa dalam konteks perjanjian hutang, manajer akan mengelola dan mengatur laba perusahaan agar kewajiban hutang perusahaan yang seharusnya diselesaikan pada tahun tertentu dapat ditunda untuk tahun berikutnya. Menurut *political cost hypothesis*, disebutkan bahwa manajemen laba disebabkan adanya regulasi dari pemerintah, misalnya regulasi dalam penetapan pajak. Besar kecilnya pajak tergantung

pada besar kecilnya laba perusahaan. Semakin besar laba perusahaan, maka semakin besar pula pajak yang akan ditarik oleh pemerintah. Kondisi inilah yang merangsang manajer untuk mengelola dan mengatur laba perusahaan agar besarnya pajak yang dibayarkan tidak terlalu tinggi.

Manajemen laba dapat terjadi karena dalam penyusunan laporan keuangan menggunakan basis akrual. Akuntansi berbasis akrual menggunakan prosedur akrual, *deferral*, pengalokasian yang bertujuan untuk menghubungkan pendapatan, biaya, keuntungan (*gains*), dan kerugian (*losses*) untuk menggambarkan kinerja perusahaan selama periode berjalan, meski kas belum diterima dan dikeluarkan (Sulistiyanto, 2008). Manajemen laba diproksikan dengan menggunakan *discretionary accruals* (DAC). Menurut Healy (1985) konsep model akrual memiliki dua komponen, yaitu *discretionary accruals* dan *non discretionary accruals*. *Discretionary accruals* merupakan komponen akrual yang dapat diatur dan direkayasa sesuai dengan kebijakan (*discretion*) manajerial, sementara *non discretionary accruals* merupakan komponen akrual yang tidak dapat diatur dan direkayasa sesuai dengan kebijakan manajer perusahaan. Manajer akan melakukan manajemen laba dengan memanipulasi akrual-akrual tersebut untuk mencapai tingkat pendapatan yang diinginkan.

### Kualitas Audit

Meutia (2004) mendefinisikan audit sebagai suatu proses untuk mengurangi ketidakselarasan informasi yang terdapat antara manajer dan para pemegang saham dengan menggunakan pihak luar untuk memberikan pengesahan terhadap laporan keuangan. DeAngelo (1981) mendefinisikan kualitas audit sebagai probabilitas gabungan untuk mendeteksi dan melaporkan kesalahan yang material dalam laporan keuangan. Kualitas audit dipandang sebagai kemampuan untuk mempertinggi kualitas pelaporan keuangan perusahaan. Dengan kualitas audit yang tinggi diharapkan mampu meningkatkan kepercayaan investor. Kualitas audit diproksikan dengan dua variabel yaitu ukuran KAP (*KAP The big- 4* dan *KAP Non The big- 4*) dan spesialisasi industri auditor (Gerayli *et al.* (2011).

### Ukuran KAP dan Manajemen Laba

Timbulnya praktik manajemen laba dapat dijelaskan dengan teori agensi. Di dalam teori agensi mengasumsikan bahwa agen memiliki lebih banyak informasi daripada prinsipal, karena prinsipal tidak dapat mengamati kegiatan yang dilakukan agen secara terus-menerus. Dalam kon-

disi asimetri seperti ini perlu ada orang ketiga yaitu auditor sebagai pihak yang dianggap mampu menjembatani kepentingan pihak prinsipal (*shareholder*) dan pihak manajer (*agent*) dalam mengelola keuangan perusahaan. Ardiati (2005) menyebutkan bahwa audit yang berkualitas tinggi (*high-quality auditing*) bertindak sebagai pencegah manajemen laba yang efektif, karena reputasi manajemen akan hancur dan nilai perusahaan akan turun apabila pelaporan yang salah ini terdeteksi dan terungkap. Kualitas audit dalam penelitian ini diukur dengan ukuran KAP (KAP *The big-4* dan KAP *Non The big-4*) dan spesialisasi industri auditor.

DeAngelo (1981) menyatakan bahwa kualitas audit yang dilakukan oleh akuntan publik dapat dilihat dari ukuran KAP yang melakukan audit. KAP besar (*big-4 accounting firms*) dipersepsikan akan melakukan audit dengan lebih berkualitas dibandingkan dengan KAP kecil (*non big-4 accounting firm*). Hal tersebut karena KAP besar memiliki lebih banyak sumber daya dan lebih banyak klien sehingga mereka tidak tergantung pada satu atau beberapa klien saja, selain itu karena reputasinya yang telah dianggap baik oleh masyarakat menyebabkan mereka akan melakukan audit dengan lebih berhati-hati.

Craswell *et al.* (1995) menunjukkan bahwa KAP *Big-6* menyediakan lebih banyak sumber daya manusia untuk *staff training* dan pengembangan keahlian pada bidang industri tertentu dibandingkan KAP *non Big-6*. Selain itu, KAP *Big-6* memiliki posisi yang lebih baik untuk melakukan negosiasi dengan klien yang bermaksud mengadopsi praktik-praktik akuntansi agresif dibandingkan KAP *non Big-6*. Oleh karena itu KAP *Big-6* yang sekarang menjadi KAP *Big-4* dapat mengurangi manajemen laba.

Meutia (2004), Sanjaya (2008) dan Herusetya (2009) menemukan bahwa semakin tinggi kualitas audit yang menggunakan ukuran KAP (KAP *The Big-4*) maka semakin rendah manajemen laba yang terjadi di perusahaan tersebut. Selain di Indonesia, penelitian Rusmin (2010) di seluruh perusahaan non keuangan di Singapura tahun 2003 dan penelitian Gerayli *et al.* (2011) di seluruh perusahaan non keuangan di Iran tahun 2004 juga menemukan ukuran KAP berhubungan negatif dengan manajemen laba. Berdasarkan hal tersebut maka dapat dirumuskan hipotesis:

H1: Ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

### **Spesialisasi Industri Auditor dan Manajemen Laba**

Gramling *et al.* (2001) menyatakan bahwa KAP yang memfokuskan pada industri tertentu

akan cenderung berinvestasi pada teknologi, fasilitas-fasilitas fisik, pada personil, dan sistem kontrol organisasi yang dapat meningkatkan kualitas audit pada KAP yang terfokus pada industri tersebut. Selain itu, auditor yang memiliki pengalaman dalam industri tertentu akan mampu mendeteksi kesalahan dalam data klien pada industri tersebut daripada auditor yang tidak terfokus pada industri tertentu. Hal ini berarti bahwa spesialisasi industri auditor memiliki kemampuan untuk mendeteksi *error* dan memiliki pengalaman yang lebih baik daripada non spesialisasi industri auditor. Hal ini ditunjang oleh beberapa hasil penelitian yang menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor, mampu membatasi praktik manajemen laba akrual (Krishnan 2003 dan Balsam *et al.* 2003). Maletta dan Wright (1996) menjelaskan bahwa auditor yang memiliki pemahaman yang lebih komprehensif tentang suatu tren dan karakteristik industri tertentu akan lebih efektif dalam melakukan audit daripada auditor yang tidak memiliki pengetahuan tentang industri tertentu tersebut.

Secara singkat, spesialisasi industri auditor memiliki pemahaman yang lebih baik tentang karakteristik industri, lebih patuh terhadap standar auditing, memahami resiko dan masalah dalam industri yang diaudit, memiliki kemampuan mendeteksi *error* lebih baik daripada non spesialisasi industri auditor sehingga spesialisasi industri auditor dapat lebih baik mengurangi manajemen laba akrual daripada non-spesialisasi industri auditor (Januarsari 2009). Penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Zhou and Elder (2001), Gerayli *et al.* (2011) dan penelitian Rusmin (2010) menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Berdasarkan hal tersebut maka hipotesis yang diajukan penelitian adalah:

H2: Spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba.

## **METODE PENELITIAN**

### **Populasi dan Sampel**

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2010-2011. Penentuan sampel perusahaan dilakukan dengan metode *purposive sampling* dengan kriteria sebagai berikut: (1) Perusahaan publik terdaftar di BEI tahun 2010-2011 yang tidak teregulasi. Klasifikasi industri perusahaan publik yang tidak teregulasi sesuai dengan penelitian (Dunn *et al.* 2000) dan Mayangsari (2004) yang telah disesuaikan dengan klasifikasi industri pada Bursa Efek Indonesia serta

kondisi di Indonesia yaitu *Basic industry and chemicals, Miscellaneous industry, Property and real estate industry* serta *Trade, services and investment industry*. (2) Sampel industri yang digunakan adalah industri yang minimal memiliki 30 perusahaan, sesuai dengan penelitian Craswell *et al.* (1995). (3) Perusahaan menerbitkan laporan keuangan yang telah diaudit untuk periode yang berakhir 31 Desember. (4) Data-data mengenai variabel penelitian yang akan diteliti tersedia lengkap dalam laporan keuangan tahunan perusahaan yang diterbitkan pada tahun 2010-2011.

### Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data sekunder. Data sekunder yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah laporan keuangan perusahaan yang telah diaudit pada tahun 2010-2011 pada perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Data sekunder yang dikumpulkan diperoleh dari Pusat Informasi Data Fakultas Ekonomika dan Bisnis Universitas Kristen Satya Wacana, *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD), dan melalui website [www.idx.co.id](http://www.idx.co.id).

### Variabel Penelitian

#### *Variabel Dependen (Variabel Terikat)*

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah manajemen laba yang diukur dengan menggunakan model DeAngelo. DeAngelo (1986) berpendapat bahwa total akrual terdiri atas *discretionary accruals* dan *non-discretionary accruals*, dimana total akrual tidak mudah terobservasi. Pendekatan ini berasumsi bahwa komponen *non-discretionary accruals* cenderung stabil sepanjang waktu sehingga yang layak dipertimbangkan adalah komponen *discretionary accruals*. Sehingga, jika *discretionary accruals* mempunyai rata-rata sama dengan nol selama periode estimasi maka model ini layak digunakan untuk mengukur *discretionary accruals* tanpa kesalahan. Perhitungan tingkat akrual yang tidak normal (*discretionary accruals*) diawali dengan perhitungan *total accruals*.

1. *Total accruals* didapat dengan rumus sebagai berikut (Teoh *et al.* 1998)

$$TAC_t = (NI_t - CFFO_t)$$

Dengan:

$TAC_t$  = *Total accruals* pada periode tahun t

$NI_t$  = *Net income* pada periode tahun t

$CFFO_t$  = *Cash flow from operation* pada periode tahun t

#### 2. Perhitungan *Nondiscretionary Accruals*

DeAngelo (1986) mengasumsikan bahwa *total accruals* yang *nondiscretionary* mengikuti pola *random walk*. Dengan demikian, *total accruals* yang *nondiscretionary* (tingkat akrual yang wajar atau normal) pada periode t diasumsikan sama dengan *total accruals* yang *nondiscretionary* pada periode t-1.

$$NDA_t = TAC_{t-1}$$

Dengan:

$NDA_t$  = *Nondiscretionary Accruals* pada periode t

$TAC_{t-1}$  = *Total accruals* pada periode tahun t-1

3. Setelah menghitung  $NDA_t$ , maka dapat dihitung besarnya  $DA_t$ , dengan rumus:

$$DA_t = (TAC_t - NDA_t) / TA_t$$

Dengan:

$DA_t$  = *Discretionary Accruals* pada periode t

$TAC_t$  = *Total accruals* pada periode tahun t

$NDA_t$  = *Nondiscretionary Accruals* pada periode t

$TA_t$  = *Total asset* pada periode t

#### *Variabel Independen (Variabel bebas)*

Variabel independen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kualitas audit yang diukur dengan ukuran KAP (KAP *The big-4* dan KAP *non The big-4*) dan spesialisasi industri auditor:

1. Ukuran KAP

Pengukuran variabel ukuran KAP menggunakan variabel dummy, nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh KAP *The big-4*, dan 0 jika lainnya (Gerayli *et al.* 2011).

2. Spesialisasi industri auditor

Dimulai dengan penelitian mula-mula auditor *the Big-8*, auditor dengan spesialisasi industri umumnya didefinisikan sebagai auditor yang melakukan audit lebih dari 10 persen dari pendapatan perusahaan dalam satu industri (Craswell, dkk. 1995). Setelah konsolidasi dari *the Big-8* menjadi *the Big-6*, maka pengukuran spesialisasi menjadi 15 persen sebagai ambang batas (Krishnan 2003) hingga 20 persen (Dunn *et al.* 2000)

Berdasarkan penelitian sebelumnya, Auditor dikatakan spesialis jika auditor tersebut mengaudit 15% dari total perusahaan yang ada dalam industri tersebut, sesuai dengan penelitian Craswell *et al.* (1995). Pengklasifikasian ini didasarkan pada persentase jumlah perusahaan yang diaudit oleh auditor dalam suatu industri (Andreas, 2012). Pengukuran variabel ini menggunakan variabel dummy, nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh spesialisasi industri auditor, dan 0 jika lainnya.

### Variabel kontrol

Variabel kontrol adalah variabel yang dikendalikan atau dibuat konstan sehingga hubungan variabel bebas terhadap variabel terikat tidak dipengaruhi oleh faktor luar yang tidak diteliti (Widhiarso 2011). Variabel kontrol yang digunakan dalam penelitian ini sesuai dengan penelitian Gerayli *et al.* (2011) yaitu:

#### 1. Ukuran Perusahaan

Ukuran perusahaan dapat menentukan seberapa besar praktik manajemen laba yang dilakukan oleh manajer perusahaan. Perusahaan besar cenderung bertindak hati-hati dalam melakukan pengelolaan perusahaan dan cenderung melakukan pengelolaan laba secara efisien. Zhou dan Elder (2004) menyatakan bahwa perusahaan besar cenderung akan mengurangi tindakan manajemen laba untuk menghindari pengawasan ketat dari analisis keuangan dan investor. Variabel ukuran perusahaan diukur dengan menggunakan logaritma natural dari total aset perusahaan (Gerayli *et al.* 2011)

#### 2. Leverage

*Leverage* adalah perbandingan antara total utang dan total aset yang menunjukkan beberapa bagian aset yang digunakan untuk menjamin utang. Perusahaan yang memiliki kemungkinan lebih tinggi dalam melanggar perjanjian utang maka perusahaan cenderung melakukan manajemen laba untuk meningkatkan laba perusahaan (Healy dan Palepu 2001).

$$\text{Rumus: } \text{LEV} = \frac{\text{Total utang}}{\text{Total aset}} \quad (\text{Gerayli et al., 2011})$$

#### 3. Operating Cash Flow ratio

Penelitian Rusmin (2010) mendefinisikan *operating cash flow ratio* sebagai arus kas dari aktivitas operasi dibagi dengan total aset. Menurut Becker *et al.* (1998), arus kas dari aktivitas operasi berpengaruh terhadap tindakan manajemen perusahaan dalam mengelola laba.

$$\text{Rumus: } \text{OCF} = \frac{\text{arus kas dari aktivitas operasi}}{\text{total aset}}$$

Gerayli *et al.* (2011)

#### 4. Growth Prospect

*Growth Prospect* diukur menggunakan perbandingan antara *market value of equity* dibagi dengan *book value of equity* (Gerayli *et al.*, 2011).

$$\text{Growth Prospect} = \frac{\text{market value equity}}{\text{book value equity}}$$

$$\text{Market value equity} = \text{Total outstanding share} \times \text{harga saham}$$

### Teknik Analisis

#### 1. Uji Asumsi Klasik

Dalam penelitian ini digunakan uji asumsi klasik. Pengujian asumsi klasik bertujuan

untuk menentukan ketepatan model. Uji asumsi klasik yang akan digunakan dalam penelitian ini meliputi uji normalitas (kolmogorov-smirnov), multikolinearitas (VIF dan tolerance), heterokedastisitas (glejser) dan autokolerasi (run test) (Ghozali 2011).

#### 2. Uji Hipotesis

Uji hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda (*multiple regression*). Hipotesis H1 dan H2 akan diuji dengan menggunakan model empiris sebagai berikut:

$$\text{ABSDA} = \alpha + \beta_1 \text{BIG-4} + \beta_2 \text{SPEC} + \beta_3 \text{SIZE} + \beta_4 \text{LEV} + \beta_5 \text{OCF} + \beta_6 \text{GWTH} + \varepsilon$$

Dimana:

$\alpha$  = konstanta

$\beta$  = koefisien variabel

ABSDA = nilai *absolute* dari *discretionary accruals* (manajemen laba). Digunakan nilai absolut karena yang menjadi perhatian dalam penelitian ini adalah besaran dari akrual diskresioner tersebut, bukan arahnya (positif atau negatif) (Balsam *et al.* 2003).

BIG-4 = ukuran KAP, nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh KAP *The big-4*, dan 0 jika lainnya.

SPEC = spesialisasi industri auditor, nilai 1 jika perusahaan diaudit oleh spesialisasi industri auditor, dan 0 jika lainnya.

SIZE = logaritma natural dari total akiva.

LEV = rasio total hutang atas total aset perusahaan.

OCF = *operating cash flow ratio*.

GWTH = nilai pasar ekuitas dibagi nilai buku ekuitas.

$\varepsilon$  = *residual of error*

### HASIL ANALISIS DAN PEMBAHASAN

#### Sampel Penelitian

Penelitian ini menggunakan perusahaan publik yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada tahun 2010-2011. Berdasarkan *purposive sampling*, didapatkan 174 perusahaan publik yang dijadikan sampel. Dengan jumlah tahun penelitian adalah 2 tahun (2010-2011), maka total data penelitian adalah 348 data. Proses pengambilan sampel dapat dilihat dari Tabel 1.

#### Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif bertujuan untuk memberikan gambaran atau deskripsi dari suatu data yang dilihat dari jumlah sampel, nilai minimum, nilai maksimum, dan nilai rata-rata (*mean*) dari masing-masing variabel seperti ukuran perusahaan (SIZE), *leverage* (LEV), *operating cash flow* (OCF), pertumbuhan perusahaan (GWTH) dan *absolute discretionary accrual* (ABSDA). Gambaran variabel penelitian dapat dilihat pada Tabel 2, 3, dan 4.

**Tabel 1. Sampel Penelitian**

1. Perusahaan publik yang tidak teregulasi terdaftar di BEI tahun 2010-2011	223
2. Perusahaan publik yang tidak teregulasi yang tidak menerbitkan laporan tahunan pada tahun 2010-2011	(19)
3. Perusahaan publik yang tidak teregulasi yang menyajikan laporan keuangan dalam satuan mata uang asing pada tahun 2010-2011	(13)
4. Data tidak lengkap	(17)
Sampel yang digunakan	174
Tahun Pengamatan	2
Jumlah sampel total selama periode penelitian	348

**Tabel 2. Deskriptif Variabel Penelitian**

	N	Minimum	Maximum	Mean
LnSize	348	23,0529	31,4692	27,5621
Lev	348	0,0058	2,0691	0,4818
OCF	348	-0,2939	0,4235	0,0508
GWTH	348	-4,8441	11,4053	1,6550
ABSDA	348	0,00046	0,68963	0,08942

**Tabel 3. Hasil Distribusi Frekuensi Ukuran KAP**

	Jumlah Perusahaan	Persentase
Auditor KAP Non Big- 4	238	68%
Auditor KAP Big- 4	110	32%
Total	348	100%

**Tabel 4. Hasil Distribusi Frekuensi Spesialisasi industri auditor**

	Jumlah Perusahaan	Persentase
Auditor Non Spesialis	254	73%
Auditor Spesialis	94	27%
Total	348	100%

Berdasarkan Tabel 3 dapat dilihat terdapat 110 perusahaan atau 32% perusahaan yang menggunakan jasa KAP *Big-4* dalam mengaudit laporan keuangannya. Tabel 4 menjelaskan terdapat 94 perusahaan atau 27% perusahaan yang menggunakan jasa spesialisasi industri auditor dalam mengaudit laporan keuangannya.

### Uji Asumsi Klasik

Sebelum melakukan analisis regresi, diperlukan pengujian asumsi klasik agar sampel dapat benar-benar mewakili populasi secara keseluruhan. Uji asumsi klasik yang dilakukan dalam penelitian ini meliputi uji normalitas, uji multikolinieritas, uji autokorelasi dan uji heteroskedastisitas.

Hasil uji normalitas dengan menggunakan uji statistik non-parametrik *Kolmogorov-Smirnov* (KS) yang menunjukkan nilai *Kolmogorov-Smirnov*

sebesar 3,196 dan tidak signifikan jika nilai  $p$  (*asympt.sig. 2-tailed*)  $< 0,05$ . Karena nilai  $p$  (*asympt.sig. 2-tailed*) sebesar 0,000 ( $p < 0,05$ ) maka menunjukkan bahwa residual tidak terdistribusi secara normal. Untuk menormalkan data residual tersebut, dilakukan transformasi data dengan metode logaritma natural (Ln) (Ghozali 2011). Metode logaritma natural yang dilakukan adalah dalam bentuk *semi-log*. Sehingga model regresi berubah menjadi:

$$\text{LnABSDA} = \alpha + \beta_1 \text{BIG-4} + \beta_2 \text{SPEC} + \beta_3 \text{SIZE} + \beta_4 \text{LEV} + \beta_5 \text{OCF} + \beta_6 \text{GWTH} + e$$

Hasil uji multikolinieritas menunjukkan bahwa nilai *tolerance* berada diantara nilai 0,441 hingga 0,943 dan nilai VIF berada diantara nilai 1,060 hingga 2,268. Berdasarkan hasil pengujian tersebut, tidak ada satupun variabel bebas (variabel independen) yang memiliki nilai *tolerance* dibawah 0,10 dan nilai VIF diatas 10. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi multikolinieritas antar variabel bebas di dalam model regresi.

Hasil uji autokorelasi dari pengujian statistik menggunakan uji *Run Test*. Uji *Run Test* digunakan untuk melihat apakah data residual terjadi secara random atau tidak (Ghozali 2011). Uji *Run Test* menunjukkan nilai signifikansi sebesar 0,390 lebih dari 0,05 maka dapat disimpulkan bahwa dalam model regresi tidak terdapat masalah autokorelasi.

Hasil uji heteroskedastisitas dengan menggunakan uji *Glejser* yang menunjukkan bahwa nilai signifikansinya berada di antara 0,052 hingga 0,785. Berdasarkan hasil pengujian tersebut, tidak ada variabel yang memiliki nilai di bawah 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak terdapat heteroskedastisitas pada data yang diuji dalam model regresi.

### Pengujian Hipotesis

Hasil pengujian hipotesis dapat dilihat pada Tabel 5.

**Tabel 5. Pengujian Hipotesis**

Variabel	Unstandarized Coefficients (B)	t	Sig
(Constant)	-1,820	-1,551	0,122
Big- 4	0,240	1,185	0,237
Spec	-0,602	-3,038	0,003
LnSize	-0,051	-1,190	0,235
Lev	0,463	1,939	0,053
OCF	-1,907	-3,004	0,003
GWTH	0,099	2,675	0,008
Adjusted R <sup>2</sup> = 0,072; F-test = 5,500; Sig F = 0,000			

Berdasarkan hasil Tabel 5 dapat dilihat bahwa nilai dari *adjusted R<sup>2</sup>* sebesar 0,072 yang berarti sebesar 7,2% variasi variabel terikat dapat dijelaskan oleh variasi dari variabel bebas. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa sebesar 7,2% manajemen laba yang diproksikan dengan nilai *absolute discretionary accruals* dipengaruhi secara bersama-sama oleh variabel independen ukuran KAP (BIG-4) dan spesialisasi industri auditor (SPEC) dan variabel kontrol ukuran perusahaan (SIZE), *leverage* (LEV), rasio arus kas operasi (OCF), dan pertumbuhan perusahaan (GWTH). Sedangkan sisanya 92,8% dipengaruhi oleh variabel lain yang tidak dimasukkan didalam model. Meskipun nilai *adjusted R<sup>2</sup>* rendah, tetapi dengan nilai F-test sebesar 5,500 dengan signifikansi 0,000, bahwa angka signifikansi 0,000 lebih kecil dari 0,05 mengindikasikan bahwa model yang digunakan dalam penelitian ini layak.

### **Ukuran KAP dan Manajemen Laba**

Dari Tabel 5 menunjukkan variabel ukuran KAP memiliki t-hitung sebesar 1,185 dan nilai signifikansi sebesar 0,237. Jika melihat tingkat signifikansinya berada di atas 0,05 maka ukuran KAP tidak berpengaruh signifikan terhadap manajemen laba. Hal ini berarti bahwa hipotesis 1 ditolak. Hasil pengujian hipotesis pertama ini tidak sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Gerayli *et al.* (2011) dan Rusmin (2010) yang menemukan ukuran KAP berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Akan tetapi, hasil pengujian dari hipotesis yang pertama ini sejalan dengan penelitian dari Luhglatno (2010) dan Rahmadika (2011) yang menyatakan bahwa KAP *Big-4* ternyata belum mampu membatasi praktik manajemen laba.

Kualitas audit yang diproksikan dengan ukuran KAP, dalam penelitian ini tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Hal ini dimungkinkan praktik manajemen laba terjadi karena perusahaan memiliki keinginan agar kinerja keuangan perusahaan tampak bagus dimata calon investor, namun mengabaikan keberadaan auditor *Big-4* (Luhglatno 2010). Selain itu, dengan adanya keberadaan auditor *Big-4* bukan untuk mengurangi manajemen laba, tetapi lebih kepada peningkatan kredibilitas laporan keuangan dengan mengurangi gangguan yang ada didalamnya sehingga bisa menghasilkan laporan keuangan yang lebih handal (Cahyonowati 2006).

### **Spesialisasi Industri Auditor dan Manajemen Laba**

Dari hasil pengujian hipotesis yang kedua menunjukkan variabel spesialisasi industri auditor

(SPEC) memiliki t-hitung sebesar -3,038 dan nilai signifikansi sebesar 0,003. Jika memperhatikan tingkat signifikansinya berada di bawah 0,05 maka spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Hal ini berarti bahwa hipotesis 2 diterima. Hasil pengujian hipotesis kedua ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Balsam *et al.* (2003) dan Gerayli *et al.* (2011) yang menunjukkan bahwa spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif dengan manajemen laba. Hasil penelitian ini juga konsisten dengan penelitian dilakukan Gramling *et al.* (2001) menunjukkan bahwa penggunaan spesialisasi industri auditor dapat mengetahui adanya manajemen laba, kesalahan prediksi dan kemampuan untuk memprediksi arus kas mendatang. Becker *et al.* (1998) menjelaskan bahwa spesialisasi industri auditor dapat mendeteksi manajemen laba karena spesialisasi industri auditor memiliki pengetahuan lebih (*superior knowledge*) tentang industri tertentu. Kemampuan spesialisasi industri auditor untuk mendeteksi manajemen laba akan mendorong klien untuk tidak melakukan manajemen laba sehingga kualitas laba meningkat. Selain itu spesialisasi industri auditor juga dapat mendeteksi manajemen laba untuk mempertahankan reputasi mereka sebagai auditor.

Hasil penelitian ini sejalan dengan penelitian Maletta dan Wright (1996) yang menyimpulkan bahwa auditor yang memiliki pemahaman yang lebih komprehensif tentang suatu tren dan karakteristik industri tertentu akan lebih efektif dalam melakukan audit daripada auditor yang tidak memiliki pengetahuan tentang industri tertentu tersebut. Dengan demikian, spesialisasi industri auditor memiliki pemahaman yang lebih baik tentang karakteristik industri, lebih patuh terhadap standar auditing, memahami resiko dan masalah dalam industri yang diaudit, memiliki kemampuan mendeteksi *error* lebih baik daripada non spesialisasi industri auditor sehingga spesialisasi industri auditor dapat lebih baik mengurangi manajemen laba akrual daripada non spesialisasi industri auditor (Januarsari 2009).

### **Pengaruh ukuran perusahaan, leverage, rasio arus kas operasi dan pertumbuhan perusahaan terhadap manajemen laba.**

Variabel kontrol ukuran perusahaan memiliki t-hitung sebesar -1,190 dengan tingkat signifikansi 0,235. Tingkat signifikansi berada diatas 0,05. Hal tersebut memberi arti bahwa ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Zuhroh (1997) menyatakan bahwa besar kecilnya asset yang dimiliki oleh perusahaan

tidak menjadi pertimbangan satu-satunya bagi para investor dalam mengambil pertimbangan investasi, tetapi masih terdapat faktor-faktor lain yang lebih penting, misalnya tingkat keuntungan dan prospek perusahaan di masa yang akan datang, dan besarnya asset yang dimiliki oleh perusahaan tidak menjamin menghasilkan kinerja yang baik.

Variabel kontrol *leverage* memiliki t-hitung sebesar 1,939 dan nilai signifikansi sebesar 0,053. Nilai signifikansi sebesar  $0,053 > 0,05$  berarti variabel *leverage* tidak signifikan pada level 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa *leverage* tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Hal ini dikarenakan perusahaan tidak harus bergantung pada manajemen laba untuk keamanan perjanjian hutang. Zhou dan Elder (2004) menyatakan ada beberapa hal lain yang berpengaruh pada keamanan perjanjian hutang, misalkan kredibilitas perusahaan, jaminan yang diberikan perusahaan dan ketepatan waktu pembayaran angsuran.

Variabel kontrol rasio arus kas operasi memiliki t-hitung sebesar -3,004 dan nilai signifikansi sebesar 0,003. Nilai signifikansi sebesar  $0,003 < 0,05$  berarti variabel rasio arus kas operasi signifikan pada level 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa rasio arus kas operasi berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Chen *et al.* (2005). Arus kas dari aktivitas operasi mencerminkan kemampuan riil perusahaan dalam menghasilkan dana (arus dana). Artinya, jika arus kas dari aktivitas operasi perusahaan tinggi, motivasi untuk melakukan manajemen laba akan menurun karena perusahaan secara riil mampu menghasilkan dana yang cukup sehingga tidak perlu melakukan manajemen laba. Hal yang sebaliknya terjadi pada saat arus kas dari aktivitas operasi rendah, dimana manajemen akan termotivasi untuk menunjukkan perbaikan kinerja dengan melakukan manajemen laba (Nastiti dan Gumanti 2011).

Variabel kontrol pertumbuhan perusahaan memiliki t-hitung sebesar 2,675 dan nilai signifikan sebesar 0,008. Nilai signifikansi sebesar  $0,008 < 0,05$  berarti variabel pertumbuhan perusahaan signifikan pada level 5% sehingga dapat disimpulkan bahwa pertumbuhan perusahaan berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Madhogarhia & Koher (2009) menemukan bahwa perusahaan dengan tingkat pertumbuhan yang semakin tinggi akan cenderung lebih banyak melakukan manajemen laba. Hal ini dapat disebabkan perusahaan dengan pertumbuhan yang tinggi mempunyai insentif untuk mempertahankan tingkat pertumbuhannya yang tinggi dengan melakukan manajemen laba.

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan data yang telah dikumpulkan dan pengujian yang telah dilakukan terhadap permasalahan dengan menggunakan model analisis regresi berganda, maka dapat diambil kesimpulan kualitas audit yang diprosikan dengan ukuran KAP (KAP *The big- 4* dan KAP *non The big-4*) tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Hasil mendukung penelitian Luhglatno (2010) dan Rahmadika (2011). Hal ini dimungkinkan praktik manajemen laba terjadi karena perusahaan memiliki keinginan agar kinerja keuangan perusahaan tampak bagus dimata calon investor, namun mengabaikan keberadaan auditor *Big-4* (Luhglatno 2010).

Kualitas audit yang diprosikan dengan spesialisasi industri auditor berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Hasil tersebut mendukung penelitian Gerayli *et al.* (2011), Becker *et al.* (1998) dan Gramling *et al.* (2001). Hal ini dikarenakan spesialisasi industri auditor memiliki pengetahuan lebih (*superior knowledge*) tentang industri tertentu. Kemampuan spesialisasi industri auditor untuk mendeteksi manajemen laba akan mendorong klien untuk tidak melakukan manajemen laba sehingga kualitas laba meningkat. Selain itu spesialisasi industri auditor juga dapat mendeteksi manajemen laba untuk mempertahankan reputasi mereka sebagai auditor.

Penelitian ini menggunakan variabel kontrol berupa ukuran perusahaan, leverage, rasio arus kas operasi dan pertumbuhan perusahaan. Ukuran perusahaan tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Hasil tersebut tidak mendukung penelitian Gerayli *et al.* (2011). Hal ini dimungkinkan karena besar kecilnya asset yang dimiliki oleh perusahaan tidak menjadi pertimbangan satu-satunya bagi para investor dalam mengambil pertimbangan investasi (Zuhroh 1997). Variabel leverage tidak berpengaruh terhadap manajemen laba. Hasil tersebut tidak mendukung penelitian Gerayli *et al.* (2011). Hal ini dimungkinkan perusahaan tidak harus bergantung pada manajemen laba untuk keamanan perjanjian hutang. Variabel rasio arus kas operasi berpengaruh negatif terhadap manajemen laba. Hasil tersebut tidak mendukung penelitian Gerayli *et al.* (2011). Ketika arus kas dari aktivitas operasi perusahaan tinggi, motivasi untuk melakukan manajemen laba akan menurun karena perusahaan secara riil mampu menghasilkan dana yang cukup sehingga tidak perlu melakukan manajemen laba. Variabel pertumbuhan perusahaan berpengaruh positif terhadap manajemen laba. Hasil tersebut mendukung penelitian Gerayli *et al.* (2011). Perusahaan dengan pertumbuhan yang tinggi mempunyai

insentif untuk mempertahankan tingkat pertumbuhannya dengan melakukan manajemen laba.

Keterbatasan dari penelitian ini antara lain pengukuran terhadap variabel manajemen laba hanya berfokus terhadap manajemen laba akrual saja. Untuk penelitian mendatang hendaknya mempertimbangkan unsur manajemen laba riil (A'Rahman dan Hutagaol 2008; Lestari dan Herusetya 2013). Selain itu pengukuran kualitas audit pada penelitian ini hanya menggunakan ukuran KAP dan spesialisasi industri auditor. Pada penelitian berikutnya dapat menggunakan masa penugasan audit dan independensi sebagai ukuran kualitas audit (DeAngelo 1981 dan Lestari dan Herusetya 2013).

Berdasarkan hasil penelitian ini, dapat disarankan bagi investor sebelum melakukan pengambilan keputusan investasi di suatu perusahaan untuk hendaknya lebih memilih perusahaan yang menggunakan spesialisasi industri auditor karena dengan adanya spesialisasi industri auditor dapat membatasi praktik manajemen laba yang terjadi di suatu perusahaan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Andreas, Hans Hananto. (2012), "Spesialisasi Industri Auditor Sebagai Prediktor Earnings Response Coefficient Perusahaan Publik Yang Terdaftar Di BEI", *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 14, No. 2, November 2012: 69-80.
- Anthony, Robert, N., & Govindarajan, V. (2005), "Sistem Pengendalian Manajemen", *Jakarta: Salemba Empat*.
- A'Rahman, A., & Hutagaol, Y. (2008). "Manajemen Laba Melalui Akrual dan Aktivitas Real Pada penawaran Perdana dan Hubungannya dengan Kinerja Jangka Panjang." *Jurnal Akuntansi dan Keuangan Indonesia*, Vol. 5, No. 1, Juni 2008.
- Balsam, S., Khrisnan, J., dan Yang, J. S. (2003), "Auditor Industry Specialization and Earnings Quality". *Auditing: A journal of Practice & Theory*, 22. p. 71.
- Becker, C.L., Mark, L. DeFond, J.J. & Subramanyam, K.R. (1998), "The Effect of Audit Quality on Earnings Management". *Social Science Research Network*, 1-24
- Cahyonowati, Nur (2006), *The Effect of Firm Size, Leverage and Firm Growth on Earnings Management with Auditor's Industry Expertise as a Moderating Variable (Empirical Evidence from the Jakarta Stock Exchange*. Tesis tidak dipublikasikan. Magister Akuntansi Undip.
- Chen, K., Lin, K., & Zhou, J. (2005), "Audit Quality and Earnings Management for Taiwan IPO firms. *Managerial Auditing Journal*, 20(1), 86-104.
- Craswell, A. T., Francis, J. R., & Taylor, S. L. (1995), "Auditor brand name reputations and industry specialisations", *Journal of Accounting and Economics*, 20(3), 297-322. [http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101\(95\)00403-3](http://dx.doi.org/10.1016/0165-4101(95)00403-3)
- DeAngelo, Linda Elizabeth. (1981), "Auditor Size And Audit Quality," *Journal of Accounting and Economics*, 3(3). 1981, pp. 183-199.
- DeAngelo. (1986). "Accounting Numbers as Market Valuation Substitutes: A Study of Management Buyouts of Public Shareholders." *The Accounting Review*, 61, 400-420
- Dunn, K., Mayhew, B., and Morsfield, S. (2000), "Auditor Industry Specialization and Client Disclosure Quality", <http://www.papers.ssrn.com/diakses> 18 Januari 2015.
- Ebrahim, Ahmad, (2001). "Audit Quality, Auditor Tenure, Client Importance, and Earnings Management: An Additional Evidence". <http://www.papers.ssrn.com/diakses> 18 Januari 2015.
- Gramling, A.A., Johnson, V.E. & Khurana, I.K. (2001), "Audit Firm Industry Specialization and Financial Reporting Quality, " *Working Paper*, Georgia State University and University of Missouri-Columbia.
- Gerayli, M., Ma'atofa, S., & Yane Sari, A.M. (2011). "Impact of audit quality on Earnings Management: From Iran". *International Research Journal of Finance and Economics*, Issue 66, pp. 77-84. [www.eurojournals.com/IRJFE](http://www.eurojournals.com/IRJFE) 66 07 in access on 30 October 2011.
- Ghozali, Imam. (2011). "Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 19", *Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro*.
- Healy, P. M. (1985) "The effect of bonus schemes on accounting decisions," *Journal of Accounting and Economics*, 7(1-3), 1985, 85-107.
- Healy, P.M and Palepu K.G. (2001), "Information Asymetri, Corporate Disclosure and The Capital Markets: A Review of The Empirical Disclosure Literature", *Journal of Accounting and Economics*, 31(1-3), 405-440.
- Herusetya, A. (2009), "Efektifitas Pelaksanaan Corporate Governance dan Audit Eksternal-Auditor Dengan Spesialisasi Industri Dalam Menghambat Manajemen Laba", *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 13(2), 167-188.
- Indah, E., dan Erni, E. (2006). "Manajemen Laba Pada Periode Sebelum dan Sesudah Penawaran Saham Perdana di Bursa Efek Jakarta: dengan Model DeAngelo", *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 2(2), 67-81.

- Januarsi, Yeni. (2009). "Peran Auditor Spesialis Dalam Mengurangi Manajemen Laba AkruaI Dan Manajemen Laba Real Pada Periode Sebelum dan Sesudah Keputusan Menteri Keuangan No. 423/KMK.06/2002", *Simpodium Nasional Akuntansi 12*, Palembang: 4-6 November 2009.
- Kompas. (2002). "Kasus Kimia Farma Kesalahan Manajemen Lama". *Kompas*, 21 November 2002.
- Krishnan, Gopal, V. (2003). "Does Big- Six Auditor Industry Expertise Constrain Earnings Management?" *Accounting Horizon*, 17, 1.
- Lestari, P., dan Herusetya, A. (2013). Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba Transaksi Real-Pengakuan Pendapatan Strategis. *Jurnal Akuntansi dan Keuangan*, Vol. 15. No 2, November 2013, 75-85.
- Leuz, C., Nanda, D., & Wysocki, P. (March 2003). "Earnings management and investor protection: an international comparison". *Journal of Financial Economics*. 69. www.elsevier.com. diunduh pada 20 Januari 2015.
- Luhglatno. (2010). "Analisis Pengaruh Kualitas Audit Terhadap Manajemen Laba (Studi Pada Perusahaan Yang Melakukan IPO di Indonesia)", *Fokus Ekonomi*, Vol. 5, No. 2.
- Madhogarhia, P., & Kohers, S. N. (2009). Earnings Management Practices Among Growth and Value Firms. *Applied Financial Economics*, 19, 1767-1778.
- Mayangsari, Sekar. (Mei 2004). "Bukti Empiris Pengaruh Spesialisasi Industri Auditor Terhadap Earnings Response Coefficient", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 7(2), pp.154-178.
- Maletta, M., and Wright, A. (1996), "Audit evidence planning: an examination of industry error characteristics." *Auditing: A Journal of Practice and Theory*. 15(Spring), 71-86.
- Meutia, Inten. (2004), "Pengaruh Independensi Auditor Terhadap Manajemen Laba untuk KAP Big-5 dan Non Big-5". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. 7(3), 333-350.
- Nastiti, A. S., dan Gumanti, T. A. (2011), "Kualitas Audit dan Manajemen Laba Pada Initial Public Offerings di Indonesia", *Simpodium Nasional Akuntansi XIV*, Banda Aceh: 21-22 Juli 2011.
- Rahmadika. (2011), "Pengaruh kualitas Auditor terhadap Manajemen Laba (Studi Epiris pada Perusahaan Manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia Tahun 2008-2009)", *Skripsi Universitas Diponegoro*.
- Ratmono, Dwi (2010), "Manajemen Laba Riil dan Berbasis AkruaI: Dapatkah Auditor yang Berkualitas Mendeteksinya?". *Simpodium Nasional Akuntansi 13*. Purwokerto.
- Rusmin (2010), "Auditor Quality and Earnings Management: Singaporean Evidence", *Managerial Auditing Journal*, 25(7), 618-638.
- Sanjaya, I Putu Sugiarta. (2008), "Auditor Eksternal, Komite Audit, dan Manajemen Laba", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*. 11(1), 97-116.
- Setiawati, L., & Na'im, A. (May 2001), "Bank Health Evaluation by Bank Indonesia and Earnings Management in Banking Industry", *Gajah Mada International Journal of Business*. 3(2), 159-176.
- Subramanyam, K. R. (1996), "The Pricing of Discretionary Accruals". *Journal of Accounting and Economics*. 22, 249-281.
- Watts, R. L., and Zimmerman, J. L. (January 1990), "Positive Accounting Theory: A Ten Year Perspective," *The Accounting Review*. 65(1), 131-158.
- Widhiarso, Wahyu. (2011). "Analisis Data Penelitian Dengan Variabel Kontrol", Tersedia dari: URL: [http://widhiarso.staff.ugm.ac.id/files/Analisis Data dengan Menggunakan Variabel Kontrol.pdf](http://widhiarso.staff.ugm.ac.id/files/Analisis%20Data%20dengan%20Menggunakan%20Variabel%20Kontrol.pdf) diakses 16 Juli 2013.
- Teoh, S. H., Welch, I., dan Wong, T. J. (1998), "Earnings management and the long-run market performance of initial public offerings," *The Journal of Finance*. 50, 63-99.
- Zhou, J., and Elder, R. (2001). "Audit Firm Size, Industry Specialization and Earnings Management by Initial Public Offering Firms" SUNY at Binghamton *working paper*.
- Zhou, J., and Elder, R. (2004). "Audit Quality and Earnings Management by Seasoned Equity Offering Firms", *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*. 11(2), 95-120.
- Zuhroh, Diana. (1997). "Faktor-Faktor yang Berpengaruh pada Tindakan Perataan Laba pada Perusahaan Go-Publik di Indonesia". *Simpodium Nasional Akuntansi I*. Yogyakarta: September.