

JURNAL

AKUNTANSI & MANAJEMEN **JAM**

**PENGARUH FAKTOR INTERNAL DAN EKSTERNAL AUDITOR TERHADAP PENGHENTIAN
PREMATUR ATAS PROSEDUR DAN KUALITAS AUDIT**

Nita Andriyani Budiman

**PENGARUH TEKanan KETAATAN DAN TANGGUNGJAWAB PERSEPSIAN
PADA PENCIPTAAN *BUDGETARY SLACK***

*Evi Grediani
Slamet Sugiri*

**ORIENTASI KEWIRAUSAHAAN DAN KEBERHASILAN INOVASI: PERAN ORIENTASI PASAR
DAN GENDER SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI**

*Maria Pampa Kumalaningrum
Heni Kusumawati*

STRATEGIC CHANGE MANAGEMENT: A CASE STUDY OF PT. MARGARIA GROUP

*Annisa Rahma Herdyana
Rizal Syarief
Setiadi Djohar*

**PENGARUH KUALITAS UNGKAPAN SUKARELA TERHADAP *EARNINGS MANAGEMENT* DI
MODERASI BIAYA *RESEARCH AND DEVELOPMENT* PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR
YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA**

Jenni Veronika BR Ginting

**PENGARUH WAKTU, HARGA, KEAMANAN, DAN KEPERCAYAAN TERHADAP
KEPUASAN PEMBELIAN *ONLINE* YANG DIMEDIASI OLEH KEPUTUSAN
PEMBELIAN *ONLINE***

Revina Julina Marentek



Rp7.500,-

JAM	VOL. 24	NO. 3	Hal 131-195	DESEMBER 2013	ISSN: 0853-1259
-----	---------	-------	-------------	---------------	-----------------

Vol. 24, No. 3, Desember 2013

ISSN: 0853-1259

JURNAL
AKUNTANSI & MANAJEMEN

Tahun 1990

JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN (JAM)

EDITOR IN CHIEF

Djoko Susanto
STIE YKPN Yogyakarta

EDITORIAL BOARD MEMBERS

Dody Hapsoro
STIE YKPN Yogyakarta

I Putu Sugiarta Sanjaya
Universitas Atma Jaya Yogyakarta

Dorothea Wahyu Ariani
Universitas Atma Jaya Yogyakarta

Jaka Sriyana
Universitas Islam Indonesia

MANAGING EDITORS

Baldric Siregar
STIE YKPN Yogyakarta

EDITORIAL SECRETARY

Rudy Badrudin
STIE YKPN Yogyakarta

PUBLISHER

Pusat Penelitian dan Pengabdian Masyarakat STIE YKPN Yogyakarta
Jalan Seturan Yogyakarta 55281
Telpon (0274) 486160, 486321 ext. 1100 Fax. (0274) 486155

EDITORIAL ADDRESS

Jalan Seturan Yogyakarta 55281
Telpon (0274) 486160, 486321 ext. 1332 Fax. (0274) 486155
<http://www.stieykpn.ac.id> • *e-mail*: rudy.badrudin@stieykpn.ac.id
Bank Mandiri atas nama STIE YKPN Yogyakarta No. Rekening **137 - 0095042814**

Jurnal Akuntansi & Manajemen (JAM) terbit sejak tahun 1990. JAM merupakan jurnal ilmiah yang diterbitkan oleh Pusat Penelitian dan Pengabdian Masyarakat Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi Yayasan Keluarga Pahlawan Negara (STIE YKPN) Yogyakarta. Penerbitan JAM dimaksudkan sebagai media penguatan karya ilmiah baik berupa kajian ilmiah maupun hasil penelitian di bidang akuntansi dan manajemen. Setiap naskah yang dikirimkan ke JAM akan ditelaah oleh MITRA BESTARI yang bidangnya sesuai. Daftar nama MITRA BESTARI akan dicantumkan pada nomor paling akhir dari setiap volume. Penulis akan menerima lima eksemplar cetak lepas (*off print*) setelah terbit.

JAM diterbitkan setahun tiga kali, yaitu pada bulan April, Agustus, dan Desember. Harga langganan JAM Rp7.500,- ditambah biaya kirim Rp17.500,- per eksemplar. Berlangganan minimal 1 tahun (volume) atau untuk 3 kali terbitan. Kami memberikan kemudahan bagi para pembaca dalam mengarsip karya ilmiah dalam bentuk *electronic file* artikel-artikel yang dimuat pada JAM dengan cara mengakses artikel-artikel tersebut di *website* STIE YKPN Yogyakarta (<http://www.stieykpn.ac.id>).

DAFTAR ISI

**PENGARUH FAKTOR INTERNAL DAN EKSTERNAL AUDITOR TERHADAP PENGHENTIAN
PREMATUR ATAS PROSEDUR DAN KUALITAS AUDIT**

Nita Andriyani Budiman

131-142

**PENGARUH TEKANAN KETAATAN DAN TANGGUNG JAWAB
PERSEPSIAN PADA PENCIPTAAN BUDGETARY SLACK**

Evi Grediani

Slamet Sugiri

143-153

**ORIENTASI KEWIRAUSAHAAN DAN KEBERHASILAN INOVASI: PERAN ORIENTASI PASAR DAN
GENDER SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI**

Maria Pampa Kumalaningrum

Heni Kusumawati

155-165

STRATEGIC CHANGE MANAGEMENT: A CASE STUDY OF PT. MARGARIA GROUP

Annisa Rahma Herdyana

Rizal Syarief

Setiadi Djohar

167-174

**PENGARUH KUALITAS UNGKAPAN SUKARELA TERHADAP EARNINGS MANAGEMENT DI
MODERASI BIAYA RESEARCH AND DEVELOPMENT PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG
TERDAFTAR DIBURSA EFEK INDONESIA**

Jenni Veronika BR Ginting

175-184

**PENGARUH WAKTU, HARGA, KEAMANAN, DAN KEPERCAYAAN TERHADAP KEPUASAN PEMBELIAN
ONLINE YANG DIMEDIASI OLEH KEPUTUSAN PEMBELIAN ONLINE**

Revina Julina Marentek

185-195

Vol. 24, No. 3, Desember 2013

ISSN: 0853-1259

JURNAL
AKUNTANSI & MANAJEMEN

Tahun 1990

MITRA BESTARI JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN (JAM)

Editorial JAM menyampaikan terima kasih yang sebesar-besarnya kepada MITRA BESTARI yang telah menelaah naskah sesuai dengan bidangnya. Berikut ini adalah nama dan asal institusi MITRA BESTARI yang telah melakukan telaah terhadap naskah yang masuk ke editorial JAM Vol. 24, No. 1, April 2013; Vol. 24, No. 2, Agustus 2013; dan Vol. 24, No. 3, Desember 2013.

Andreas Lako

Universitas Katholik Soegijapranata

Agus Suman

Universitas Brawijaya

Akhmad Makhfatih

Universitas Gadjah Mada

FX. Sugiyanto

Universitas Diponegoro

HM. Wahyuddin

Universitas Muhammadiyah Surakarta

Mahmudah Enny W., M.Si.

Universitas Bhayangkara Surabaya

R. Maryatmo

Universitas Atma Jaya Yogyakarta

Wasiaturrahma

Universitas Airlangga

PENGARUH FAKTOR INTERNAL DAN EKSTERNAL AUDITOR TERHADAP PENGHENTIAN PREMATUR ATAS PROSEDUR DAN KUALITAS AUDIT

Nita Andriyani Budiman

E-mail: nita_andriyanibud@gmail.comSimak

ABSTRACT

The purpose of this study is to examine the influence of internal and external auditors factor to premature sign-off audit procedures and quality of audit. Auditor internal factors tested in this study is the locus of control, self esteem, and equity sensitivity. While external factors tested in this study was time pressure, detection risk, and review procedures and quality control. Respondents in this research is an auditor who works at public accounting firm in Yogyakarta and Surakarta. The primary data used in this study were collected through a questionnaire submitted directly to the respondents. Determination of the samples was done by purposive sampling method, where the 144 questionnaires distributed, only 106 questionnaires could be used for analysis. Hypothesis testing was performed using Structural Equation Modeling (SEM) were processed with the program AMOS 6.0. The results of this study indicate that the behavior of premature sign-off audit procedures is affected by the locus of control, time pressure, detection risk, and review procedures and quality control. In this study also proved that the behavior of premature sign-off audit procedures, equity sensitivity, and detection risk affect the quality of audits produced by the auditors.

Keywords: internal and external auditors, procedures and quality of audit

JEL classification: M42

PENDAHULUAN

Pengauditan didefinisikan sebagai suatu proses sistematis untuk mendapatkan dan mengevaluasi bukti yang berhubungan dengan asersi tentang tindakan-tindakan dan kejadian-kejadian ekonomi secara obyektif untuk menentukan tingkat kesesuaian antara asersi tersebut dengan kriteria yang telah ditetapkan dan mengkomunikasikan hasilnya kepada pihak-pihak yang berkepentingan. Audit atas laporan keuangan merupakan bagian dari jasa penjaminan yang diberikan Kantor Akuntan Publik (KAP) kepada sebuah perusahaan. Jasa penjaminan ini memiliki nilai karena pemberi jaminan bersifat independen dan tidak bias dengan informasi yang diperiksa.

Perusahaan diwajibkan untuk meminta pendapat audit dari auditor terhadap laporan keuangan yang akan dipublikasikan kepada masyarakat luas. Hal tersebut dilakukan sebagai bentuk penjaminan atas kepercayaan publik kepada perusahaan. Dengan adanya pelaksanaan jasa penjaminan diharapkan auditor dapat meningkatkan kualitas informasi melalui peningkatan kepercayaan dalam hal keandalan dan relevansi informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Pelaksanaan audit yang baik harus berdasarkan pada prinsip-prinsip akuntansi yang berlaku umum. Agar laporan audit yang dihasilkan dapat berkualitas dalam pengambilan keputusan, auditor harus benar-benar melaksanakan prosedur audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam Standar

Profesional Akuntan Publik (SPAP). Akan tetapi, fenomena perilaku yang dapat mengurangi kualitas audit yang dilakukan oleh auditor pada saat melakukan audit semakin banyak terjadi (Donnelly *et al.*, 2003; Radtke dan Tervo, 2004; Soobaroyen dan Chengabroyan, 2006; Weningtyas *et al.*, 2006).

Pengurangan kualitas dalam audit diartikan oleh Coram *et al.* (2004) sebagai pengurangan mutu yang dilakukan dengan sengaja oleh auditor dalam suatu proses audit. Pengurangan mutu tersebut dapat dilakukan auditor melalui tindakan seperti auditor yang mengurangi jumlah sampel audit, melakukan *review* yang kurang mendalam terhadap dokumen klien, tidak memperluas pemeriksaan ketika terdapat item yang kurang jelas, atau auditor memberikan pendapat audit saat semua prosedur audit yang disyaratkan belum dilakukan secara lengkap.

Penelitian yang dilakukan oleh Coram *et al.* (2004) menunjukkan bahwa salah satu bentuk perilaku auditor yang dapat mengurangi kualitas audit adalah penghentian prematur atas prosedur audit. Praktik penghentian prematur atas prosedur audit ini terjadi ketika auditor mendokumentasikan prosedur audit secara lengkap tanpa benar-benar melakukannya atau mengabaikan atau bahkan tidak melakukan beberapa prosedur audit yang disyaratkan akan tetapi auditor dapat memberikan pendapat audit atas suatu laporan keuangan (Shapeero *et al.*, 2003).

Praktik penghentian prematur atas prosedur audit ini akan berdampak terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Praktik tersebut juga dapat menyebabkan terjadinya peningkatan tuntutan hukum terhadap auditor. Jika salah satu atau beberapa langkah dalam prosedur audit dihilangkan, maka probabilitas auditor dalam membuat keputusan dan pendapat audit yang salah akan semakin tinggi. Praktik penghentian prematur atas prosedur audit ini juga dapat mengakibatkan informasi yang telah dikumpulkan oleh auditor menjadi tidak valid, tidak akurat, dan secara langsung dapat mengancam reliabilitas laporan keuangan yang telah diaudit. Selain itu, praktik tersebut cenderung dapat menurunkan kepercayaan publik terhadap profesi auditor dan akhirnya dapat mematikan profesi auditor itu sendiri.

Perilaku penghentian prematur atas prosedur audit yang dilakukan oleh auditor dapat disebabkan oleh faktor internal dan faktor eksternal. Faktor inter-

nal merupakan kepribadian dan kepercayaan diri yang terdapat dalam diri seorang auditor, sedangkan faktor eksternal diartikan sebagai salah satu komponen etika yang harus dijaga dan ditaati oleh auditor pada saat melakukan audit. Penelitian ini selain berfokus pada faktor internal seperti lokus kendali, *self esteem*, dan *equity sensitivity*, juga akan berfokus pada faktor eksternal seperti tekanan waktu, risiko deteksi, serta prosedur *review* dan kontrol kualitas.

Kualitas audit merupakan suatu fungsi penjaminan dimana kualitas tersebut akan digunakan untuk membandingkan kondisi yang sebenarnya dengan kondisi yang seharusnya. Agar laporan audit yang dihasilkan oleh auditor memiliki kualitas, auditor harus menjalankan pekerjaannya secara profesional dan independen, mematuhi standar auditing, memperoleh bukti kompeten yang cukup, dan melakukan tahap-tahap prosedur audit secara lengkap (Nataline, 2007). Penelitian ini merupakan pengembangan dari penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Weningtyas *et al.* (2006). Adapun yang membedakan penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah ditambahkannya empat variabel baru dimana tiga variabel diantaranya adalah faktor internal auditor (lokus kendali, *self esteem*, dan *equity sensitivity*) serta satu variabel yaitu variabel kualitas audit. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh 1) faktor internal auditor seperti lokus kendali, *self esteem*, dan *equity sensitivity* terhadap penghentian prematur atas prosedur audit; 2) faktor internal auditor seperti lokus kendali, *self esteem*, dan *equity sensitivity* terhadap kualitas audit; 3) faktor eksternal auditor seperti tekanan waktu, risiko deteksi, serta prosedur *review* dan kontrol kualitas terhadap penghentian prematur atas prosedur audit; 4) faktor eksternal auditor seperti tekanan waktu, risiko deteksi, serta prosedur *review* dan kontrol kualitas terhadap kualitas audit; dan 5) penghentian prematur atas prosedur audit terhadap kualitas audit.

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Penelitian Donnelly *et al.* (2003) menunjukkan bahwa tekanan waktu audit yang terkait dengan anggaran, tenggang waktu yang ditetapkan, dan pergantian staf secara tiba-tiba menempatkan tekanan yang signifikan pada keterlibatan tim audit. Tekanan tersebut dapat mengakibatkan penurunan pada kualitas audit terutama

dalam situasi dimana kinerja individu diukur dengan tenggang waktu yang ditetapkan dan estimasi anggaran. Donnelly *et al.* (2003) melakukan penelitian terhadap 10 Kantor Akuntan Publik (KAP) dengan jumlah responden sebanyak 113 auditor. Hasil penelitian Donnelly *et al.* (2003) menyatakan bahwa auditor yang memiliki lokus kendali eksternal berhubungan positif dengan tingkat penerimaan perilaku penyimpangan dalam audit.

Penelitian Soobaroyen dan Chengabroyan (2006) membuktikan apakah tekanan anggaran waktu yang diukur dengan keketatan anggaran berpengaruh terhadap perilaku penghentian prematur atas prosedur audit. Satu sisi ada tekanan yang lebih besar pada pengurangan biaya dan manajemen tepat waktu untuk menyelesaikan sebuah tugas audit dalam waktu yang dianggarkan, tetapi di sisi lain, auditor diharapkan untuk dapat menegakkan standar profesional dan mematuhi peraturan yang telah ditetapkan. Penelitian yang dilakukan Soobaroyen dan Chengabroyan (2006) pada 20 KAP di Mauritius menunjukkan adanya tekanan anggaran waktu yang terdapat di negara berkembang seperti Mauritius yang jauh lebih kecil jika dibandingkan dengan negara-negara maju seperti Inggris, Irlandia, New Zealand, dan Amerika Serikat. Penelitian ini juga menyimpulkan bahwa semakin tinggi tingkat pengetatan anggaran dalam pekerjaan audit maka praktik penghentian prematur atas prosedur audit juga akan semakin tinggi.

Penelitian Weningtyas *et al.* (2006) dilakukan berdasarkan pada makin banyaknya fenomena perilaku pengurangan kualitas audit yang menimbulkan perhatian yang lebih terhadap cara auditor dalam melakukan audit. Populasi penelitian tersebut adalah auditor yang bekerja di KAP wilayah Jawa Tengah dan Daerah Istimewa Yogyakarta. Hasil penelitian Weningtyas *et al.* (2006) menunjukkan sebanyak 13% responden telah menghentikan prematur atas prosedur audit. Prosedur audit yang sering ditinggalkan adalah pemahaman terhadap bisnis klien, sedangkan prosedur audit yang jarang untuk ditinggalkan adalah pemeriksaan fisik. Hasil regresi logistik menunjukkan bahwa semua variabel independen yaitu tekanan waktu, risiko deteksi, materialitas, serta prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh signifikan terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Penelitian Coram *et al.* (2000) didasarkan pada

perilaku pengurangan kualitas audit yang digambarkan sebagai tindakan yang disengaja oleh auditor yang mengurangi pengumpulan bukti secara tidak tepat. Perilaku tersebut selain dapat mengurangi kualitas audit dan mengancam profesi auditor juga dapat merugikan pengguna laporan keuangan. Coram *et al.* (2000) melakukan survei terhadap 106 auditor senior dan menjelaskan secara umum bahwa tekanan anggaran waktu memberikan pengaruh yang terbesar terhadap perilaku penurunan kualitas audit dan berhubungan dengan risiko audit. Hasil penelitian Coram *et al.* (2000) menjelaskan bahwa dalam kondisi tingkat risiko kesalahan audit rendah berhubungan dengan peningkatan tindakan penurunan kualitas audit secara keseluruhan.

Teori lokus kendali menggolongkan individu apakah termasuk dalam lokus kendali internal atau eksternal. Individu yang memiliki lokus kendali internal percaya bahwa kejadian-kejadian yang ada pada diri individu merupakan pengendalian individu itu sendiri dan memiliki komitmen terhadap tujuan organisasi yang lebih besar dibandingkan dengan individu yang memiliki lokus kendali eksternal. Individu yang memiliki lokus kendali eksternal adalah individu yang percaya bahwa mereka tidak dapat mengontrol kejadian-kejadian dan hasil yang ada pada diri mereka (Donnelly *et al.*, 2003). Hasil penelitian Donnelly *et al.* (2003) menyimpulkan bahwa penggunaan manipulasi, penipuan, atau taktik menjilat atau mencari muka dapat menggambarkan suatu usaha dari lokus kendali eksternal untuk mempertahankan pengaruh mereka terhadap lingkungan yang kurang ramah.

Dalam konteks auditing, auditor yang melakukan tindakan manipulasi atau penipuan akan terwujud dalam bentuk perilaku penyimpangan dalam audit, misalnya perilaku penghentian prematur atas prosedur audit. Perilaku tersebut dilakukan auditor sebagai bentuk pertahanan auditor agar dapat bertahan di lingkungan auditnya. Hipotesis penelitian yang digunakan untuk mengetahui pengaruh lokus kendali terhadap penghentian prematur atas prosedur audit adalah:

H1: Lokus kendali berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Self esteem berhubungan dengan depresi, kecemasan dan motivasi yang terjadi pada setiap individu. *Self esteem* berhubungan dengan tekanan kerja. Seseorang yang mempunyai *self esteem* rendah

berkemungkinan akan mengalami tekanan dalam lingkungan kerjanya. Seseorang dengan *self esteem* tinggi merasa yakin akan kemampuan dan keahlian yang dimilikinya dan diharapkan memiliki tekanan kerja yang rendah. Seorang auditor yang memiliki *self esteem* rendah cenderung tidak berkomitmen lebih baik dalam melakukan pekerjaan auditnya. Auditor tersebut merasa mengalami tekanan kerja yang tinggi, sehingga ada kecenderungan bagi auditor yang memiliki *self esteem* rendah untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Berdasarkan uraian tersebut, maka dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: *Self esteem* berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Terdapat tiga tipe individu tentang teori keadilan yaitu 1) *benevolents* adalah individu yang merasa adil ketika apa yang diberikan kepada organisasi lebih besar daripada apa yang diterima dari organisasi; 2) *equity sensitives* adalah individu yang merasa adil ketika apa yang diberikan kepada organisasi sama dengan apa yang diterima dari organisasi; dan 3) *entitleds* adalah individu yang merasa adil ketika apa yang diterima dari organisasi lebih besar daripada apa yang diberikan kepada organisasi. Individu yang berada ditengah-tengah *benevolents* dan *entitleds* adalah *equity sensitives* yang sama-sama menitikberatkan pada pekerjaan yang maksimal dan mencapai penghargaan yang diinginkannya. Individu yang termasuk kategori *benevolents* akan merasa puas ketika dapat memberikan sumbangan kepada organisasi lebih besar dibandingkan dengan apa yang didapatkan dari organisasi. Dengan demikian, individu *benevolents* tidak terlalu mengejar penghargaan seperti kecenderungan yang dilakukan oleh individu *entitleds* yang lebih mementingkan apa yang didapat dari organisasi daripada apa yang diberikan kepada organisasi.

Seorang auditor dengan tipe *entitleds* cenderung melakukan hal-hal yang kurang etis untuk mencapai apa yang diinginkannya dibandingkan auditor dengan tipe *benevolents*. Auditor yang termasuk tipe *entitleds* cenderung mengabaikan salah satu prosedur audit atau menghentikan prosedur audit yang sudah ditetapkan hanya untuk mencapai apa yang diinginkannya tersebut. Berdasarkan penjelasan di atas, maka hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H3: *Equity sensitivity* berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Seorang auditor yang memiliki lokus kendali internal cenderung lebih berhati-hati dan lebih berpedoman kepada cara yang benar dikarenakan jika bertindak kurang benar, maka berkeyakinan bahwa hasil yang didapatkan tidak akan baik. Dengan kata lain, auditor dengan lokus kendali internal berkeyakinan bahwa jika melakukan prosedur audit dengan benar dan lengkap, maka keputusan audit yang dihasilkannya akan benar dan berkualitas. Auditor dengan lokus kendali eksternal mencoba memanipulasi rekan atau obyek lainnya sebagai kebutuhan pertahanan mereka dalam tim audit. Manipulasi atau ketidakjujuran tersebut pada akhirnya akan menimbulkan perilaku penyimpangan dalam proses audit dan dapat mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor tersebut. Hipotesis penelitian yang diajukan adalah sebagai berikut:

H4: Lokus kendali berpengaruh terhadap kualitas audit.

Auditor yang termasuk *self esteem* tinggi memperluas keinginan seseorang untuk berusaha keras mencapai tujuan dan tahan dalam menghadapi hambatan, sedangkan auditor yang termasuk *self esteem* rendah cenderung mempedulikan usaha untuk menyenangkan orang lain dan menghindari adanya risiko. Auditor dengan *self esteem* rendah merasa tidak percaya diri dengan kemampuan yang dimilikinya. Akibatnya auditor tersebut dapat dipengaruhi oleh auditor lain untuk melakukan perilaku penyimpangan dalam audit. Auditor yang melakukan perilaku penyimpangan dalam audit dan merasa tidak percaya diri dengan kemampuan yang dimilikinya dalam menyelesaikan pekerjaan audit dapat mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkannya. Berdasarkan uraian tersebut disusun hipotesis penelitian, yaitu:

H5: *Self esteem* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Auditor dengan tipe *benevolents* akan merasa puas ketika dapat memberikan input atau sumbangan kepada KAP lebih besar dibandingkan dengan apa yang didapatkan dari KAP. Sedangkan auditor dengan tipe *entitleds* cenderung lebih mementingkan apa yang didapat dari KAP daripada apa yang diberikan kepada KAP. Auditor dengan tipe *entitleds* dapat melakukan segala cara untuk mengejar apa yang diinginkannya. Auditor tersebut hanya mengejar apa yang diinginkannya tanpa menghiraukan apa yang telah auditor berikan kepada pekerjaan audit. Hal tersebut

tentu saja dapat mempengaruhi kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor tersebut. Hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H6: *Equity sensitivity* berpengaruh terhadap kualitas audit.

Auditor yang harus menepati anggaran waktu yang telah ditetapkan oleh KAP memiliki kecenderungan untuk melakukan pengabaian terhadap prosedur audit atau bahkan penghentian terhadap prosedur audit. Tekanan waktu mempunyai pengaruh yang signifikan secara positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit (Shapeero *et al.*, 2005; Weningtyas *et al.*, 2006; Soobaroyen dan Chengabroyan, 2006). Penelitian ini ingin mengetahui apakah auditor yang merasa mengalami tekanan waktu pengerjaan audit berpengaruh terhadap kecenderungan auditor untuk melakukan praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Hipotesisnya penelitian dirumuskan sebagai berikut:

H7: Tekanan waktu berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Risiko deteksi menyatakan suatu ketidakpastian yang dihadapi auditor dimana kemungkinan bahan bukti yang telah dikumpulkan oleh auditor tidak mampu untuk mendeteksi adanya salah saji yang material. Ketika auditor menginginkan risiko deteksi yang rendah berarti auditor menginginkan semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Agar bahan bukti yang telah dikumpulkan oleh auditor dapat mendeteksi adanya salah saji yang material, maka diperlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dengan prosedur audit yang benar dan lengkap. Apabila auditor menerapkan risiko deteksi yang rendah maka kemungkinan auditor untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit juga akan semakin rendah. Sebaliknya, jika auditor menetapkan risiko deteksi yang besar maka semakin besar kecenderungan untuk melakukan penghentian prematur. Hasil penelitian Weningtyas *et al.* (2006) menyatakan risiko deteksi berpengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Sebaliknya, penelitian Heriningsih (2001) menyatakan risiko deteksi berpengaruh negatif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H8: Risiko deteksi berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Pelaksanaan prosedur *review* dan kontrol kualitas yang baik akan meningkatkan kemungkinan terdeteksinya perilaku penyimpangan dalam audit seperti praktik penghentian prematur atas prosedur audit. Kemudahan pendeteksian ini akan membuat auditor berpikir dua kali ketika akan melakukan tindakan semacam penghentian prematur atas prosedur audit. Apabila KAP menerapkan prosedur *review* dan kontrol kualitas secara efektif, maka semakin kecil kemungkinan auditor untuk melakukan penyimpangan dalam pelaksanaan audit seperti penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin tinggi kemungkinan terdeteksinya praktik penghentian prematur atas prosedur audit melalui prosedur *review* dan kontrol kualitas, maka semakin rendah kemungkinan auditor untuk melakukan praktik ini. Penelitian Weningtyas *et al.* (2006) mendukung pernyataan tentang prosedur *review* dan kontrol kualitas yang berpengaruh negatif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Hal ini dikarenakan apabila prosedur *review* dan kontrol kualitas yang diterapkan KAP sudah efektif, maka apabila terdapat auditor yang melakukan praktik penghentian prematur atas prosedur audit dapat terdeteksi oleh KAP. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H9: Prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit.

Pengaruh negatif dari tekanan waktu terlihat dari munculnya perilaku yang dilakukan oleh auditor yang dapat mengancam kualitas audit dan reliabilitas laporan audit yang membentuk dasar pendapat audit. Penetapan waktu untuk auditor dalam melaksanakan tugas auditnya harus efektif dan efisien, karena hal ini berhubungan dengan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Hipotesis yang diajukan untuk mengetahui apakah tekanan waktu yang diberikan KAP kepada auditor dalam pekerjaan audit berpengaruh terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor adalah:

H10: Tekanan waktu berpengaruh terhadap kualitas audit.

Auditor yang tidak dapat mendeteksi adanya salah saji material yang terdapat dalam suatu asersi dapat dikarenakan kemungkinan auditor tersebut memilih suatu prosedur audit yang tidak sesuai, keliru dalam menerapkan prosedur yang semestinya atau

salah menafsirkan hasil audit. Apabila auditor tidak dapat mendeteksi adanya salah saji yang material tersebut, maka kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor perlu untuk dipertanyakan. Ketika auditor menginginkan kualitas audit yang dihasilkan bernilai tinggi dan dapat diandalkan oleh para pengambil keputusan, maka auditor harus menetapkan risiko deteksi yang rendah. Agar dapat mendeteksi adanya salah saji yang material, auditor harus mengumpulkan bahan bukti yang kompeten yang lebih banyak dan prosedur audit yang benar dan lengkap sesuai dengan audit program. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H11: Risiko deteksi berpengaruh terhadap kualitas audit.

Prosedur *review* merupakan proses memeriksa atau meninjau ulang hal atau pekerjaan untuk mengatasi terjadinya indikasi ketika staf auditor telah menyelesaikan tugasnya, padahal tugas yang disyaratkan tersebut gagal dilakukannya. Keberadaan suatu sistem kontrol kualitas akan membantu KAP untuk memastikan bahwa standar profesional telah dijalankan dengan semestinya dalam praktik audit. Fokus prosedur *review* ini terutama pada permasalahan yang berkaitan dengan pemberian pendapat audit, sedangkan kontrol kualitas lebih berfokus pada pelaksanaan prosedur audit sesuai dengan standar auditing. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H12: Prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap kualitas audit.

Kegagalan auditor untuk melakukan prosedur audit yang layak berdampak pada kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Pada saat auditor memilih untuk tidak melakukan langkah prosedur audit sama sekali atau melakukan langkah prosedur audit dengan lengkap, maka efektifitas dari suatu audit secara langsung akan terpengaruh. Dalam pemilihan prosedur audit yang akan digunakan, auditor harus mempertimbangkan keefektifan prosedur dalam memenuhi tujuan audit maupun biaya untuk melaksanakan prosedur audit tersebut.

Kualitas pekerjaan seorang auditor berhubungan dengan kualifikasi keahlian yang dimilikinya, ketepatan waktu dalam penyelesaian pekerjaan, kecukupan bukti pemeriksaan, dan sikap independensinya terhadap klien. Agar laporan audit

yang dihasilkan auditor memiliki kualitas, auditor harus menjalankan pekerjaannya secara profesional, bersikap independen terhadap klien, mematuhi standar auditing dalam melakukan audit, memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan, dan melakukan tahap-tahap audit secara lengkap. Apabila auditor melakukan prosedur audit sesuai dengan audit program, maka kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor dapat digunakan untuk para pengambil keputusan. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H13: Penghentian prematur atas prosedur audit berpengaruh terhadap kualitas audit.

Obyek penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah Kantor Akuntan Publik (KAP) yang terletak di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta, sedangkan populasi dalam penelitian ini adalah para auditor yang bekerja pada KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta. Berdasarkan sumber data yang diperoleh dari Direktori Akuntan Publik tahun 2009 yang diterbitkan oleh Ikatan Akuntan Indonesia (IAI) dapat diketahui bahwa jumlah KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta adalah 9 KAP, sedangkan jumlah KAP di Surakarta adalah 4 KAP. Sampel penelitian ini diambil dengan teknik *purposive sampling*. Teknik ini dilakukan berdasarkan atas beberapa pertimbangan atau kriteria yang diberikan pada sampel dalam penelitian ini yaitu responden (auditor) yang bekerja pada KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta yang memiliki latar belakang pendidikan yang berbeda-beda dengan pertimbangan bahwa responden penelitian diharapkan akan dapat menjadi sampel yang representatif dan mampu memberikan informasi dengan akurat dan obyektif. Dalam penelitian ini dari 13 KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta yang masih aktif, hanya 12 KAP yang dapat dijadikan sebagai obyek penelitian.

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang didapat dari jawaban kuesioner yang diberikan kepada responden melalui serangkaian pertanyaan yang diajukan oleh peneliti. Pendistribusian kuesioner dengan cara langsung dan masing-masing KAP menerima sebanyak 12 kuesioner dengan total keseluruhan kuesioner yang dibagikan sebanyak 144 kuesioner. Kuesioner dalam penelitian ini memuat dua macam pertanyaan yaitu pertanyaan penelitian dan pertanyaan mengenai data diri responden. Kuesioner

yang berupa pertanyaan penelitian berbentuk kuesioner tertutup yang memungkinkan responden untuk mengisi atau memilih salah satu jawaban yang telah disediakan dalam format skala dengan cara memberikan tanda silang atas tanggapan terhadap setiap pertanyaan. Bagian yang berupa pertanyaan-pertanyaan umum tentang data diri responden berbentuk kuesioner terbuka. Dalam bagian ini responden diberikan kesempatan untuk mengisi identitasnya.

HASIL PENELITIAN

Data primer dalam penelitian ini dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner sebanyak 144 kuesioner kepada auditor yang bekerja di KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta. Sebanyak 112 kuesioner dikembalikan kepada peneliti dan terdapat 6 kuesioner yang tidak dapat diikutsertakan dalam analisis karena pengisian yang tidak lengkap, sehingga kuesioner yang dapat digunakan dalam analisis hanya 106 kuesioner (73,61%). Mayoritas responden adalah laki-laki sebanyak 67 orang (63,21%) dan mayoritas tingkat pendidikan adalah S1 sebanyak 77 orang (72,64%). Jabatan pada KAP mayoritas junior auditor (66,98%) dengan lama bekerja mayoritas antara 2 sampai dengan kurang dari 4 tahun (34,91%).

Daftar pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel lokus kendali terdiri dari 16 item pertanyaan. Untuk item pertanyaan 1, 2, 4, 8, 10, dan 13 dinyatakan valid, sedangkan untuk item pertanyaan 3, 5, 6, 7, 9, 11, 12, 14, 15, dan 16 tidak dapat disertakan dalam pengujian selanjutnya. *Self esteem* diukur dengan menggunakan 7 item pertanyaan. Item pertanyaan 1, 2, dan 5 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan 3, 4, 6, dan 7 harus dikeluarkan dalam pengujian selanjutnya karena telah terbukti tidak valid. Variabel *equity sensitivity* diukur dengan menggunakan 5 item pertanyaan. Item pertanyaan 1, 2, dan 5 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan 3 dan 4 dinyatakan tidak valid dan tidak dapat disertakan dalam pengujian selanjutnya.

Hasil uji validitas dan reliabilitas kuesioner pengukur tekanan waktu yang diukur dengan menggunakan 5 item pertanyaan. Item pertanyaan 1, 2, dan 3 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan yang tidak valid dan tidak dapat disertakan dalam

pengujian selanjutnya adalah item pertanyaan 4 dan 5. Daftar pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel risiko deteksi terdiri dari 3 item pertanyaan. Variabel prosedur *review* dan kontrol kualitas terdiri dari 5 item pertanyaan. Item pertanyaan 2, 3, dan 4 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan 1 dan 5 dinyatakan tidak valid dan tidak dapat disertakan dalam pengujian selanjutnya. Item pertanyaan yang digunakan untuk mengukur variabel penghentian prematur atas prosedur audit terdiri dari 10 item pertanyaan. Item pertanyaan 4, 6, 7, dan 8 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan 1, 2, 3, 5, 9, dan 10 tidak dapat disertakan dalam pengujian selanjutnya karena dinyatakan tidak valid. Variabel kualitas audit terdiri dari 6 item pertanyaan. Item pertanyaan 2, 3, dan 4 dinyatakan valid, sedangkan item pertanyaan 1, 5, dan 6 tidak dapat disertakan dalam pengujian selanjutnya.

Hasil pengujian model dilakukan dengan melihat nilai-nilai *absolute fit* yang menunjukkan bahwa secara umum model mempunyai *goodness of fit* yang baik, sehingga pengujian hipotesis dapat dilakukan dengan model yang ada. Berikut adalah tabel pengujian untuk nilai-nilai *absolute fit* terdiri dari *chi-square statistics*, CMIN/DF, GFI, RMSEA, AGFI, TLI, dan CFI:

Tabel 1
Pengujian Goodness of Fit

<i>Absolute Fit</i>	Kriteria	Nilai Fit	Keterangan
X ²	Mendekati 1	520,486	Kurang Baik
Probability	> 0,05	0,000	Kurang Baik
CMIN/DF	≤ 2,00	1,572	Baik
GFI	≥ 0,90	0,750	Kurang Baik
RMSEA	≤ 0,08	0,074	Baik
AGFI	≥ 0,90	0,694	Kurang Baik
TLI	≥ 0,90	0,859	Kurang Baik
CFI	≥ 0,90	0,876	Kurang Baik

Sumber: Data primer, diolah.

Nilai GFI sebesar 0,750 tidak memenuhi kriteria penerimaan model karena lebih besar dari 0,9. Hal ini menunjukkan tidak adanya kesesuaian model dengan data. Nilai RMSEA sebesar 0,074 memenuhi kriteria penerimaan model karena lebih kecil dari 0,08. Nilai CFI sebesar 0,876 tidak memenuhi batas minimum 0,9.

Ukuran *incremental fit* yang sesuai standar tidak dipenuhi oleh nilai AGFI sebesar 0,694 yang kurang dari batas minimum 0,9. Nilai hasil penelitian CMIN/DF sebesar 1,572 menunjukkan bahwa model memiliki unsur parsimoni. Secara umum, pengujian ini sangat sulit dalam memenuhi kriteria *fit*, oleh karena itu kriteria penerimaan model ditentukan atas dasar apabila salah satu kriteria *fit* memenuhi kriteria yang sudah ditetapkan.

Pengujian hipotesis dengan *Structural Equation Model* (SEM) ditunjukkan pada Tabel 2 berikut ini:

Tabel 2
Estimasi Hasil Analisis SEM

Pengujian	Estimate	S.E.	C.R.	P
LK → PP	.213	.093	2.304	.021
SE → PP	.181	.101	1.784	.074
ES → PP	-.055	.049	-1.122	.262
LK → KA	-.021	.173	-.123	.902
SE → KA	.031	.186	.167	.868
ES → KA	.202	.091	2.233	.026
TW → PP	.344	.102	3.388	.000
RD → PP	.675	.170	3.963	.000
PK → PP	-.313	.157	1.987	.047
TW → KA	-.261	.199	-1.312	.190
RD → KA	-.725	.342	2.120	.034
PK → KA	-.205	.286	-.716	.474
PP → KA	-.783	.283	-2.771	.006

Sumber: Data primer, diolah.

PEMBAHASAN

Hasil analisis menunjukkan bahwa lokus kendali berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit ($\hat{\alpha} = 0,213; p = 0,021 < 0,05$). Penelitian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa lokus kendali berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Hubungan antara lokus kendali dan penghentian prematur atas prosedur audit bersifat positif. Hasil ini sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan Donnelly *et al.* (2003) yang menyatakan bahwa auditor yang memiliki lokus kendali eksternal berhubungan positif dengan tingkat penerimaan perilaku penyimpangan dalam audit. Dalam penelitian

ini salah satu bentuk dari perilaku penyimpangan dalam audit adalah penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin tinggi auditor melakukan tindakan manipulasi atau penipuan dalam pekerjaan auditnya, maka semakin tinggi pula auditor tersebut melakukan penghentian prematur atas prosedur audit.

Hipotesis penelitian kedua menyatakan bahwa *self esteem* berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Berdasarkan hasil penelitian diketahui bahwa nilai $\hat{\alpha} = 0,181; p = 0,074 > 0,05$. Hasil ini menunjukkan bahwa *self esteem* tidak berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit, sehingga hipotesis penelitian kedua tidak dapat didukung. Auditor dengan *self esteem* tinggi kemungkinan dapat mengatasi kegagalan dengan baik daripada auditor dengan *self esteem* rendah. Auditor dengan *self esteem* rendah dalam penelitian ini ternyata tidak begitu mempengaruhi kinerja dan tidak mempengaruhi penghentian prematur atas prosedur audit. Walaupun seorang auditor memiliki *self esteem* rendah, akan tetapi tetap saja auditor tersebut melakukan prosedur audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan tanpa mengabaikan salah satu prosedur audit.

Hipotesis penelitian ketiga menyatakan bahwa *equity sensitivity* berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Berdasarkan Tabel 2 didapatkan hasil bahwa $\hat{\alpha} = -0,055; p = 0,262 > 0,05$ yang menunjukkan bahwa *equity sensitivity* tidak berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit, sehingga hipotesis penelitian ketiga tidak dapat didukung. Auditor dengan tipe *benevolents* cenderung tidak melakukan hal-hal yang kurang etis untuk mencapai apa yang diinginkan dibandingkan auditor dengan tipe *entitleds*. Auditor dengan tipe *entitleds* dalam penelitian ini ternyata masih tetap berperilaku etis untuk mencapai apa yang diinginkan dan tetap melakukan prosedur audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan tanpa mengabaikan salah satu prosedur audit.

Hipotesis penelitian keempat menyatakan bahwa lokus kendali tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, dimana nilai $\hat{\alpha} = -0,021; p = 0,902 > 0,05$. Dengan demikian, hipotesis penelitian keempat tidak dapat didukung. Auditor dengan lokus kendali internal yakin dapat mengendalikan tujuannya daripada auditor dengan lokus kendali eksternal. Auditor dengan

lokus kendali eksternal memiliki ambisi yang tinggi dan menyebabkan auditor tersebut dapat menggunakan segala cara untuk mencapai ambisi yang diinginkannya. Akan tetapi dalam penelitian ini, auditor dengan lokus kendali eksternal dalam mencapai ambisi yang diinginkannya tetap saja memperhatikan kualitas audit yang akan dihasilkannya. Seorang auditor harus menjalankan pekerjaannya secara profesional agar dapat menghasilkan kualitas audit yang baik dan dapat digunakan untuk pengambilan keputusan.

Hipotesis penelitian kelima menyatakan bahwa *self esteem* berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menyatakan $\hat{\alpha} = 0,031$; $p = 0,868 > 0,05$ yang menunjukkan bahwa *self esteem* tidak berpengaruh terhadap kualitas audit, sehingga hipotesis penelitian kelima tidak dapat didukung. Auditor yang termasuk *self esteem* rendah merasa tidak percaya diri dengan kemampuan yang dimiliki. Akibatnya auditor tersebut dapat dipengaruhi oleh auditor lain untuk melakukan perilaku penyimpangan dalam audit. Perilaku penyimpangan audit tersebut akan berdampak pada kualitas audit yang dihasilkan auditor. Dalam penelitian ini, auditor dengan *self esteem* rendah yang merasa tidak percaya diri dengan kemampuan yang dimiliki, tetap saja berusaha untuk memperhatikan kualitas audit yang akan dihasilkannya.

Hipotesis penelitian keenam menyatakan bahwa *equity sensitivity* berpengaruh positif terhadap kualitas audit dengan hasil $\hat{\alpha} = 0,202$; $p = 0,026 < 0,05$. Dengan demikian, hipotesis penelitian keenam dapat didukung. Auditor dengan tipe *benevolents* akan merasa puas ketika dapat memberikan input atau sumbangan kepada KAP lebih besar dibandingkan dengan apa yang didapatkan dari KAP, sedangkan auditor dengan tipe *entitleds* cenderung lebih mementingkan apa yang didapat dari KAP daripada apa yang diberikan kepada KAP. Dalam penelitian ini, semakin tinggi auditor berusaha untuk melaksanakan pekerjaan audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam audit program, maka semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor tersebut dan dapat diandalkan oleh para pengguna laporan keuangan.

Hipotesis penelitian ketujuh menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Hasil penelitian menunjukkan $\hat{\alpha} = 0,344$; $p = 0,000 < 0,05$ yang berarti tekanan waktu berpengaruh terhadap penghentian

prematurnya prosedur audit dan hipotesis penelitian ketujuh dapat didukung. Berdasarkan hasil penelitian disimpulkan bahwa tekanan waktu mempunyai pengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin besar tekanan terhadap waktu pengerjaan audit, semakin besar pula kecenderungan auditor untuk melakukan penghentian prematur. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan Coram *et al.* (2000), Heriningsih (2001), Soobaroyen dan Chengabroyan (2005), serta Weningtyas *et al.* (2006).

Hipotesis penelitian kedelapan menyatakan bahwa risiko deteksi berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Berdasarkan hasil penelitian didapatkan $\hat{\alpha} = 0,675$; $p = 0,000 < 0,05$ yang menunjukkan bahwa risiko deteksi berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Dengan demikian, hipotesis penelitian kedelapan dapat didukung. Oleh karena itu, risiko deteksi mempunyai pengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Ketika auditor menginginkan risiko deteksi yang rendah berarti auditor menginginkan semua bahan bukti yang terkumpul dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Agar bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material, maka diperlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dan jumlah prosedur yang benar dan lengkap. Dengan demikian, ketika risiko deteksi rendah, auditor harus lebih banyak melakukan prosedur audit, sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas prosedur audit akan semakin rendah. Sebaliknya, jika auditor menetapkan risiko deteksi yang besar, maka semakin besar kecenderungan auditor untuk melakukan penghentian prematur. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Weningtyas *et al.* (2006).

Hipotesis penelitian kesembilan menunjukkan bahwa prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit ($\hat{\alpha} = -0,313$; $p = 0,021 < 0,05$). Penelitian ini mendukung hipotesis yang menyatakan bahwa prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Dalam penelitian ini dinyatakan bahwa prosedur *review* dan kontrol kualitas mempunyai pengaruh negatif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin efektif penerapan prosedur *review* dan kontrol kualitas dalam suatu KAP, maka semakin kecil

kemungkinan auditor untuk melakukan penyimpangan dalam pelaksanaan audit seperti penghentian prematur, begitu pula sebaliknya. Temuan ini mendukung penelitian sebelumnya yang dilakukan Weningtyas *et al.* (2006).

Hipotesis penelitian kesepuluh menyatakan bahwa tekanan waktu berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil analisis penelitian menunjukkan $\hat{\alpha} = -0,261$; $p = 0,190 > 0,05$ yang berarti tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis penelitian kesepuluh tidak dapat didukung. Penetapan waktu untuk auditor dalam melaksanakan tugas auditnya harus efektif dan efisien, karena hal ini berhubungan dengan tingkat kepercayaan masyarakat terhadap kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Walaupun seorang auditor mengalami tekanan waktu dalam pengerjaan audit, akan tetapi tetap saja auditor tersebut harus berusaha untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi sehingga dapat digunakan untuk para pengguna laporan.

Hipotesis penelitian kesebelas menyatakan bahwa risiko deteksi berpengaruh terhadap kualitas audit dengan hasil analisis $\hat{\alpha} = -0,725$; $p = 0,034 < 0,05$. Hal ini menunjukkan bahwa risiko deteksi berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis penelitian kesebelas dapat didukung. Apabila auditor ingin menetapkan risiko deteksi yang rendah, maka kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor memiliki kualitas audit yang tinggi. Auditor yang ingin mendapatkan kualitas audit yang tinggi, auditor tersebut harus mengumpulkan semua bahan bukti yang kompeten agar dapat mendeteksi adanya salah saji yang material. Agar bahan bukti tersebut dapat mendeteksi adanya salah saji yang material, maka diperlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dan prosedur audit yang benar dan lengkap sesuai dengan audit program.

Hipotesis penelitian keduabelas menyatakan bahwa prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh terhadap kualitas audit. Hasil penelitian menunjukkan $\hat{\alpha} = -0,205$; $p = 0,474 > 0,05$ yang berarti prosedur *review* dan kontrol kualitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis penelitian keduabelas tidak dapat didukung. Suatu KAP yang memiliki prosedur *review* dan kontrol kualitas yang efektif maupun tidak, tetap akan berusaha untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Hal ini sangat penting karena dalam pelaksanaan jasa penjaminan

yang diberikan KAP kepada suatu perusahaan diharapkan dapat meningkatkan kualitas informasi melalui peningkatan kepercayaan dalam hal keandalan dan relevansi informasi yang digunakan sebagai dasar pengambilan keputusan.

Hipotesis penelitian ketigabelas menyatakan bahwa penghentian prematur atas prosedur audit berpengaruh terhadap kualitas audit. Berdasarkan hasil penelitian dimana $\hat{\alpha} = -0,783$; $p = 0,006 < 0,05$ menunjukkan bahwa penghentian prematur atas prosedur audit berpengaruh secara negatif terhadap kualitas audit. Dengan demikian, hipotesis penelitian ketigabelas dapat didukung. Kegagalan auditor untuk melakukan prosedur audit yang layak akan berdampak pada kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor. Pada saat auditor memilih untuk tidak melakukan langkah prosedur audit sama sekali atau melakukan langkah prosedur audit dengan lengkap, maka efektifitas dari suatu audit secara langsung akan terpengaruh. Agar laporan audit yang dihasilkan oleh auditor memiliki kualitas, maka auditor harus menjalankan pekerjaannya secara profesional, bersikap independen terhadap klien, mematuhi standar auditing dalam melakukan audit, memperoleh bukti kompeten yang cukup untuk menyatakan pendapat atas laporan keuangan dan melakukan tahap-tahap audit secara lengkap. Penelitian ini membuktikan bahwa semakin tinggi auditor melakukan prosedur audit sesuai dengan audit program, maka semakin tinggi pula kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan pembahasan hasil penelitian, penelitian ini menunjukkan bahwa telah terjadi penghentian prematur atas prosedur audit yang sering dilakukan oleh auditor yang bekerja di KAP di Daerah Istimewa Yogyakarta dan Surakarta. Prosedur audit yang jarang dihentikan oleh auditor adalah pertimbangan pengendalian internal klien, sedangkan prosedur audit yang sering dihentikan secara prematur oleh auditor adalah penggunaan representasi manajemen. Hasil pengujian pengaruh lokus kendali terhadap penghentian prematur atas prosedur audit menunjukkan ada pengaruh yang positif terhadap

penghentian prematur atas prosedur audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor dengan lokus kendali eksternal dapat melakukan praktik penghentian prematur atas prosedur audit agar dapat bertahan dalam pekerjaan auditnya.

Self esteem tidak berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Auditor dengan *self esteem* rendah ternyata tidak begitu mempengaruhi kinerja dan tidak mempengaruhi penghentian prematur atas prosedur audit. *Equity sensitivity* tidak berpengaruh terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Auditor dengan tipe *entitleds* ternyata masih tetap berperilaku etis untuk mencapai apa yang diinginkannya seperti melakukan prosedur audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam audit program. Lokus kendali tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Auditor dengan lokus kendali eksternal memiliki ambisi yang tinggi dan menyebabkan auditor tersebut dapat menggunakan segala cara untuk mencapai ambisi yang diinginkannya. Auditor dengan lokus kendali eksternal dalam mencapai ambisi yang diinginkannya tetap saja memperhatikan kualitas audit yang akan dihasilkannya.

Selfesteem tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Namun, auditor dengan *self esteem* rendah yang merasa tidak percaya diri dengan kemampuan yang mereka miliki, tetap saja berusaha untuk memperhatikan kualitas audit yang akan dihasilkannya. *Equity sensitivity* pengaruh positif terhadap kualitas audit. Hal ini menunjukkan bahwa auditor yang termasuk tipe *benevolents* lebih berusaha untuk melaksanakan pekerjaan audit sesuai dengan ketentuan yang telah ditetapkan dalam audit program, sehingga kualitas audit yang dihasilkan oleh auditor tersebut dapat diandalkan oleh para pengguna laporan keuangan karena memiliki kualitas audit yang tinggi.

Tekanan waktu berpengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin besar auditor mengalami tekanan terhadap waktu pengerjaan audit, semakin besar pula kecenderungan auditor untuk melakukan penghentian prematur. Risiko deteksi berpengaruh positif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Ketika auditor menginginkan risiko deteksi yang rendah berarti auditor memerlukan jumlah bahan bukti yang lebih banyak dan jumlah prosedur yang benar dan lengkap, sehingga kemungkinan melakukan penghentian prematur atas

prosedur audit akan semakin rendah.

Prosedur *review* dan kontrol kualitas berpengaruh negatif terhadap penghentian prematur atas prosedur audit. Semakin efektif penerapan prosedur *review* dan kontrol kualitas dalam suatu KAP, maka semakin kecil kemungkinan auditor untuk melakukan penghentian prematur atas prosedur audit. Tekanan waktu tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Walaupun seorang auditor mengalami tekanan waktu, akan tetapi tetap saja auditor tersebut berusaha untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi sehingga dapat digunakan untuk para pengguna laporan. Risiko deteksi berpengaruh negatif terhadap kualitas audit. Apabila auditor ingin menetapkan risiko deteksi yang rendah, maka kualitas audit yang akan dihasilkan oleh auditor memiliki kualitas audit yang tinggi.

Prosedur *review* dan kontrol kualitas tidak berpengaruh terhadap kualitas audit. Suatu KAP yang memiliki prosedur *review* dan kontrol kualitas yang efektif maupun tidak, tetap akan berusaha untuk menghasilkan kualitas audit yang tinggi. Ada pengaruh negatif antara penghentian prematur atas prosedur audit terhadap kualitas audit. Agar laporan audit yang dihasilkan oleh auditor memiliki kualitas, maka auditor harus melakukan prosedur audit sesuai dengan audit program.

Saran

Penelitian ini memiliki keterbatasan yang perlu untuk diperbaiki di penelitian-penelitian selanjutnya. Keterbatasan itu berupa prosedur audit yang digunakan sebagai alat ukur untuk menguji terjadinya penghentian prematur atas prosedur audit hanya terbatas pada prosedur perencanaan audit dan prosedur pekerjaan lapangan, sehingga kurang membuktikan prosedur audit yang digunakan dalam proses audit secara menyeluruh. Keterbatasan lain adalah tidak terdapat responden yang menjabat sebagai *partner*, sehingga kemungkinan hasil penelitian akan berbeda jika diterapkan pada auditor yang menempati jenjang tersebut. Selain itu, masih sedikitnya penelitian yang membahas tentang pengaruh faktor internal dan eksternal auditor terhadap kualitas audit juga menjadi keterbatasan dalam penelitian ini.

Penelitian selanjutnya dapat dilakukan dengan menggunakan variabel lain yang dapat mempengaruhi

terjadinya penghentian prematur atas prosedur audit. Misalnya dengan menguji faktor-faktor dari segi internal karakteristik auditor yang lain seperti komitmen organisasi, kinerja pegawai, atau keinginan untuk berhenti bekerja serta faktor-faktor eksternal auditor yang lain seperti gaya kepemimpinan, budaya organisasi, dan audit program yang berkemungkinan dapat menyebabkan terjadinya praktik penghentian prematur atas prosedur audit dan kualitas audit.

Weningtyas, Suryanita, Doddy Setiawan dan Hanung Triatmoko. 2006. "Penghentian Prematur atas Prosedur Audit". *Simposium Nasional Akuntansi IX*.

DAFTAR PUSTAKA

- Coram, Paul, Juliana Ng dan David Woodliff. 2004. "The Moral Intensity of Reduced Audit Quality Acts". *Working paper*, The University of Melbourne.
- Donnelly David P., Jeffrey J. Quirin dan David O' Bryan. 2003. "Auditor Acceptance of Dysfunctional Audit Behavior: An Explanatory Model Using Auditors' Personal Characteristics". *Behavioral Research in Accounting*. 15(3):211-224.
- Heriningsih, Sucahyo. 2001. "Penghentian Prematur atas Prosedur Audit: Studi Empiris pada Kantor Akuntan Publik". *Tesis* tidak dipublikasikan, Universitas Gajah Mada Yogyakarta.
- Radtke, Robin R. dan Wayne A. Tervo. 2004. "An Examination of Factors Associated with Dysfunctional Audit Behavior". *Working paper*, The University of Texas at San Antonio.
- Shapeero, Mike, Hian Chye Koh dan Larry N. Killough. 2003. "Underreporting and Premature Sign-Off in Public Accounting". *Management Auditing Journal*. 16(2):113-127.
- Soobaroyen, Teerooven dan Chelven Chengabroyan. 2006. "Auditors' Perceptions of Time Budget Pressure, Premature Sign Offs and Under-Reporting of Chargeable Time: Evidence from a Developing Country". *International Journal of Auditing*. 18(4):223-245.

PENGARUH TEKANAN KETAATAN DAN TANGGUNGJAWAB PERSEPSIAN PADA PENCIPTAAN *BUDGETARY SLACK*

Evi Grediani dan Slamet Sugiri

E-mail: evigrediani@yahoo.co.id

ABSTRACT

This research aims to evaluate whether obedience pressure and perceived responsibility affect budgetary slack creation. This research used Davis et al.'s experimental design to measure the following individual characteristics: impression management, professional commitment, perceived pressure strength, and perceived decision difficulty. The experimental design uses post test only control group. Eighty one subjects participated in the experiment. Subjects are undergraduates students and magister sains program students of Faculty of Economics and Business UGM. Subjects are randomly assign. Hypotheses are tested using one sample statistics, ANOVA and multiple regression. The results show the following. First, majority of participants with obedience pressure to violated corporate policy create budgetary slack. Second, participants who created budgetary slack hold themselves less responsible for their decisions than those who did not create budgetary slack. Third, most participants who create budgetary slack stated that their budgetary slack creation is merely because of their obedience to their superior. Nevertheless they are aware that their budgetary slack creation is unethical.

Keywords: obedience pressure, perceived responsibility, budgetary slack

JEL classification: G31

PENDAHULUAN

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui apakah tekanan ketaatan dari atasan langsung dan tanggungjawab persepsian mempengaruhi *budgetary slack*. Penulis tertarik dengan topik tekanan ketaatan dan tanggungjawab persepsian terhadap penciptaan *budgetary slack* karena dalam kehidupan nyata di organisasi atasan cenderung menekan bawahan karena kekuasaannya dan bawahan merasa takut apabila tidak mematuhi perintah atasan. Peran perilaku manusia dalam organisasi diharapkan dapat memberikan keuntungan pada organisasi, agar tujuan penganggaran tercapai yaitu untuk memaksa manajer untuk merencanakan masa depan, memberikan informasi sumberdaya yang dapat meningkatkan kualitas pengambilan keputusan, sebagai standar bagi evaluasi kinerja dan meningkatkan komunikasi dan koordinasi dari semua bagian organisasi.

Masalah yang sering muncul dari adanya keterlibatan manajer tingkat bawah atau menengah dalam penyusunan anggaran adalah penciptaan *budgetary slack*. *Budgetary slack* adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh bawahan dengan jumlah estimasi terbaik yang telah diajukan dan dilakukan pada saat penyusunan anggaran (Anthony & Govindarajan, 2007). Penelitian tentang *budgetary slack* mengindikasikan bahwa bawahan yang menginginkan dalam membuat *slack*. Blanchette et al. (2002) menemukan bahwa bawahan menganggap *budgetary slack* adalah etis sehingga berpengaruh positif.

Penciptaan *slack* dianggap sebagai norma yang wajar dalam bisnis. Penelitian Steven (2002) secara eksperimen menguji bagaimana pengaruh reputasi, etika terhadap *budgetary slack* dalam *framework* teori keagenan. Hasilnya bahwa reputasi dan etika berhubungan secara negatif dengan *budgetary slack* dibawah skema pembayaran pengaruh *slack*.

Berbeda dengan penelitian tersebut, beberapa penelitian lain mengindikasikan bahwa *slack* dapat diciptakan karena keinginan dari atasan langsung sebagai manajer tingkat menengah dengan menekan bawahan sebagai manajer tingkat bawah supaya melakukan perintah sesuai permintaan atasan. Fenomena yang terjadi dalam realitas kehidupan dan dunia kerja menunjukkan bahwa bawahan akan cenderung mematuhi dan melaksanakan pekerjaan yang diperintahkan atasan langsung. Penelitian Davis *et al.* (2006) mengevaluasi kerentanan terhadap tekanan ketaatan bagi akuntan manajemen untuk menciptakan *budgetary slack* dengan melanggar kebijakan perusahaan. Hasil penelitian mengindikasikan bahwa partisipan yang menambah *slack* pada rekomendasi anggaran awal menemukan kurangnya tanggungjawab untuk sebuah keputusan anggaran yang telah dibuat dibandingkan partisipan yang menolak menambah *slack*. Ada empat karakteristik individual sebagai variabel moderating yaitu komitmen profesional, *impression management*, kekuatan tekanan persepsian, dan kesulitan keputusan persepsian. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tekanan ketaatan mempengaruhi rekomendasi keputusan anggaran. Pengalihan tanggung jawab dianggap keputusan antededen untuk mematuhi dan berperilaku tidak etis.

Tekanan ketaatan adalah jenis tekanan pengaruh sosial yang dihasilkan ketika individu dengan perintah langsung dari perilaku individu lain. Motivasi penelitian ini antara lain untuk meningkatkan pemahaman tentang profesional dan etika konflik yang muncul ketika individu didorong dengan tekanan ketaatan untuk berperilaku dalam cara disfungsional. Bentuk perilaku disfungsional antara lain adalah pembiasaan dan pemfokusan. Manager mempunyai berbagai macam informasi yang lebih fleksibel yang akan disampaikan kepada atasan. Hal ini secara tidak langsung bahwa pemilihan informasi yang dipilih adalah yang paling baik dan menguntungkan manager. Penelitian terdahulu tentang adanya tekanan ketaatan

pada atasan (Hartanto dan Indra, 2001; Lord dan DeZoort, 2001) yang memfokuskan pada profesionalisme auditor dalam membuat *judgment auditor*.

Sepengetahuan peneliti, riset yang berkaitan dengan pengaruh tekanan ketaatan dan tanggungjawab persepsian terhadap *budgetary slack* relatif jarang dilakukan di Indonesia. Dengan latar belakang di Indonesia diduga ada perbedaan hasil penelitian studi Davis *et al.* (2006) dengan latar belakang Amerika dan Kanada. Penelitian ini diharapkan dapat menjawab pertanyaan apakah faktor tekanan ketaatan dan tanggung jawab persepsian memiliki pengaruh terhadap penciptaan *budgetary slack*.

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Profesi akuntan manajemen disebut juga sebagai akuntan intern yang bekerja pada sebuah perusahaan dan berpartisipasi dalam mengambil keputusan mengenai investasi jangka panjang (*capital budgeting*), menjalankan tugasnya sebagai akuntan yang mengatur pembukuan, dan pembuatan ikhtisar-ikhtisar keuangan atau membuat (mendesain) sistem akuntansi perusahaan (Davis *et al.*, 2006). Pada struktur organisasi unit bisnis, akuntan manajemen bertanggungjawab kepada manager unit bisnis perihal pembuatan anggaran. Manager unit bisnis bertanggung jawab terhadap perencanaan dan koordinasi untuk masing-masing fungsi (Anthony dan Govindarajan, 2007). *The Institute of Management Accountants* (IMA) menyatakan bahwa akuntan manajemen memiliki tanggung jawab untuk menyampaikan informasi secara adil dan obyektif dan mengungkapkan sepenuhnya semua informasi relevan yang secara wajar diharapkan mempengaruhi pemahaman maksud laporan, analisa, dan rekomendasi yang disajikan (Davis *et al.*, 2006).

Dalam beberapa situasi sosial, seseorang memandang orang atau kelompok lain sebagai pemilik otoritas yang sah untuk mempengaruhi perilaku orang tersebut. Norma sosial membolehkan pihak yang memiliki otoritas untuk mengajukan permintaan dan memaksa agar bawahan mematuhi. Kepatuhan didasarkan pada keyakinan bahwa otoritas memiliki hak untuk meminta (Taylor *et al.*, 2009). Teori ketaatan menyatakan bahwa individu yang memiliki kekuasaan

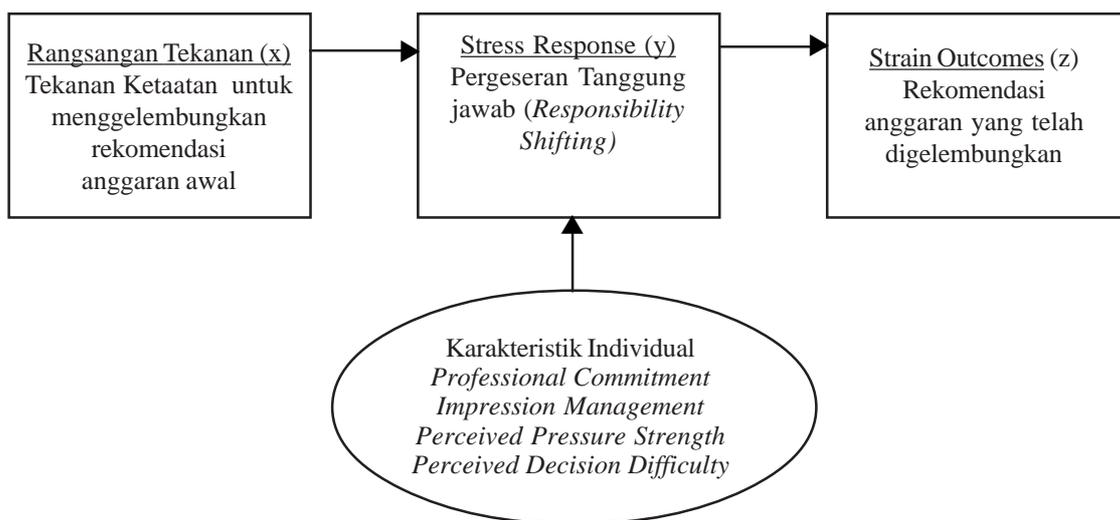
merupakan suatu sumber yang dapat mempengaruhi perilaku orang dengan perintah yang diberikannya. Hal ini disebabkan oleh keberadaan kekuasaan atau otoritas sebagai bentuk *legitimate power* atau kemampuan atasan untuk mempengaruhi bawahan karena ada posisi khusus dalam struktur hierarki organisasi (Hartanto dan Indra, 2001). Paradigma ketaatan pada kekuasaan tersebut menjelaskan bahwa bawahan yang mengalami tekanan ketaatan dari atasan akan mengalami perubahan psikologis dari seseorang yang berperilaku otonomis menjadi perilaku agen. Perubahan perilaku ini terjadi karena bawahan tersebut merasa menjadi agen dari sumber kekuasaan, dan dirinya terlepas dari tanggungjawab atas apa yang dilakukannya. Orang normal dapat melakukan tindakan destruktif jika menghadapi tekanan besar dari otoritas yang sah. Orang yang dalam kehidupan sehari-harinya bertanggung jawab dan terhormat bisa jadi tertekan oleh otoritas dan mau saja melakukan tindakan kejam dalam situasi tertekan.

Stres adalah pengalaman emosi negatif yang diiringi dengan perubahan fisiologis, biokimia, dan perilaku yang dirancang untuk mereduksi atau menyesuaikan diri terhadap stressor atau stimulus dengan cara memanipulasi situasi. Akibat adanya tekanan dari atasan yang mengharuskan membuat perubahan menimbulkan potensi stres (Taylor *et al.*

2009). Salah satu penyebab timbulnya stres adalah konflik peran. Terdapat dua tipe umum konflik peran yaitu konflik peran intersender, dimana pegawai berhadapan dengan harapan organisasi terhadapnya yang tidak konsisten dan tidak sesuai serta konflik peran intrasender yang kebanyakan terjadi pada karyawan atau manajer yang menduduki jabatan di dua struktur. Konflik peran timbul karena adanya dua perintah atau lebih yang berbeda yang diterima secara bersamaan. Dengan mentaati perintah atasan melakukan perbuatan yang tidak sesuai norma, etika pekerjaan, maka seorang profesional cenderung tidak bertanggungjawab atas keputusan yang diambil. Dengan kata lain bahwa terjadi pergeseran tanggungjawab kepada orang lain terutama atasan langsung mereka atas hasil keputusan yang diambil oleh bawahan.

Karakteristik individual menurut Davis *et al.* (2006) ada empat yaitu komitmen *professional commitment*, *impression management*, *perceived pressure strength* dan *perceived decision difficulty*. Model pengaruh tekanan ketaatan disajikan dalam Gambar 1.

Managemen impresi adalah proses kesadaran dan perilaku seseorang yang sengaja maupun spontan untuk meningkatkan daya tarik orang lain. Kebanyakan orang menganggap bahwa mengatur dan melakukan impresi adalah penting. Menciptakan *image* positif di tempat kerja, dengan mempererat hubungan dengan



Gambar 1. Model Pengaruh Tekanan Ketaatan

orang lain dan berupaya meninggikan persepsi ketrampilan dan kemampuan seorang individu pada orang lain. Dalam hal ini untuk mendapatkan kesan positif dari atasan langsung individu tersebut. Komitmen profesional adalah kekuatan identifikasi individual dalam keterlibatannya secara khusus dengan suatu profesi. Dengan demikian individual dengan komitmen profesional yang tinggi dikarakteristikan sebagai adanya keyakinan yang kuat dan penerimaan atas tujuan profesi dan kesediaan untuk berusaha sebesar-besarnya untuk profesi serta adanya keinginan yang pasti untuk ikut serta dalam profesi.

Kekuatan tekanan persepsian menurut Davis *et al.* (2006) mengindikasikan seberapa banyak tekanan yang mereka rasakan untuk mengikuti perintah atasan. Dengan demikian, dalam situasi tekanan yang sangat kuat membuat bawahan melakukan sesuatu yang dianggap salah. Pengaruh tekanan dari atasan membuat bawahan merasa sulit untuk membuat rekomendasi anggaran yang benar. Penelitian Davis *et al.* (2006) memperlihatkan partisipan merasa sulit membuat rekomendasi anggaran awal dalam situasi tertekan.

Perencanaan dan pengendalian adalah dua hal yang tak terpisahkan. Anggaran merupakan komponen utama dari perencanaan dan anggaran. Anggaran seringkali digunakan untuk menilai kinerja aktual para atasan dan bawahan. Anggaran dapat memiliki pengaruh yang besar terhadap perilaku atasan dan bawahan. Perilaku bawahan dapat bersifat positif atau negatif berkaitan dengan penyusunan anggaran. Perilaku positif terjadi bila tujuan pribadi dari atasan dan bawahan sesuai dengan tujuan perusahaan dan mereka termotivasi untuk mencapai tujuan perusahaan disebut dengan keselarasan tujuan. Bawahan dapat berperilaku negatif jika anggaran tidak diadministrasi dengan baik, sehingga bawahan akan menyimpang dari tujuan perusahaan. Perilaku disfungsional ini merupakan perilaku bawahan yang memiliki konflik dengan tujuan perusahaan.

Budgetary slack adalah perbedaan antara jumlah anggaran yang diajukan oleh *subordinates* dengan jumlah estimasi yang terbaik dari organisasi (Anthony dan Govindarajan, 2007). Bawahan cenderung mengajukan anggaran dengan merendahkan pendapatan dan menaikkan biaya dibandingkan dengan estimasi terbaik dari yang diajukan, sehingga target akan lebih mudah tercapai.

Atasan dan bawahan dalam pusat pertanggungjawaban cenderung membuat anggaran yang terlalu longgar ataupun terlalu ketat. *Budgetary slack* timbul karena keinginan dari atasan dan bawahan yang tidak sama terutama jika kinerja bawahan dinilai berdasar pencapaian anggaran. Apabila *subordinates* merasa insentifnya tergantung pada pencapaian sasaran anggaran, maka mereka akan membuat *budgetary slack* melalui proses partisipasi.

Konflik utama manajemen untuk akuntan dalam skenario anggaran adalah antara keinginan manajemen untuk melayani sebagai fitur kontrol dan manajemen lokal mempertimbangan pengaruh sosial dan insentif lain yang mempengaruhi penciptaan *budgetary slack*. Salah satu konflik peran utama pada akuntan manajemen dalam sebuah penganggaran adalah keinginan manajemen *corporate* untuk mengendalikan anggaran dan manajemen lokal (pusat pertanggungjawaban) untuk mengamankan anggaran yang lebih mudah dicapai. Faktor penentu *budgetary slack* dimasukkan tekanan pengaruh sosial seperti harapan persepsian akuntan manajemen lain dan tekanan *superior*. Penelitian yang telah dilakukan dalam kaitan antara tekanan pengaruh sosial dan pengurangan *budgetary slack* adalah penelitian Steven (2002). Stevens (2002) penciptaan *slack* dikaitkan dengan kepedulian reputasi dan etika, menemukan hubungan terbalik antara reputasi dan perhatian terhadap etika dan penciptaan *slack*.

Menurut Davis *et al.* (2006) masalah *slack* anggaran telah mendapat perhatian yang cukup besar dalam literatur akuntansi manajemen tetapi masih sedikit pengetahuan tentang bagaimana para manajer memahami *slack* anggaran, bagaimana merespons pada tekanan atasan untuk membuat *slack* dengan melanggar kebijakan perusahaan, dan apakah tekanan tersebut menciptakan ambivalensi etis. Davis *et al.* (2006) melakukan eksperimen pada 77 Akuntan Manajemen dengan hasil bahwa meskipun dengan persepsi etis hampir setengah dari partisipan melanggar kebijakan dan menciptakan *slack* ketika dihadapkan dengan tekanan ketaatan dari atasan langsung. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:
H1: Akuntan manajemen dibawah tekanan ketaatan dari atasan langsung untuk melanggar kebijakan anggaran perusahaan dan menciptakan *budgetary slack*, akan menghasilkan rekomendasi

anggaran yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi awal.

Penelitian tentang tekanan ketaatan (Lord dan DeZoort, 2001) belum mengevaluasi alasan spesifik ketidakpantasan *judgment* dan keputusan yang dibuat di bawah tekanan ketaatan. Davis *et al.* (2006) mengevaluasi justifikasi keputusan dan penilaian tanggungjawab keputusan untuk mengatasi kesenjangan dalam literatur dan mencari pemahaman dari justifikasi dan penilaian tanggungjawab bagaimana dan mengapa beberapa individu tunduk dalam tekanan untuk melakukan tindakan yang mereka tahu bahwa tindakan tersebut tidak sesuai, meskipun ada beberapa individu menolak tekanan. Teori ketaatan (Davis *et al.*, 2006) menunjukkan bahwa individu yang mengalami tekanan ketaatan akan membuat keputusan yang bertentangan dengan sikap mereka sendiri, keyakinan, dan nilai-nilai, sebagian, karena dapat melarikan diri dari tanggungjawab atas penilaian dan keputusan setelah ada individu yang mempunyai otoritas mengarahkan untuk melakukan tindakan. Demikian pula teori atribusi (Davis *et al.*, 2006) menyatakan bahwa individu-individu yang melakukan tindakan tidak etis cenderung untuk mengeksternalisasi atribusi ke orang lain atau faktor-faktor lingkungan. Teori atribusi menurut Taylor *et al.* (2009) adalah prinsip yang menentukan bagaimana atribusi kausal dibuat dan apa efeknya. Atribusi kausal mengatakan bahwa semua manusia memiliki dua motif yang kuat yaitu membentuk pemahaman yang utuh tentang dunia dan kebutuhan untuk mengontrol lingkungan. Hasil penelitian Davis *et al.* (2006) menunjukkan bahwa partisipan yang melanggar kebijakan perusahaan dengan mentaati perintah atasan merasa kurang bertanggung jawab terhadap hasil keputusan mereka.

Keleluasaan dalam menciptakan *budgetary slack* adalah tidak benar, akuntan manajemen yang melanggar kebijakan anggaran eksplisit ketika berada di bawah tekanan ketaatan diharapkan mempunyai respon stres yang melibatkan *responsibility shifting* atas tindakan sendiri yang mengarah pada penekanan atasan yang memerintahkannya untuk berperilaku tidak etis. Oleh karena itu, diperkirakan bahwa akuntan manajemen yang mentaati perintah atasannya untuk mengabaikan kebijakan perusahaan dan menggelembungkan rekomendasi anggaran awal mereka akan merasa kurang bertanggungjawab atas

keputusannya dibanding profesional yang menolak untuk menggelembungkan rekomendasi awalnya. Oleh karena itu, hipotesis penelitian yang diajukan adalah:

H2: Akuntan manajemen yang melanggar kebijakan anggaran perusahaan dan menaikkan rekomendasi anggaran awal akan merasa kurang bertanggung jawab atas keputusan mereka dibanding akuntan manajemen yang tidak mengubah rekomendasi anggaran awal.

Ekperimen ini menggunakan desain eksperimen-betulan klasik yaitu *post-test-only control group* dengan faktor tekanan ketaatan dibagi menjadi dua kelompok yaitu kelompok dengan tekanan ketaatan dan kelompok tidak ada tekanan ketaatan sebagai kelompok pengendali (Jogiyanto, 2004). Eksperimen ini menggunakan 63 mahasiswa program Magister Sains dan program sarjana jurusan Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Gadjah Mada Yogyakarta dengan mendapat *treatment* tekanan ketaatan. Untuk mendapatkan gambaran yang mendekati dari kemampuan, pengalaman, dan perilaku akuntan manajemen, partisipan harus memenuhi persyaratan telah lulus dari mata kuliah akuntansi manajemen. Berdasar 63 partisipan dalam kelompok *treatment*, dua partisipan (3,17%) tidak digunakan dalam analisis data karena tidak lengkap dalam mengisi pertanyaan tentang karakteristik individual. Dengan demikian, ada 61 partisipan yang digunakan dalam analisis data. Dua puluh mahasiswa yang tidak mendapat *treatment* tekanan ketaatan sebagai kelompok pengendali semua dapat digunakan dalam analisis data karena pengisian lengkap.

Tugas eksperimen ini memakai teknik praktik pengelembungan estimasi anggaran, akuntan manajemen telah membuat, dan menyusun anggaran awal yang diserahkan ke perusahaan. Untuk mengetahui perilaku akuntan manajemen, eksperimen ini menggunakan beberapa tahap. Pada tahap pertama, peneliti memberi pengarahan tugas dan gambaran umum kepada partisipan selama 5 menit. Partisipan mendapat data bahwa telah membuat estimasi anggaran terbaik sebesar Rp4,5 milyar. Tiga *exit questionnaire* dalam tahap pertama tersebut adalah 1) berapa tahun partisipan menjabat sebagai manager jasa akuntansi; 2) siapakah atasan langsung manager jasa akuntansi; dan 3) berapakah rekomendasi anggaran awal yang diajukan sebagai estimasi terbaik perusahaan.

Pada tahap kedua partisipan mendapat tekanan dari atasan langsung untuk mengubah rekomendasi anggaran awal sebesar Rp4,5 milyar menjadi sebesar Rp4,9 milyar. Apabila rekomendasi anggaran awal diubah, maka meningkatkan pencapaian bonus dan apabila tidak diubah maka menurut atasan langsung, kinerja divisi tim manajemen unitnya akan buruk. Akhir *treatment* tahap 2 tentang tekanan ketaatan, partisipan diminta menuliskan rekomendasi anggarannya dan menuliskan 2 (dua) alasannya. Pada tahap ketiga partisipan ditanya mengenai “seberapa besar tanggungjawab anda terhadap rekomendasi anggaran yang telah Anda buat?”. Pada tahap keempat partisipan diminta untuk mengisi kuesioner konflik etik, dilema etik dan karakteristik individual. Pada tahap kelima partisipan diminta mengisi kuesioner *manipulation check* tentang berapakah anggaran yang diminta atasan langsung partisipan dan siapakah atasan langsung partisipan. Dan yang terakhir partisipan diminta menjawab pertanyaan mengenai informasi demografis meliputi gender, umur dan pengalaman kerja. Tahap eksperimen disajikan dalam Gambar 2.

HASIL PENELITIAN

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas menunjukkan bahwa instrumen dalam *Impression Management, Pro-*

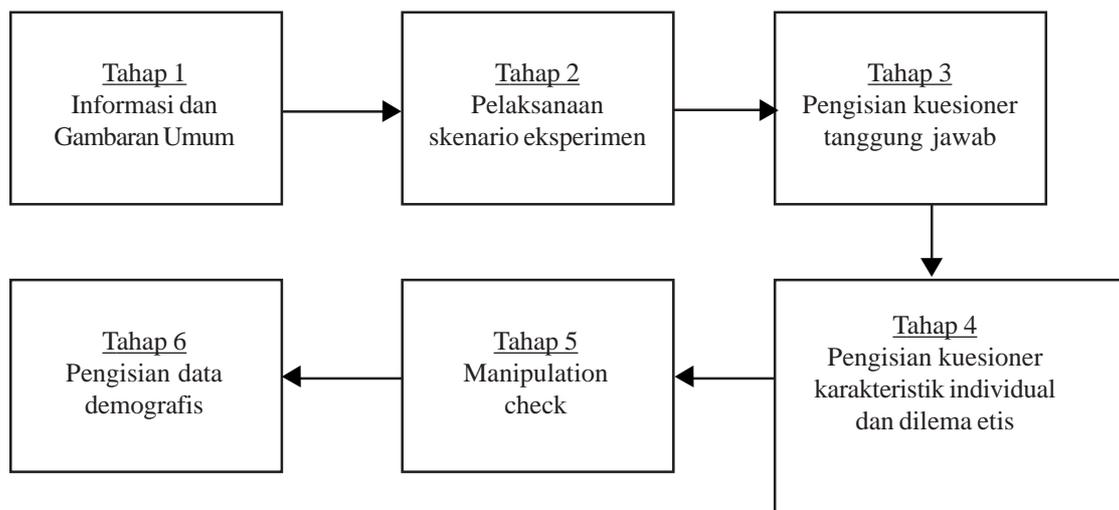
fessional Commitment, dan etika yang digunakan cukup andal dan sah. Hal ini ditunjukkan dalam Tabel 1 dengan hasil pengujian reliabilitas yang diperoleh diatas 0,50.

Tabel 1
Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Variabel	Validitas	Reliabilitas
<i>Impression Management</i>	0,415 - 0,724	0,907
<i>Professional Commitment</i>	0,406 - 0,769	0,868
Etika	0,612 - 0,612	0,759

Sumber: Data penelitian, diolah.

Data demografi responden kelompok *treatment* dan kelompok kontrol. Jumlah partisipan dalam kelompok *treatment* sebanyak 61 orang dengan rata-rata usia partisipan 21,41 tahun (dengan kisaran 18-33 tahun dan deviasi standar 2,83. Rata-rata pengalaman bekerja 0,31 tahun dengan kisaran 0,9-7 tahun dan deviasi standar 2,58 dengan jumlah partisipan Pria: 23 (38%) dan Wanita: 38 (62%). Jumlah partisipan kelompok kontrol sebanyak 20 orang dengan rata-rata usia partisipan 20,98 tahun dengan kisaran 19-27 tahun dan deviasi standar 1,75. Rata-rata pengalaman bekerja 0,87 tahun dengan kisaran 0,17-2 tahun dan deviasi standar 0,76. Jumlah partisipan Pria: 7 (35%) dan Wanita: 13 (65%).



Gambar 2
Tahap Pelaksanaan Eksperimen

PEMBAHASAN

Hasil pengujian yang tersaji dalam Tabel 2 panel A menunjukkan bahwa rata-rata rekomendasi anggaran yang dihasilkan oleh 61 partisipan adalah Rp4.759.836.066. Rekomendasi anggaran secara signifikan lebih tinggi daripada estimasi anggaran awal mereka yaitu Rp4.500.000.000 ($p < 0,01$). Hal ini mendukung hipotesis 1 yang menyatakan bahwa akuntan manajemen di bawah tekanan ketaatan dari atasan langsung untuk melanggar kebijakan anggaran perusahaan dan menciptakan *budgetary slack*, akan menghasilkan rekomendasi anggaran yang lebih tinggi dibandingkan dengan estimasi awal.

Hasil uji *one-sample t test* untuk kelompok kontrol dalam Tabel 3, mendukung hipotesis 1 dengan rata-rata rekomendasi anggaran yang dihasilkan dari 20 partisipan adalah Rp4.582.500.000. Rekomendasi anggaran secara signifikan lebih tinggi daripada estimasi anggaran awal mereka yaitu Rp4.500.000.000 ($p < 0,01$). Hasil pengujian untuk kelompok kontrol berbeda dengan penelitian Davis *et al.* (2006) yang

menunjukkan bahwa *mean* yang dihasilkan lebih rendah dari estimasi anggaran awal. Hasil rata-rata rekomendasi anggaran dari kelompok treatment adalah sebesar Rp4.759.836.066 sedangkan hasil rata-rata rekomendasi anggaran dari kelompok kontrol adalah sebesar Rp4.582.500.000 sehingga efek dari eksperimen adalah sebesar Rp177.336.066.

Hasil pada Tabel 4 panel A menunjukkan dukungan untuk hipotesis 2. Tiga partisipan dalam kelompok *zone of compromise* dan 39 partisipan dalam kelompok ketaatan penuh (Rp4,9 milyar) yang menaikkan rekomendasi anggaran, masing-masing hanya menganggap diri mereka *mean* 19,33% dan *mean* 29,49% bertanggungjawab atas keputusannya. Secara signifikan lebih kecil dari dirinya dinilai berarti bertanggung jawab untuk kelompok tidak ada ketaatan (Rp4,5 milyar) dengan *mean* 50,79% ($p \text{ value} < 0,01$). Hal ini mengindikasikan bahwa rata-rata akuntan manajemen yang menaikkan rekomendasi anggaran merasa kurang bertanggungjawab atas keputusan yang telah dibuat.

Tabel 2
One-Sample Statistics Kelompok Treatment

Panel A: Pengaruh Tekanan Ketaatan				
Keseluruhan	Mean	Deviasi Standar	t	p-value
Kelompok tekanan ketaatan (n=61)	Rp4.759.836.066	Rp185.004.800	11.25	<0.01
Panel B: Kelompok Respon				
Klasifikasi respon	N	%		
Ketaatan penuh (Rp4,9 milyar)	39	64		
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4,5m dan <Rp4,9m)	3	5		
Tidak ada ketaatan (Rp4,5 milyar)	19	31		
Panel C: Hasil Zone of Compromise				
Klasifikasi	Mean	Deviasi Standar	Median	
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4,5m dan <Rp4,9m)	Rp4.716.666.667	Rp28.867.513	Rp4.700.000.000	
Perincian	Jumlah n=3	Persentase (%)		
Rp4.700.000.000	2	67		
Rp4.750.000.000	1	33		

Sumber: Data penelitian, diolah.

Tabel 3
One-Sample Statistics Control Group

Panel A: Pengaruh Tekanan Ketaatan				
Keseluruhan	<i>Mean</i>	Deviasi Standar	t	<i>p-value</i>
Kelompok tekanan ketaatan (n=61)	Rp4.582.500.000	Rp153.275.637	2.407	<0.01
Panel B: Kelompok Respon				
Klasifikasi respon	N	%		
Ketaatan penuh (Rp4.9 milyar)	15	75		
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4.5m dan <Rp4.9m)	2	10		
Tidak ada ketaatan (Rp4.5 milyar)	13	15		
Panel C: Hasil <i>Zone of Compromise</i>				
Klasifikasi	<i>Mean</i>	Deviasi Standar		
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4.5m dan <Rp4.9m)	Rp4.725.000.000	Rp35.355.339		
Perincian	Jumlah n=2	Persentase (%)		
Rp4.700.000.000	1	50		
Rp4.750.000.000	1	50		

Sumber: Data penelitian, diolah.

Tabel 4
Tanggung Jawab (n=61)

Panel A: Tanggung jawab persepsian (%) untuk Rekomendasi Anggaran					
		Diri Sendiri	CFO	CEO	Lainnya
Tidak ada ketaatan (Rp4.5 milyar)	<i>Mean</i>	50,79	28,68	18,16	2,63
	<i>SD</i>	29,68	23,79	15,47	4,52
	N	19	19	19	19
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4.5m dan <Rp4.9m)	<i>Mean</i>	19,33	55,00	15,33	10,33
	<i>SD</i>	11,01	32,78	12,66	9,50
	n	3	3	3	3
	<i>Mean</i>	29,49	47,56	17,69	4,23
Ketaatan penuh (Rp4.9 milyar)	<i>SD</i>	24,97	24,27	14,41	4,80
	n	39	39	39	39
	F	4,835	4,244	0,048	3,212
	<i>p-value</i>	0,004	0,009	0,095	0,048
Panel B: Variabel kontrol/karakteristik individual					
		IM	PC	PPS	PDD
Tidak ada ketaatan (Rp4.5 milyar)	<i>Mean</i>	52,11	52,84	3,58	3,16
	<i>SD</i>	8,32	7,96	1,12	1,02
	n	19	19	19	19
<i>Zone of compromise</i> (>Rp4.5m dan <Rp4.9m)	<i>Mean</i>	72,00	53,67	4,00	4,33
	<i>SD</i>	9,54	4,16	1,00	0,58
	n	3	3	3	3
	<i>Mean</i>	65,49	48,36	3,95	4,10
Ketaatan penuh (Rp4.9 milyar)	<i>SD</i>	12,23	7,69	1,12	0,79
	n	39	39	39	39
	F	10,710	0,002	530,090	730,49
	<i>p-value</i>	8,290	0,000	0,000	0,000

Tabel 4 (Lanjutan)

Definisi:

IM= *Impression Management*, instrumen ini terdiri dari 20 butir pertanyaan dengan skala Likert 5 poin, skor jawaban yang diperoleh pada kisaran aktual 49-77 sementara kisaran teoritis dari variabel ini berada pada 20-100. Rata-rata jawaban dari responden kelompok tidak ada ketaatan 50-65, kelompok *zone of compromise* 60-62, ketaatan penuh 49-77.

PC=*Professional Commitment*, instrumen ini terdiri dari 15 butir pertanyaan dengan skala Likert 5 poin, skor jawaban yang diperoleh pada kisaran aktual 42-63 sementara kisaran teoritis dari variabel ini berada pada 15-75. Rata-rata jawaban dari responden kelompok tidak ada ketaatan 50-59, kelompok *zone of compromise* 50-63, ketaatan penuh 42-61.

PPS= *Perceived Pressure Strength*, instrumen ini terdiri dari 1 butir pertanyaan dengan skala Likert 5 poin, skor jawaban yang diperoleh pada kisaran aktual 1-5 sementara kisaran teoritis dari variabel ini berada pada 1-5. Rata-rata jawaban dari responden kelompok tidak ada ketaatan 1-5, kelompok *zone of compromise* 3-5, kelompok ketaatan penuh 1-5.

PDD= *Perceived Decision Difficulty*, instrumen ini terdiri dari 1 butir pertanyaan dengan skala Likert 5 poin, skor jawaban yang diperoleh pada kisaran aktual 1-5 sementara kisaran teoritis dari variabel ini berada pada 1-5. Rata-rata jawaban dari responden kelompok tidak ada ketaatan 2-5, kelompok *zone of compromise* 2-4, kelompok ketaatan penuh 1-5.

Sumber: Data penelitian, diolah.

Di samping itu, partisipan dalam kelompok *zone of compromise* (lebih dari Rp4,5 milyar dan kurang dari Rp4,9 milyar) dan kelompok ketaatan penuh (Rp4,9 milyar) secara signifikan lebih bertanggung jawab kepada atasan langsung/CFO atas tekanan ketaatan, masing-masing dengan *mean* 55% dan *mean* 47,56% dibandingkan dengan kelompok tidak ada ketaatan (Rp4,5 milyar) dengan *mean* 28,68%. Hal ini mengindikasikan bahwa keputusan menaikkan rekomendasi anggaran yang disusun adalah tanggung jawab CFO atau atasan langsungnya. Akuntan manajemen yang mengubah rekomendasi anggaran awal akan merasa kurang bertanggungjawab terhadap keputusan mereka. Tabel 4 panel B menunjukkan hasil untuk variabel karakteristik individual, yaitu *impression management, professional commitment, perceived pressure strength, perceived decision difficulty*. Dengan signifikansi masing-masing $F=10,71$ ($p=0,00$);

$F=2,53$ ($p=0,09$); $F=0,73$ ($p=0,49$); $F=8,29$ ($p=0,00$). Hal ini mengindikasikan bahwa variabel karakteristik individual mempengaruhi tanggung jawab persepsian.

Hasil analisis regresi yang tersaji dalam Tabel 5 menunjukkan angka $R^2 = 55,9\%$, $F = 11,42$ dengan signifikansi p kurang dari 0,001. Hal ini berarti ada hubungan yang signifikan antara variabel dependen (*budgetary slack*) dengan variabel independen persepsi, *impression management, professional commitment, perceived pressure strength, perceived decision difficulty*). Variasi perubahan *budgetary slack* dijelaskan oleh semua variabel independen sebesar 55,9%. Hasil tersebut menunjukkan bahwa koefisien b_1 dan b_3 adalah negatif dan signifikan. Hal ini berarti bahwa tanggungjawab persepsian dan *professional commitment* yang semakin meningkat maka penciptaan *budgetary slack* akan semakin rendah. Untuk koefisien b_2 dan b_5 adalah positif dan signifikan. Hal ini berarti

Tabel 5
Hasil Regresi

Simbol	Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Standart Error	t-value	P
X1	Tanggung jawab	b	-0,309	4022079	-3,173	0,002
X2	Impression Management	b	0,233	1530433,4	2,213	0,031
X3	Professional Commitment	b	-0,460	2390766	-4,514	0,000
X4	Perceived Pressure Strength	b	0,008	15653840	0,089	0,930
X5	Perceived Decision Difficulty	b	0,362	19429170	3,595	0,001
	Konstanta	α	6283655472	485681045	12,938	0,000
R ² = 55,9% F=11,42 p= 0,000 n=61						

Sumber: Data penelitian, diolah.

impression management dan *perceived decision difficulty* semakin meningkat maka penciptaan *budgetary slack* semakin tinggi.

Tabel 6 menyajikan hasil justifikasi keputusan anggaran yang sebagian besar menyatakan bahwa rekomendasi anggaran yang dibuat karena mengikuti perintah atasan. Hasil data demografi dalam kelompok

treatment menemukan bahwa rata-rata rekomendasi anggaran dari akuntan manajemen perempuan sebesar Rp4.769.736.842. Hasil tersebut lebih tinggi dibanding rata-rata rekomendasi anggaran dari akuntan manajemen laki-laki yaitu sebesar Rp4.760.869.565. Hal ini menunjukkan bahwa akuntan manajemen perempuan cenderung lebih taat kepada atasan langsungnya.

Tabel 6
Justifikasi Keputusan Anggaran(n=61)

Panel A: Ketaatan penuh (n=39, rekomendasi anggaran = Rp4,9 milyar)		
	Justifikasi	n
1	Mengikuti perintah atasan langsung (CFO)	32
2	Anggaran tidak pernah <i>over budget</i>	24
3	Menginginkan bonus, promosi dan karir	16
Panel B: <i>zone of compromise</i> (n=3, rekomendasi anggaran = Rp4,5 milyar < x < Rp4,9 milyar)		
1	Mengikuti instruksi CFO karena tidak ingin kehilangan karir	3
2	Data historis ada peningkatan <i>actual overhead</i>	2
3	Agar tidak <i>over budget</i>	1
Panel C: Tidak ada ketaatan (n=19, rekomendasi anggaran = Rp4,5 milyar)		
1	Mengutamakan kejujuran, bertanggung jawab, menjaga etika pofesi, dan penggelembungan anggaran adalah tidak etis	14
2	Agar tidak <i>over budget</i>	9
3	Berdasar data historis tahun sebelumnya	7
4	CFO melanggar instruksi CEO	4
5	Rp4,5 milyar adalah estimasi terbaik	4

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan analisis uji *one sample t test* menunjukkan bahwa rata-rata rekomendasi anggaran yang dihasilkan lebih tinggi dari estimasi anggaran awal. Berdasarkan uji *one way ANOVA* menunjukkan bahwa rata-rata akuntan manajemen yang menaikkan rekomendasi anggaran merasa kurang bertanggungjawab dibanding yang tidak menaikkan rekomendasi anggaran. Jadi hasil penelitian ini mendukung hipotesis-hipotesis yang diajukan. Penelitian ini memberi kontribusi untuk memprediksi *budgetary slack* dengan memasukkan faktor personal berupa karakteristik individual dan mendukung hasil penelitian secara empiris.

Saran

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan, yaitu pertama situasi laboratorium yang memungkinkan partisipasi dapat berdiskusi dengan partisipan lain dan kedua partisipan yang digunakan dalam penelitian ini hanya berasal dari mahasiswa fakultas ekonomika dan bisnis UGM, sehingga harus berhati-hati di dalam menggeneralisasikan hasil penelitian ini. Penelitian berikutnya disarankan dapat menggunakan variabel karakteristik individual lain, yang dapat mempengaruhi keputusan tanggung jawab terhadap penciptaan *budgetary slack*. Penelitian yang akan datang diharapkan dapat mengevaluasi faktor yang memediasi dan memoderasi pengaruh tekanan ketaatan, seperti menguji variabel budaya organisasi atau budaya nasional. Hal ini berkaitan dengan hasil tanggung jawab terhadap rekomendasi anggaran berada pada *zone of compromise*, apakah kompromi menjadi budaya dalam organisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R. N. dan V. Govindarajan. 2007. *Management Control System*. McGraw-Hill Education: Irwin.
- Blanchette, Danielle, Claude Pilote dan Jean Cadieux (2002). Manager's Moral Evaluation of Budgetary Slack Creation. www.accounting.rutgers.edu/raw/aaa/2002annual/cpe/cpe3/B-2.pdf.
- Davis, Stan., F. Todd DeZoort dan Lori S. Kopp. 2006. "The Effect of Obedience Pressure and Perceived Responsibility on Management Accountants, Creation of Budgetary Slack". *Behavioral Research In Accounting*. 18: 9-35.
- Hartanto, Hansiadi Yuli dan Indra Wijaya Kusuma. 2001. "Analisis Pengaruh Tekanan Ketaatan Terhadap Judgment Auditor". *Jurnal Akuntansi Manajemen*. 12 (3): 24-41.
- Jogiyanto. 2004. *Metodologi Penelitian Bisnis: Salah Kaprah dan pengalaman-pengalaman*. Yogyakarta: BPFE.
- Lord, A. T., dan F.T. DeZoort. 2001. "The impact of commitment and moral reasoning on auditors' responses to social influence pressure". *Accounting, Organizations, and Society*. 26 (3): 215-235.
- Stevens, D. E. 2002. "The effects of reputation and ethics on budgetary slack". *Journal of Management Accounting Research*. 14: 153-171.
- Taylor, Shelley E., Letitia Anne Peplau dan David O. Sears. 2009. *Social Psychology 12th Edition*. Pearson Education-Prentice Hall.

ORIENTASI KEWIRAUSAHAAN DAN KEBERHASILAN INOVASI: PERAN ORIENTASI PASAR DAN GENDER SEBAGAI VARIABEL PEMODERASI

Maria Pampa Kumalaningrum

E-mail: pampa_maria@yahoo.com

Heni Kusumawati

E-mail: heni@stieykpn.ac.id

ABSTRACT

This study to examine the interactive effect between market orientation, gender, and entrepreneurial orientation to innovation success. Entrepreneurial orientation refers to a firm's strategic orientation, which consists of decision-making styles, methods, and practices that can be described as aggressive, innovation, proactive, risk taking, or autonomy seeking. Market orientation reflects the degree to which firms' strategic market planning is driven by customer and competitor intelligence. Data was analyzed using moderated regression and Chow analysis. The result showed that entrepreneurial orientation and market orientation interact to influence innovation success in such way that market orientation enhances the positive relationship between entrepreneurial orientation and innovation success. The results also showed that entrepreneurial orientation has an effect on innovation success either in female or male-owned micro business. But the study shown that gender had no significant effect on relationship between entrepreneurial orientation and innovation success. Theoretical and managerial implications of the findings are also discussed.

Keywords: entrepreneurial orientation, market orientation, gender, innovation success

JEL classification: J16, L26, O31

PENDAHULUAN

Inovasi akan menjamin keberlanjutan suatu usaha kecil karena tuntutan lingkungan terus berubah. Keberhasilan inovasi sangat diperlukan oleh semua usaha kecil. Salah satu antecedent keberhasilan inovasi adalah orientasi kewirausahaan para pemilik usaha itu. Orientasi kewirausahaan merupakan orientasi perusahaan yang mengarah pada upaya untuk mengidentifikasi dan mengeksplorasi kesempatan sebagai suatu prinsip organisasi perusahaan (Meija *et al.*, 2009).

Orientasi kewirausahaan dalam beberapa penelitian ternyata tidak dapat berpengaruh secara langsung terhadap keberhasilan inovasi, karena basis orientasi kewirausahaan konstruk adalah upaya pembelajaran untuk mengidentifikasi dan eksploitasi kesempatan (Baker & Sinkula, 2009; Maija *et al.*, 2009; Reza & Kayhan, 2011; Patrick & Justin, 2010; Amonrat, 2010). Pemilik bisnis harus menyadari bahwa orientasi kewirausahaannya dalam setiap ide yang dikembangkan harus sesuai dengan pasar yang akan dipilih. Untuk memahami pasar diperlukan orientasi pasar yang baik dari pelaku bisnis. Perusahaan yang memiliki orientasi pasar yang kuat akan memiliki prioritas pembelajaran tentang 1) pelanggan, seperti suka atau tidak suka, ketidakpuasan, persepsi, dan lainnya; 2) faktor yang mempengaruhi pelanggan, misalkan persaingan, kecenderungan ekonomi, sosial budaya,

dan lainnya; dan 3) faktor yang mempengaruhi kemampuan perusahaan untuk mempengaruhi dan memuaskan pelanggan, misalkan teknologi, regulasi, dan lainnya) (Baker & Sinkula, 2009).

Perusahaan yang berorientasi pada pasar memiliki keterampilan menilai kebutuhan konsumen, sehingga orientasi kewirausahaannya akan mengarah pada keberhasilan inovasi yang diinginkan pasar (Reza & Kayhan, 2011). Selain itu, dengan adanya orientasi pasar, eksplorasi peluang baru yang dilakukan perusahaan akan lebih mungkin membuat perluasan lini dan merek terhadap pasar target baru karena didukung oleh pengetahuan perusahaan akan kondisi pasar yang dihadapi (Baker & Sinkula, 2009).

Pada masa-masa sekarang, beberapa penelitian menunjukkan bahwa orientasi kewirausahaan dapat dipengaruhi oleh karakteristik demografi pemilik bisnis, semisal gender (Zimmerman & Brouthers, 2012). Harapan bahwa laki-laki dan perempuan bertindak berbeda muncul karena laki-laki dan perempuan disosialisasikan dalam peran yang berbeda. Hal tersebut diperkirakan akan menentukan juga nilai-nilai kerja, pengambilan keputusan, dan perilaku strategiknya.

Dalam kewirausahaan dan bisnis kecil, beberapa penelitian menunjukkan hubungan langsung antara gender pemimpin, sebagai salah satu unsur demografi, dengan kinerja bisnis. Perbedaan antara pemilik bisnis dengan gender perempuan dan pemilik bisnis dengan gender laki-laki pada berbagai perusahaan ternyata menentukan orientasi dalam bisnis, pendapatan, keuntungan, tingkat inovasi, dan pertumbuhan perusahaan (Zimmerman & Brouthers, 2012).

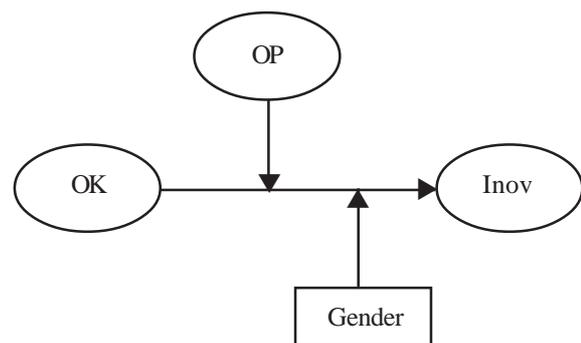
Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa perempuan lebih menekankan pada *relationship* dibandingkan laki-laki. Perempuan ternyata lebih menekankan pada *interpersonal relationship* dari pada pria terhadap konsumen mereka (Zimmerman & Brouthers, 2012). Semakin besar perhatian yang diberikan perempuan untuk suatu relasi dalam hal pemasaran dan penjualan, akan menjadi pendorong bagi berkembangnya orientasi kewirausahaan.

Tidak semua penelitian mendukung bahwa gender berpengaruh terhadap orientasi kewirausahaan. Penelitian-penelitian lain melaporkan tidak ada perbedaan dalam hal orientasi dalam bisnis berkaitan dengan perbedaan gender (Andrej & Darco, 2009;

Zimmerman & Brouthers, 2012). Hal ini membuat dampak gender terhadap orientasi kewirausahaan masih belum jelas. Berbagai hasil dan perdebatan penelitian tersebut, memicu minat peneliti untuk meneliti hubungan antara orientasi kewirausahaan dan keberhasilan inovasi usaha-usaha mikro dengan orientasi pasar dan gender sebagai variabel pemoderasinya. Usaha mikro dipilih karena diharapkan memiliki fleksibilitas dan daya respon pada peristiwa lingkungan.

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Hubungan antara orientasi kewirausahaan dan keberhasilan inovasi telah lama menjadi perdebatan dan topik penelitian sejak tahun 1990-an. Permasalahan yang diperdebatkan adalah mengenai apakah orientasi kewirausahaan berpengaruh terhadap keberhasilan inovasi. Selain itu, apakah variabel orientasi pasar dan gender memoderasi pengaruh orientasi kewirausahaan pada keberhasilan inovasi. Gambar 1 merupakan model utama dalam penelitian ini. Hipotesis penelitian mengacu pada model ini. Model ini berupaya menganalisis pengaruh orientasi kewirausahaan terhadap keberhasilan inovasi. Dalam penelitian ini digunakan variabel orientasi pasar dan gender sebagai variabel-variabel yang memoderasi pengaruh orientasi kewirausahaan pada keberhasilan inovasi.



Gambar 1
Pengaruh Orientasi Kewirausahaan pada
Keberhasilan Inovasi dengan Orientasi Pasar dan
Gender sebagai Variabel Pemoderasi.

Orientasi kewirausahaan merupakan perusahaan yang berorientasi pada upaya untuk mengidentifikasi dan mengeksploitasi kesempatan sebagai suatu prinsip organisasi perusahaan (Meija, *et al.*, 2009; Ananda, *et al.*, 2009; Chow, 2006; Yuan, *et al.* (2008). Orientasi kewirausahaan adalah suatu metode, praktik, dan gaya pengambilan keputusan yang diambil para manajer untuk bertindak kewirausahaan. Hal ini mencakup proses eksperimen teknologi baru yang menjanjikan, keinginan untuk memperbesar kesempatan pasar produk baru, dan predisposisi untuk mengambil kesempatan berisiko. Perusahaan dengan orientasi kewirausahaan yang kuat memiliki kemampuan mengubah ketidakpastian lingkungan menjadi suatu manfaat bagi perusahaan. memandang kewirausahaan sebagai suatu eksploitasi kesempatan untuk memperbaharui dan memperbaiki perusahaan (Amonrat, 2010; William & Jun, 2008; Sandeep & Singh, 2012)

Orientasi kewirausahaan memiliki tiga dimensi (Baker & Sinkula, 2009; Patrick & Justin, 2010; Mengue & Auh, 2006), yaitu inovasi, proaktif, dan pengambilan risiko. Dalam penelitiannya ditemukan bahwa keberhasilan inovasi haruslah didukung oleh orientasi kewirausahaan yang kuat. Suatu perusahaan dikatakan memiliki suatu semangat orientasi kewirausahaan jika dapat menjadi yang pertama dalam melakukan inovasi produk baru di pasar, memiliki keberanian mengambil risiko, dan selalu proaktif terhadap perubahan tuntutan akan produk baru.

Inovasi merupakan hasil proses inovasi. Contoh kesuksesan inovasi adalah konsep produk baru seluruh, ekstension lini dan merek, perbaikan layanan pelanggan. Kesuksesan inovasi berbeda dengan keinovasian, yang mengacu kepada sikap keterbukaan pada gagasan baru (Baker & Sinkula, 2009). Sementara itu, kesuksesan inovasi merupakan hasil konkrit dari inovasi yang berkaitan dengan perilaku.

Hampir merupakan suatu kebenaran pada berbagai disiplin kewirausahaan, manajemen strategik, dan pemasaran bahwa kesuksesan inovasi adalah cara utama perusahaan mempertahankan dan memperluas pasar produk dan konsumen. Generasi produk baru seringkali mengganti generasi produk lama untuk mempertahankan persaingan perusahaan. Program inovasi yang tidak didukung biaya R & D, biaya produksi, dan pemasaran, mungkin tidak menimbulkan peningkatan profitabilitas, terutama dalam jangka

pendek.

Jika ada orientasi kewirausahaan yang cukup tinggi, maka tingkat keberhasilan inovasi akan semakin tinggi pula. Semakin seorang pengusaha mampu mengidentifikasi dan mengeksploitasi peluang yang ada, maka inovasi akan semakin dapat dilakukan secara berhasil. Perusahaan dengan orientasi kewirausahaan yang kuat memiliki kemampuan mengubah ketidakpastian lingkungan menjadi suatu manfaat bagi perusahaan. Amonrat (2010) dan Lucia, *et al.*, (2007) memandang kewirausahaan sebagai suatu eksploitasi kesempatan untuk memperbaharui dan memperbaiki (*rejuvenate*) perusahaan. Oleh karena itu, hipotesis penelitian disusun sebagai berikut:

H1: Orientasi kewirausahaan berpengaruh pada keberhasilan inovasi.

Pemilik bisnis harus menyadari bahwa orientasi kewirausahaannya dalam setiap ide yang dikembangkan harus sesuai dengan pasar yang akan dipilih. Oleh karena itu, orientasi pasar akan sangat mempengaruhi kekuatan pengaruh antara orientasi kewirausahaan dengan keberhasilan inovasi (Baker & Sinkula, 2009; Salima *et al.*, 2011). Yuan, *et al.* (2008) menyatakan bahwa perusahaan dengan orientasi kewirausahaan dapat mencapai kesuksesan inovasi jika dapat mencapai target dan posisi pasar lebih dibandingkan para pesaingnya. Perusahaan selalu mengamati perubahan pasar dan melakukan respon dengan dengan cepat terhadap perubahan tersebut. Kemampuan perusahaan untuk proaktif dan keberanian mengambil risiko, menjadikan perusahaan memiliki kemampuan untuk menciptakan produk inovatif mendahului pesaingnya.

Orientasi pasar sendiri merupakan perusahaan yang berorientasi pada upaya untuk memuaskan kebutuhan dan keinginan konsumen sebagai prinsip organisasi perusahaan (Maija, *et al.*, 2009; Salima *et al.*, 2011). Perusahaan yang berorientasi pada pasar memiliki keterampilan untuk menilai kebutuhan konsumen, sehingga mungkin menjadi yang pertama menawarkan generasi baru jasa dan produk jasa pada pasar. Selain itu, perusahaan lebih mungkin membuat perluasan lini dan merek terhadap pasar target baru (Baker & Sinkula, 2009, Maija, *et al.*, 2009; Reza & Kayhan, 2011; Omar & Seigyong, 2009).

Orientasi pasar mencerminkan kecenderungan perusahaan untuk mengadopsi konsep pemasaran. Hal

ini diukur dengan menilai komitmen perusahaan untuk mendasarkan keputusan strategiknya pada intelijen pasar yang berorientasi pelanggan (Meija *et al.*, 2011; Salima *et al.*, 2010; Yuan, *et al.*, 2008; Reza & Kayhan, 2011; Baker & Sinkula, 2009).

Inovasi yang terjadi karena orientasi kewirausahaan adalah inovasi yang berupaya untuk penyegaran, pembaharuan, dan redefinisi organisasi, pasar, dan industri (Patrick & Justin, 2010). Melalui proses identifikasi kesempatan dengan tujuan penyegaran, pembaharuan, dan redefinisi konsep, maka produk baru yang radikal dilahirkan. Perusahaan dengan orientasi kewirausahaan yang kuat, diprediksikan akan mampu mengembangkan konsep produk baru yang menuju kepada kebutuhan pelanggan yang ada maupun pelanggan potensial.

Inovasi adalah jantung kewirausahaan, tetapi tidak semua inovasi adalah akibat dari orientasi kewirausahaan yang kuat. Inovasi yang rutin, yaitu, perluasan lini dan merek, terutama dalam merespon tindakan pesaing, terjadi dalam kebanyakan perusahaan. Orientasi kewirausahaan yang menimbulkan inovasi adalah lebih dari adaptasi atau reaksi terhadap *trend* pasar. Oleh karena itu, hipotesis penelitian disusun sebagai berikut:

H2: Orientasi pasar memoderasi pengaruh orientasi kewirausahaan pada keberhasilan inovasi.

Pria dan wanita dapat memiliki persepsi yang berbeda akan sesuatu hal yang sama. Hal ini terjadi karena pria dan wanita memiliki karakteristik yang sangat berbeda. Penelitian ini akan mencoba menguji jenis kelamin sebagai variabel yang akan memoderasi model penelitian yang ada. Hal pertama yang akan dibandingkan adalah kekuatan pengaruh orientasi kewirausahaan pada keberhasilan inovasi akan berbeda pada pria dan wanita. Pada masa-masa sekarang, beberapa penelitian menunjukkan bahwa orientasi kewirausahaan bisa dipengaruhi oleh karakteristik demografi pemilik bisnis, semisal gender (Zimmerman & Brouthers, 2012). Harapan bahwa laki-laki dan perempuan bertindak berbeda muncul karena laki-laki dan perempuan disosialisasikan dalam peran yang berbeda. Hal tersebut diperkirakan akan menentukan juga nilai-nilai kerja, pengambilan keputusan, dan perilaku strategiknya.

Dalam kewirausahaan dan bisnis kecil, beberapa penelitian menunjukkan hubungan langsung antara

gender pemimpin, sebagai salah satu unsur demografi, dengan kinerja bisnis. Perbedaan antara pemilik bisnis dengan gender perempuan dan pemilik bisnis dengan gender laki-laki pada berbagai perusahaan ternyata menentukan orientasi dalam bisnis, pendapatan, keuntungan, tingkat inovasi, dan pertumbuhan perusahaan (Zimmerman & Brouthers, 2012).

Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa perempuan lebih menekankan pada hubungan baik dibandingkan laki-laki. Perempuan ternyata lebih menekankan pada hubungan secara pribadi dari pada pria terhadap konsumennya, sehingga semakin mampu untuk mengidentifikasi perubahan dan memperbaiki produk yang diinginkan konsumen mereka (Levent & Catherine, 2011). Semakin besar perhatian yang diberikan perempuan untuk suatu relasi dalam hal pemasaran dan penjualan, akan menjadi pendorong bagi berkembangnya orientasi kewirausahaan terhadap pasarnya. Oleh karena itu, hipotesis penelitian disusun sebagai berikut:

H3: Gender memoderasi pengaruh orientasi kewirausahaan pada keberhasilan inovasi.

Berdasarkan data dari Badan Pusat Statistik, diketahui bahwa Usaha Mikro, Kecil, dan Menengah (UMKM) memiliki kualitas yang rendah dalam hal inovasi. Peningkatan UMKM ternyata tidak diikuti dengan peningkatan kualitas sumber daya manusia. Kuncoro (2006) menyatakan bahwa permasalahan internal yang paling banyak dihadapi para pengusaha kecil adalah rendahnya kualitas sumberdaya manusia seperti kurang terampilnya sumberdaya manusia, kurangnya inovasi, kurangnya jiwa atau orientasi kewirausahaan, rendahnya penguasaan teknologi dan manajemen, serta minimnya informasi dan orientasi pasar. Permasalahan yang dihadapi UMKM ini menarik untuk diteliti.

Penelitian ini menggunakan UMKM di DIY dan Solo sebagai unit analisis. UMKM dipilih karena diharapkan memiliki fleksibilitas dan daya respons pada peristiwa lingkungan. Eksploitasi atas kesempatan baru merupakan pendorong utama bagi pertumbuhan UMKM. Teknik atau prosedur pengambilan sampel dalam penelitian ini adalah *purposive sampling*. Sampel penelitian diambil berdasarkan kriteria tertentu yaitu (UMKM di DIY dan Solo yang memiliki kriteria kekayaan bersih maksimal 200 juta; hasil penjualan tahunan maksimal satu milyar; milik warga negara In-

donesia; berdiri sendiri; usaha perseorangan; usaha tidak berbadan hukum; usaha berbadan hukum; atau koperasi.

Pengukuran yang digunakan dalam penelitian ini menggunakan ukuran-ukuran yang dimodifikasi oleh Baker dan Sinkula (2009). Untuk operasionalisasi variabel, orientasi pasar diukur dengan menggunakan skala MORTN. Orientasi pasar diukur berdasarkan 11 item pertanyaan yang berkaitan dengan komitmen perusahaan pada kepuasan konsumen. Contoh item pertanyaan untuk variabel ini adalah mengenai tingkat keterbukaan perusahaan mengkomunikasikan kesuksesan dan kegagalan dalam usaha memuaskan konsumen.

Orientasi kewirausahaan diukur dengan menggunakan konseptualisasi Baker dan Sinkula (2009). Orientasi kewirausahaan terdiri atas tiga dimensi, yaitu keinovasian proaktif, dan pengambilan risiko. Diukur dengan delapan butir pertanyaan. Contoh item pertanyaan variabel ini adalah mengenai tingkat penekanan perusahaan pada R&D, dan kepemimpinan dalam teknologi dan inovasi.

Operasionalisasi kesuksesan inovasi dinilai berdasarkan inovasi pada pengembangan jasa atau produk baru, program jasa pelanggan, dan praktik untuk meningkatkan efisiensi administrasi. Kesuksesan inovasi diukur dengan empat butir pertanyaan. Dua butir pertama yang menilai tingkat pengenalan produk dan kesuksesan produk dirancang untuk membedakan kuantitas dan kualitas program inovasi. Sedangkan dua butir berikutnya digunakan untuk menilai kemampuan perusahaan menghadapi pesaing. Contoh item pertanyaan variabel ini adalah mengenai tingkat inovasi perusahaan dibandingkan dengan pesaing.

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *moderated regression analysis*. *Moderated regression analysis* adalah metode yang dimungkinkan untuk menguji adanya variabel pemoderasi. Pengolahan data dilakukan terpisah antara pria dan wanita dan pengujian hipotesis moderasi jenis kelamin dilakukan dengan *sub-group analysis*. Hasil perhitungan akan dibandingkan beta pengaruhnya untuk menentukan gender mana yang memiliki pengaruh pada hubungan antara orientasi kewirausahaan dan keberhasilan inovasi.

Penelitian dilakukan di Daerah Istimewa Yogyakarta (Sleman, Gunung Kidul, Kulon Progo,

Bantul, Kodya Yogyakarta) dan Solo. Data diambil dari para pengusaha bisnis mikro, kecil, dan menengah (UMKM) sebagai unit analisis yang ada di Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) dan Solo pada tahun 2013. UMKM dipilih karena usaha kecil diharapkan memiliki fleksibilitas dan daya respons pada peristiwa lingkungan. Eksploitasi atas kesempatan baru merupakan pendorong utama bagi pertumbuhan dan masuknya bisnis kecil. Prosedur pengambilan sampel menggunakan *purposive sampling*. Sampel penelitian diambil berdasarkan kriteria tertentu yaitu usaha kecil di bidang kerajinan yang memiliki kriteria kekayaan bersih maksimal Rp200 juta; hasil penjualan tahunan maksimal Rp1 milyar; milik warga negara Indonesia; berdiri sendiri; usaha perseorangan; usaha tidak berbadan hukum; usaha berbadan hukum; atau koperasi.

Model penelitian mencoba menggambarkan pengaruh orientasi kewirausahaan (OK) terhadap keberhasilan inovasi (Inov) dengan 2 variabel pemoderator yaitu orientasi pasar (OP) dan gender. Dalam penelitian terdapat satu variabel independen (OK), satu variabel dependen (Inov) dan dua variabel moderator yaitu OP dan gender. Variabel OP diuji dengan model *moderated regression analysis*. Variabel moderator orientasi pasar (OP) akan memodifikasi hubungan antara orientasi kewirausahaan (OK) dan keberhasilan inovasi (Inov) serta berinteraksi dengan variabel independen. Secara matematis, model persamaan regresi adalah

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \epsilon$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + \epsilon$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + b_1 X_i * Z_i + \epsilon$$

Keterangan:

Y: variabel dependen (Inov)

Xi: variabel independen (OK)

Zi: variabel moderator (OP)

Untuk variabel moderator gender dianalisis dengan *sub group analysis*. Analisis ini digunakan untuk menguji ada tidaknya jenis moderator homologer, variabel moderator tidak berhubungan dengan variabel dependen maupun independen dan tidak berinteraksi dengan variabel independen. Model regresi dari *sub group analysis* adalah:

$Y_i = \alpha_1 + \beta_1 X_i + \epsilon_1$ untuk total sampel laki-laki dan perempuan

$Y_i = \beta_1 + \beta_2 X_i + \epsilon_2$ untuk sampel gender laki-laki

$Y_i = \gamma_1 + \gamma_2 X_i + \epsilon_3$ untuk sampel gender perempuan

Keterangan:

Y: variabel dependen (Inov)

Xi: variabel independen (OK)

Metode analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah *moderated regression analysis* (Ghozali, 2006: 200). Langkah pertama dalam pengujian hipotesis ini adalah memasukkan keberhasilan inovasi sebagai variabel dependen dengan orientasi pasar sebagai variabel moderator, dan orientasi kewirausahaan sebagai variabel independen. Persamaan regresinya adalah:

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \epsilon \quad (\text{persamaan 1})$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + b_2 Z_i + \epsilon \quad (\text{persamaan 2})$$

$$Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + b_2 Z_i + b_3 X_i * Z_i + \epsilon \quad (\text{persamaan 3})$$

Keterangan:

Y: variabel dependen (Inov)

Xi: variabel independen (OK)

Zi: variabel moderator (OP)

Jika variabel moderator berhubungan dengan kriterian dan/atau prediktor, tetapi variabel (Z) tidak berinteraksi dengan predictor maka variabel Z bukanlah variabel moderator, tetapi merupakan variabel intervening, eksogen, antededen, dan independen. Dalam hal ini jika persamaan 2 dan 3 tidak berbeda secara signifikan atau ($b_2 = 0; b_3 = 0$), maka Z bukanlah variabel moderator, tetapi sebagai variabel prediktor (independen). Jika variabel moderator berhubungan dengan kriterian dan/atau prediktor dan variabel (Z) berinteraksi dengan prediktor maka variabel Z merupakan variabel moderator kuasi (quasi moderator). Dalam hal ini, variabel Z merupakan *quasi moderator* jika persamaan 1, 2, dan 3 berbeda satu sama lain atau ($b_2 \neq 0; b_3 \neq 0$). Jika variabel moderator tidak berhubungan dengan kriterian dan/atau prediktor tetapi variabel (Z) berinteraksi dengan prediktor maka variabel Z merupakan variabel moderator murni. Dalam hal ini variabel Z merupakan moderator murni jika persamaan 1 dan 2 tidak berbeda, tetapi berbeda dengan persamaan 3 atau ($b_2 = 0; b_3 \neq 0$).

Pengolahan berikutnya adalah data akan diolah

terpisah antara pria dan wanita. Pengujian hipotesis moderasi jenis kelamin akan dilakukan dengan *sub-group analysis*. Data akan dibagi menjadi dua grup terpisah laki dan wanita. Hasil perhitungan akan dibedakan beta pengaruhnya untuk menentukan gender mana yang memiliki pengaruh kewirausahaan pada keberhasilan inovasi dengan orientasi pasar sebagai variabel pemoderasi. Untuk menentukan apakah ada variabel pemoderator, digunakan analisis *Chow*. Analisis *Chow* adalah uji kesamaan antarpersamaan regresi. Jika koefisien regresi antar sub-kelompok berbeda, maka dapat disimpulkan variabel ketiga yang digunakan untuk memecah menjadi sub-kelompok adalah moderator.

HASIL PENELITIAN

Uji validitas digunakan untuk meyakinkan apakah pengukuran memang mengukur apa yang seharusnya diukur. Uji reliabilitas digunakan untuk mengukur bahwa instrumen benar-benar bebas dari kesalahan sehingga menghasilkan hasil yang konsisten sehingga dapat berlaku dengan baik pada kondisi yang berbeda-beda. (Hair, 2006). Pengujian reliabilitas metode konsistensi internal dengan teknik *Cronbach's alpha* untuk uji reliabilitas. Untuk menghitung orientasi kewirausahaan digunakan 11 pertanyaan. Jawaban terendah dari ke sebelas pertanyaan tersebut adalah 2,63, sedangkan jawaban tertinggi adalah 9,25. Nilai jawaban rata-rata pertanyaan adalah 6,0575. Orientasi kewirausahaan diukur dengan 8 pertanyaan. Jawaban terendah dari ke delapan pertanyaan tersebut adalah 2,20, sedangkan jawaban tertinggi adalah 9,60. Nilai jawaban rata-rata adalah 6,1450. Variabel ketiga yaitu keberhasilan inovasi diukur dengan 4 pertanyaan. Nilai terendah 3,25 dan nilai tertinggi 10, serta jawaban nilai rata-rata 7,5735. Tabel 1 menunjukkan deskripsi data untuk variabel kapabilitas kewirausahaan, fleksibilitas bisnis, dan profitabilitas.

Tabel 1
Deskripsi Data Variabel Orientasi Kewirausahaan, Orientasi Pasar, dan Keberhasilan Inovasi

	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
Orientasi Kewirausahaan	2.63	9.25	6.0575	1.45744
Orientasi Pasar	2.20	9.60	6.1450	1.75467
Keberhasilan Inovasi	3.25	10.00	7.5735	1.39448

Sumber: Data primer, diolah.

Persamaan satu menunjukkan orientasi kewirausahaan berpengaruh secara signifikan terhadap keberhasilan inovasi, dengan koefisien pengaruh sebesar 0.323. Persamaan kedua memasukkan orientasi kewirausahaan dan orientasi pasar sebagai variabel independent. Berdasar persamaan kedua, diperoleh hasil bahwa orientasi pasar berpengaruh signifikan dengan koefisien sebesar 0.501. Persamaan tiga, dimasukkan orientasi kewirausahaan, orientasi pasar, dan interaksi antara orientasi kewirausahaan dan orientasi pasar. Pada persamaan tiga, diperoleh hasil bahwa variabel orientasi pasar tidak berpengaruh secara signifikan pada keberhasilan inovasi, sedangkan interaksi antara orientasi kewirausahaan dan orientasi pasar berpengaruh signifikan pada profitabilitas dengan koefisien pengaruh sebesar 0.088. Berdasar tiga persamaan tersebut, dapat disimpulkan bahwa variabel orientasi pasar tidak berpengaruh signifikan pada keberhasilan inovasi, sedangkan interaksi antara orientasi kewirausahaan dengan orientasi pasar berpengaruh signifikan pada keberhasilan inovasi ($b_2 = 0$; $b_3 \neq 0$). Berdasar hasil ketiga persamaan tersebut, maka hipotesis dua terbukti bahwa orientasi pasar memoderasi hubungan antara orientasi kewirausahaan dan keberhasilan inovasi. Tabel 2, Tabel 3, dan Tabel 4 menunjukkan hasil persamaan 1 sampai 3,

Tabel 2
Persamaan 1 ($Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \epsilon$)

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Konstanta	5.619	0.000
Orientasi Kewirausahaan	.323	0.000

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 3
Persamaan Dua ($Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + \epsilon$)

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Konstanta	5.662	.000
Orientasi Kewirausahaan	-.193	.089
Orientasi Pasar	.501	.000

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 4
Persamaan Tiga ($Y_i = \alpha + \beta_1 X_i + \beta_2 Z_i + \beta_3 X_i * Z_i + \epsilon$)

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Konstanta	8.631	.000
Orientasi Kewirausahaan	-.764	.001
Orientasi Pasar	-.016	.931
Interaksi	.088	.003

Sumber: Data primer, diolah.

Hasil penelitian menunjukkan baik pada pemilik bisnis bergender pria maupun pemilik bisnis bergender perempuan dan orientasi kewirausahaan berpengaruh signifikan pada keberhasilan inovasi usaha mikro. Pada pemilik bisnis bergender pria, orientasi kewirausahaan berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keberhasilan inovasi dengan koefisien pengaruh sebesar 0,298. Sedang pada pemilik bisnis bergender perempuan, orientasi kewirausahaan berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja keuangan bisnis dengan koefisien sebesar 0,347. Koefisien determinasi pada pemilik bisnis bergender pria sebesar 0,1, sedangkan pada pemilik bisnis bergender perempuan sebesar 0,128. Tabel 7 dan Tabel 8 menunjukkan hasil persamaan regresi antara pemilik bisnis bergender laki-

Tabel 5
Deskripsi Data Pemilik Bisnis Bergender Pria

	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
Orientasi Kewirausahaan	2.63	9.25	6.1238	1.44672
Keberhasilan Inovasi	3.25	10.00	7.5920	1.36466

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 6
Deskripsi Data Pemilik Bisnis Bergender Perempuan

	<i>Minimum</i>	<i>Maximum</i>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
Orientasi Kewirausahaan	2.63	9.25	5.9905	1.47207
Keberhasilan Inovasi	3.25	10.00	7.5548	1.43026

Sumber: Data primer, diolah.

laki dan pemilik bisnis bergender perempuan, sedangkan Tabel 9 menunjukkan hasil persamaan regresi untuk total kedua gender.

Tabel 7
Uji Signifikansi Pengaruh Orientasi Kewirausahaan Terhadap Keberhasilan Inovasi Pada Pemilik Bisnis Bergender Pria

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Orientasi Kewirausahaan	0,298	0,001

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 8
Uji Signifikansi Pengaruh Orientasi Kewirausahaan Terhadap Keberhasilan Inovasi Pada Pemilik Bisnis Bergender Perempuan

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Orientasi Kewirausahaan	0,347	0,000

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 9
Uji Signifikansi Pengaruh Orientasi Kewirausahaan Terhadap Keberhasilan Inovasi Total Kedua Gender

Variabel	Koefisien	Signifikansi
Orientasi Kewirausahaan	0,323	0,000

Sumber: Data primer, diolah.

Dengan menggunakan rumus analisis Chow, diperoleh hasil bahwa gender tidak memoderasi pengaruh orientasi kewirausahaan terhadap keberhasilan inovasi perusahaan. Nilai RSS_r atau RSS₃ sebagai nilai *restricted residual sum of squares* untuk total sampel observasi gender laki-laki dan perempuan sebesar 361, 906. Nilai RSS₁ untuk sampel observasi pemilik bisnis bergender pria sebesar 176, 031. Nilai RSS₂ untuk sampel observasi pemilik bisnis bergender perempuan sebesar 185, 505. Nilai RSS_{Sur} = RSS₁ + RSS₂ = 361, 636. Dengan demikian, nilai F:

$$F = \frac{(361,905 - 361,636)/2}{(361,636)/(106+105-5)} = 0,077274$$

Nilai F hitung 0.077274 bandingkan dengan F tabel

dengan $df: 2$ dan $df: 224$ yang sebesar 2,99. Oleh karena F hitung < dari F tabel, maka dapat disimpulkan bahwa persamaan regresi antar subkelompok observasi pemilik bisnis bergender laki-laki dan pemilik bisnis bergender perempuan tidak berbeda secara signifikan. Hal ini menunjukkan bahwa variabel gender bukan

moderator. Tabel 10 sampai dengan Tabel 13 menunjukkan R^2 dan nilai *restricted residual sum of square* atau RSS baik dari pemilik bisnis bergender pria, pemilik bisnis bergender perempuan, maupun total keduanya.

Tabel 10
R, R² dan SEE dari Pemilik Bisnis Bergender Pria dan Perempuan

Variabel	R	R ²	SEE
Pemilik bisnis bergender pria	0,316	0,1	1,30100
Pemilik bisnis bergender wanita	0,357	0,128	1,34238
Total	0,337	0,114	1,31590

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 11
Restricted Residual Sum of Square atau RSS dari Pemilik Bisnis Bergender Pria

	Sum of Square	Df	F	Sig.
Regression	19.510	1	11,527	0,000
Residual	176.031	104		
Total	195.541	105		

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 12
Restricted Residual Sum of Square atau RSS dari Pemilik Bisnis Bergender Perempuan

	Sum of Square	Df	F	Sig.
Regression	27.142	1	15.062	0,000
Residual	185.605	103		
Total	212.748	104		

Sumber: Data primer, diolah.

Tabel 13
Restricted Residual Sum of Square atau RSS Total Kedua Gender

	Sum of Square	Df	F	Sig.
Regression	46.456	1	26.828	0,000
Residual	361.906	209		
Total	408.361	210		

Sumber: Data primer, diolah.

PEMBAHASAN

Berdasar hasil penelitian, dipersamaan satu menunjukkan bahwa orientasi kewirausahaan berpengaruh secara signifikan terhadap kesuksesan inovasi. Hasil penelitian sesuai dengan penelitian Meija, *et al.* (2009), Ananda, *et al.* (2009), Chow (2006), dan Yuan, *et al.* (2008). Orientasi kewirausahaan merupakan metode, praktik, dan gaya pengambilan keputusan yang manajer ambil untuk bertindak kewirausahaan. Hal ini mencakup proses eksperimen teknologi baru yang menjanjikan, keinginan untuk memperbesar kesempatan pasar produk baru, dan predisposisi untuk mengambil kesempatan berisiko. Perusahaan dengan orientasi kewirausahaan yang kuat memiliki kemampuan mengubah ketidakpastian lingkungan menjadi suatu manfaat bagi perusahaan. memandang kewirausahaan sebagai suatu eksploitasi kesempatan untuk memperbaharui dan memperbaiki perusahaan (Amonrat, 2010; William & Jun, 2008; Sandeep & Singh, 2012)

Hasil penelitian juga membuktikan bahwa kebenaran hipotesis kedua yaitu orientasi pasar memoderasi hubungan antara orientasi kewirausahaan dan kesuksesan inovasi. Hasil penelitian sesuai dengan penelitian Baker & Sinkula (2009), Salima *et al.* (2011), dan Yuan, *et al.* (2008) yang menyatakan bahwa perusahaan dengan orientasi kewirausahaan dapat mencapai mencapai kesuksesan inovasi jika dapat mencapai target pasar dan posisi pasar lebih dibandingkan para pesaingnya. Perusahaan selalu mengamati perubahan pasar dan melakukan respon dengan dengan cepat terhadap perubahan tersebut. Kemampuan perusahaan untuk proaktif dan keberanian mengambil risiko, menjadikan perusahaan memiliki kemampuan untuk menciptakan produk inovatif mendahului pesaingnya.

Dalam hal gender, penelitian ini menunjukkan bahwa orientasi kewirausahaan baik pada pemilik bisnis usaha mikro bergender pria maupun perempuan berpengaruh positif terhadap keberhasilan inovasi. Hipotesis ketiga yang menyatakan bahwa gender memoderasi memoderasi pengaruh kapabilitas kewirausahaan terhadap keberhasilan inovasi ternyata tidak terbukti. Peran gender dalam pengaruh orientasi kewirausahaan terhadap keberhasilan inovasi memang masih belum pasti. Hasil penelitian ini sama dengan

penelitian Zimmerman & Brouthers (2012). Perbedaan dalam hal orientasi dalam bisnis maupun kinerja tidak berkaitan dengan perbedaan gender. Ada juga hasil penelitian yang menemukan dampak gender terhadap kinerja bisnis secara tidak langsung, karena gender berpengaruh ke suatu variabel tertentu yang kemudian baru akan berpengaruh ke kinerja (Zimmerman & Brouthers, 2012). Hal ini membuat dampak gender terhadap orientasi kewirausahaan maupun keberhasilan inovasi masih belum jelas.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Penelitian ini menunjukkan hasil bahwa orientasi kewirausahaan berpengaruh positif dan signifikan pada kesuksesan inovasi. Orientasi kewirausahaan yang dimaksud dalam penelitian ini menimbulkan inovasi untuk penyegaran, pembaharuan, serta redefinisi organisasi, pasar, dan industri. Melalui proses identifikasi kesempatan dengan tujuan penyegaran, pembaharuan, dan redefinisi konsep, maka produk baru yang radikal dilahirkan. UMKM dengan orientasi kewirausahaan yang kuat, akan mengembangkan konsep produk baru yang menuju kepada kebutuhan pelanggan yang ada.

Implikasi hasil penelitian ini adalah perlunya menumbuhkan jiwa dan semangat kewirausahaan, sehingga selalu muncul semangat untuk mengembangkan produk-produk baru. Penelitian juga menunjukkan bahwa orientasi pasar memiliki peranan memoderasi hubungan antara orientasi kewirausahaan dengan kesuksesan inovasi. Perusahaan selalu mengamati perubahan pasar dan melakukan respon dengan dengan cepat terhadap perubahan tersebut. Kemampuan perusahaan untuk proaktif dan keberanian mengambil risiko, menjadikan perusahaan memiliki kemampuan untuk menciptakan produk inovatif mendahului pesaing mereka. Orientasi kewirausahaan yang diciptakan melalui pengamatan terhadap potensi pasar yang tepat akan menciptakan kesuksesan inovasi bagi perusahaan. Dalam penelitian, gender tidak terbukti memoderasi hubungan antara orientasi kewirausahaan terhadap kesuksesan inovasi. Antara pemilik bisnis laki-laki dan perempuan tidak ditemukan perbedaan dalam orientasi kewirausahaan.

Saran

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Sampel penelitian hanyalah UMKM yang ada di wilayah Yogyakarta dan Solo sehingga menyebabkan lingkup penelitian hanya terbatas. Pengukuran penelitian sepenuhnya berdasarkan pada pengukuran subyektif yaitu menggunakan persepsi para pemilik dan pengambil keputusan dalam perusahaan. Hal ini disebabkan data obyektif belum tersedia. Meskipun dalam banyak penelitian, pengukuran secara subyektif secara metodologis dapat dibenarkan, tetapi tetap saja dapat menimbulkan bias. Berdasarkan keterbatasan penelitian, maka peneliti memberikan beberapa saran. Pertama, mengembangkan penelitian dengan membagi sampel berdasarkan karakteristik UMKM, sehingga dapat dipetakan dalam jenis perusahaan apa, orientasi kewirausahaan mempengaruhi kesuksesan inovasi profitabilitas. Kedua, mereplikasi penelitian dengan sampel yang lebih luas baik secara geografis, demografis, maupun cakupan industrinya agar generalisasi hubungan antara orientasi kewirausahaan, orientasi pasar, dan kesuksesan inovasi dapat lebih tercapai.

DAFTAR PUSTAKA

- Ananda, M., Jyotsa, M, Peter, W, and Syed, H. 2009. "The Impact of Entrepreneurial Orientation Strategic Capabilities, Management Style, and Growth Focus on Firm Performance." *Competition Forum*. 84-90.
- Andrej B. and Kovac, D. 2009. "Gender Difference in the Conative Component of Entrepreneurial Orientation," *Journal of East European Management Studies*. 14: 357-368.
- Amonrat, T. 2010. "The Effects of Entrepreneurial and Customer Orientation on Performance: The Mediating Role of Radical Product Innovation." *The Business Review*. 15(2): 138-143.
- Baker, W. E., and J. M. Sinkula. 2009. "The Complementary Effects of Market Orientation and Entrepreneurial Orientation on Profitability in Small Business," *Journal of Small Business Management*. 47(4): 443-464.
- Chow, I.H. 2006. "The Relationship Between Entrepreneurial Orientation and Firm Performance in China." *S.A.M. Advanced Management Journal*. 71(3): 11-20.
- Ghozali, Imam. 2009. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*. Semarang: UNDIP.
- Hair, J.F., Anderson R.E., Tatham, R.L., and Black, W.C. 2006. *Multivariate data Analysis*. New Jersey: Prentice Hall International, Inc.
- Kuncoro, Mudrajad. 2006. *Strategi Meraih Keunggulan Kompetitif*, Jakarta: Erlangga.
- Levent, A., Catherine, W. 2011. "The Influence of An Entrepreneur's Socio-Cultural Characteristics on The Entrepreneurial Orientation of Small Firms." *Journal of Small Business and Enterprise Development*. 18(4): 673-694.
- Lucia, N., Mattias, N., Karin, S., Johan, W. 2007. "Entrepreneurial Orientation, Risk Taking, and Performance in Family Firms." *Family Business Review*. 20(1): 33-47.
- Meija, R., Alan, C., and Malin B. 2009. "The Effect of A Market Orientation, Entrepreneurial Orientation, and Technological Capability on Innovativeness: A Study of Young Biotechnology Ventures in the United States and in Scandinavia." *Journal of Small Business Management*. 47(3): 331-369.
- Mengue, N., and S. Auh. 2006. "Creating a Firm-Level Dynamic Capability Through Capitalizing on Market Orientation and Innovativeness," *Journal of the Academy of Marketing Science*. 24: 63-73.
- Omar M. and Seigyoung, A. 2009. "The Effects of Entrepreneurial Orientation, Market Orientation, and Marketing Subunit Influence on Firm Performance." *Marketing Letters*. 20(3): 295-311.

- Patrick, K. M. and Justin, D. 2010. "Entrepreneurial Orientation and Firm Performance: The Unique of Innovativeness, Proactiveness, and Risk-taking." *Journal of Small Business and Entrepreneurship*. 23(1): 39-51, 153.
- Reza, M.A. and Kayhan. 2011. "Effect of Market Orientation and Entrepreneurial Orientation on Innovation: Evidence From Auto Parts Manufacturing in Iran." *Journal of Management Research*. 11(1): 20-30.
- Salima, H., Mehmood, C.R., Ullah, S.Z., and Ur, R. K. 2011. "The Effect of Market and Entrepreneurial Orientation on Firm Performance." *Information Management and Business Review*. 3(6): 389-395.
- Sandeep, V., Singh, B.H. 2012. "Relationship Between Entrepreneurial Orientation and Business Performance: A Review of Literature." *IUP Journal of Business Strategy*. 9(3): 17-31.
- William E. B & James M. S. 2009. "The Complementary Effects of Market Orientation and Entrepreneurial Orientation and Profitability in Small Business." *Journal of Small Business Management*. 47(4): 443-464.
- William, T. Z. and Jun, M. 2008. "Entrepreneurial and Market Orientation Relationship to Performance: The Multicultural Perspective." *Journal of Enterprising Communities*. 2(1): 21-36.
- Yuan, L., Yongbin, Z., Justin, T., and Yi, L. 2008. "Moderating Effects of Entrepreneurial Orientation on Market Orientation-Performance Linkage: Evidence from Chinese Small Firms." *Journal of Small Business Management*. 46(1): 113-133.
- Zimmerman, M.A. and Brouthers, K.D. 2012. "Gender Heterogeneity, Entrepreneurial Orientation and International Diversification." *International Journal of Gender and Entrepreneurship*. 4(1): 20-34.

STRATEGIC CHANGE MANAGEMENT: A CASE STUDY OF PT. MARGARIA GROUP

Annisa Rahma Herdyana

E-mail: annisaherdyana@gmail.com

Rizal Syarief and Setiadi Djohar

E-mail: setiadidjohar@gmail.com

ABSTRACT

Over the past five years, retailing industry in Indonesia has seen a very rapid growth. PT. Margaria Group, a medium sized goods and services retailing company has opted to undergo a change in organizational structure in January 2014. The planned change is hoped to address effectiveness and efficiency related internal issues and to improve its competitiveness in Indonesia's ever-growing retail industry. However, many organizational change failed due to the management's lack of understanding of how to properly implement changes and what consequences do these changes bring about to the organization. Therefore, an effective change management strategy, including the formulation of goals and objectives of change, change programs, and resistance management strategies needed to successfully carry out the change and ultimately aid the organization in achieving its long-term strategic goals.

Keywords: change management, transition model, force-field analysis, dice method, strategic management

JEL classification: O32

INTRODUCTION

The retailing industry in Indonesia has seen rapid growth over the past 5 years, where its market size has

grown from Rp 11.331,1 billion in 2008 to Rp 18.753,9 billion in 2012, representing an average growth of 13.7% annually. Furthermore, the industry is forecasted to worth Rp 26.845,2 billion in 2017, or a 137% increase from its current worth. This growth is spurred by a number of factors, mostly attributed to the increase in Indonesia's annual disposable income and subsequently, consumer expenditure. In all, per capita disposable income surged by 34.0% in real terms over 2008-2012, reaching Rp 16,3 million (US\$ 1.799), while per capita consumer expenditure rose by 32.0% in real terms over the same period to stand at Rp 15,8 million (US\$ 1.735). As the overall standard of living continue to improve, increasingly large number of consumers will shift towards spending on non-essentials such as fashion apparel, miscellaneous services, communications, as well as leisure and recreation.

PT. Margaria Group is a medium-sized enterprise based in Yogyakarta, DIY. Since founded in 1980, PT. Margaria Group has experienced an impressive growth, particularly over the last five years. The company has a diverse business portfolio, ranging from batik and Moslem apparel retailing, beauty services, as well as entertainment and leisure. While initially focusing on Moslem apparel and batik retail during its early years, Margaria Group now manages 13 (thirteen) brands and 30 (thirty) outlets located among several cities in DIY, DKI Jakarta, Central Java, West Java, and East Java. As a business that operates mainly in the goods and services retailing, the aforementioned economic growth in Indonesia creates a major opportu-

nity for the company. The increase evident in consumer expenditure from 2011 to 2012 on clothing and footwear (9.6%), leisure and recreation (11.7%), miscellaneous goods and services (13.5%), as well as the apparent Gross Domestic Product (GDP) growth in the company's area of operations further substantiate this opportunity.

Despite these thriving opportunities, PT. Margaria Group has been struggling with internal problems related to ineffectiveness, which are mainly attributed to an unclear organizational structure and shortage of workforce at the company's head office. The current organizational structure and hierarchy is deemed to be a hindrance to the company's effectiveness due to the setbacks that it created over the years, namely ambiguous and overlapping jobs and tasks.

Another major problem that PT. Margaria Group is facing relates to the shortage of workforce at the company's head office. Although each strategic business unit (SBU) has a certain level of autonomy in terms of daily operational activities, annual performance targets and marketing strategies, the head office is nevertheless responsible for research, monitoring and controlling activities of each SBU. Furthermore, the head office is also in charge of formulating and implementing major strategic decisions for the company. Thus, the head office inevitably plays a crucial role in ensuring the future direction of the company and consequently, its success and survival in the long term. However, the rising number of outlets owned as well as employees working under Margaria Group, coupled with trends evident in both consumers and competition, are not proportionately aligned with the company's workforce located at the head office. While the company is seeing rapid growth of outlets and employees, the number of people responsible for controlling, monitoring, evaluating and creating strategic decisions in the head office remain virtually stagnant. As a company that operates in highly potential locations and industries, which subsequently attract a growing number of investment flows that further intensify competition, Margaria Group could no longer afford to allow such structural ineffectiveness in the company deter its ability to ensure its survival and achieve success in the market.

As a solution for this setback, PT. Margaria Group opted to undergo reorganization set to be imple-

mented in January 2014, which includes reforms such as: 1) departmental developments; 2) separation of departments; 3) appointment of a General Manager and Director of Operations; 4) development of business divisions; and 5) appointment of Area Manager(s) responsible for managing each business division. As it is mentioned earlier, however, many organizational change failed due to the management's lack of understanding of how to properly implement changes and what consequences do these changes bring about to the organization. Therefore, an effective change management strategy, including the formulation of goals and objectives of change, change programs, and resistance management strategy is needed to successfully carry out the change and ultimately aid the organization in achieving its long-term strategic goals.

Numerous efforts of organizational change often fail due to management's lack of understanding of how to properly implement changes. With the evident growth of Indonesia's retail industry and increase in consumer purchasing power, PT. Margaria Group could not afford to experience failure in implementing the planned organizational structure change, as this initiative plays a crucial role in improving and sustaining the company's competitive advantage.

Based on the research background explained previously, this research has the following purposes 1) to analyze what type of change that PT. Margaria Group intends to undergo; 2) to analyze internal and external driving forces that trigger changes in the organization; 3) to determine how significant these change drivers have affected the company over the previous year; 4) to analyze the potential impact(s) that the planned change has towards PT. Margaria Group and its employees; 5) to identify potential resistance that might arise from the planned organizational structure change; and 6) to formulate change programs for PT. Margaria Group in order to successfully carry out the planned change

MATERIALS AND METHODS

Data collection for the purpose of this research is conducted in PT. Margaria Group, a medium-sized goods and services retailing company based in Yogyakarta, DIY. The research was commenced from January to October 2013, while on-field data collection was car-

ried out during the period of June-September 2013. This research employed a case study approach, utilizing a combination of descriptive, qualitative and semi-quantitative method in obtaining research data. Case study approach was chosen because the research employs observing in detail a research object for a certain period of time to gain a deep and comprehensive insight to the problems facing the organization.

The types of data utilized in this research are primary and secondary data. Primary data was obtained by means of observational reports, face-to-face interview, e-mail, document studies and focus group discussion (FGD). Furthermore, secondary data was acquired through studies of literature as well as relevant internal documents. The sampling technique employed in this research is *purposive sampling*. This decision is made based on the consideration that the respondents involved in this research possess the required experience, expertise and competency in their respective fields. The respondents concerned in this research consist of internal respondents, where respondents must include the key persons involved in planning as well as formulating long-term strategies and policies and/or possess minimum five years of work experience in PT. Margaria Group (*head office* category), and holders of middle managerial positions in charge of a business division/business unit with minimum three years of work experience in the company (*business unit* category).

Data processing and analysis are carried out in five interconnecting stages, namely: descriptive analysis, change analysis, change goals and objectives formulation, change programs formulation, and resistance management strategy formulation. Each of these stages is further explained below: 1) descriptive analysis to gain an overall insight towards issues that are relevant to the research; 2) change analysis, which include the following steps i) determining the type of change that PT. Margaria Group is planning to undergo, Types of Change Model; ii) identification of internal and external change drivers utilizing guidelines set, Drivers of Change Model; iii) determining the significance of these change drivers' impact towards the organization and its employees over the previous year; and iv) analyze the potential effects of the planned change using Kates and Galbraith's (2007) Star Model; 3) identify potential resistance that might arise from the implementation of

change initiatives, force-field analysis; and 4) devise change management programs according to guidelines set in the Transition Model (Bridges, 2009) and assess each program's potential success utilizing the DICE scoring method (Sirkin *et al.* 2005)

RESULT AND DISCUSSION

Respondents consider the planned change in PT. Margaria Group's organizational structure as a transitional change, which is further substantiated by the following grounds: 1) the main motivation behind the planned change is to eliminate problems attributed to the original organizational structure; 2) a clear description of the desired end result of the change is available; 3) the planned change could not be implemented without a clear picture of the planned change's goals and objectives; 4) there is a minor alteration in mindset and behavior that might be necessary, but not fundamental to the company's organizational culture; and 5) no radical shift in product, service, or customers are required to meet market needs.

The top five internal driving factors that encourage change in the organization, according to the questionnaire results, are as follows: 1) continuous growth of business portfolio and ventures into new industries; 2) unsuccessful regeneration; 3) work overload caused by imbalance between head office and business unit; 4) flow of communication and coordination provided by the previous organizational structure that hindered effectiveness; and 5) a hands-on management approach taken by the executive director that extends to operational and technical aspects of daily business activities. Meanwhile, the top five external driving factors that encourage change in the organization, according to questionnaire results, are as follows: 1) dynamic and ever-changing industry; 2) the need to successfully differentiate among competitors; 3) rapid developments in technology; 4) insignificant consumer switching cost; and 4) increase in disposable income and per capita consumer expenditure from 2008-2012. An analysis of opinions expressed by respondents in regard to each strategic change driver's impact is then carried out. Results showed that the perceived impact of each strategic factor, in respondents' point of view, ranges from *high impact* (represented by the number '3'; includes growth of business portfolio, troubles in

regeneration, work overload, hands-on management, rapid developments in technology, insignificant customer switching cost, and rise in purchasing power) to *very high impact* (represented by the number '4'; includes ineffective communication due to current organizational structure, dynamic and ever-changing nature of industry, and the need to successfully differentiate). This proves that the respondents felt that over the previous year, these forces have had a significant impact towards the organization and its activities.

An analysis of how the planned change will affect the organization utilizing Kates and Galbraith's (2007) Star Model revealed that in all of the five aspects (strategy, structure, process, reward, and people), respondents generally express high confidence and faith in the upcoming change. A strong belief among respondents, both at the head office and business units, is conveyed that the planned change will be able

to help PT. Margaria Group in better achieving its strategic goals and objectives, sustaining its competitive advantage, create an overall enhanced work mechanism, as well as improving employees' welfare. However, respondents consider that the change in organizational structure will not be able to lessen involvement from executive director in daily technical business activities, provide a more effective control and evaluation from FAT division, and create equal career opportunities based on competency and not seniority. Identifying resistance and formulating an effective resistance management strategy in a company's action plan is inevitably important, as although classical management theory viewed resistance as the enemy of change, resistance may indeed be useful and is not to be simply discounted (Schmidt, 2010). Force-field analysis of PT. Margaria Group's organizational structure change initiatives is further elaborated in Table 1.

Table 1
Force Field Analysis of PT Margaria Group's Change Initiatives

Change Initiative	Driving Forces	Restraining Forces
Independent head office and business unit structure	The need to establish a standardized operation, desire to achieve efficiency fulfilling stockholders' expectations, fulfilling customer expectation	Fear of job security, fear of loss of power and authority, unwillingness to accept change, unwillingness to accept shifts in positions and responsibilities
Introduction of new SOP	The need to establish a standardized operation, desire to achieve efficiency fulfilling stockholders' expectations, fulfilling customer expectation	Unwillingness to learn new policies and practices, laziness, fear of increasing workload, concerns on cost
Area Managers stationed in the head office	Ease of coordination and communication with head office personnel, complaints and problems from business unit can quickly be communicated	Loss of comfort zone, different reporting duties, internal conflicts, fear of loss of power and authority
Appointment of Director of Operations	Ease of coordination and communication with executive director and shareholders, handle strategic decision making	Fear of losing comfort zone, concerns on ability of a field-inexperienced newcomer to manage effectively

Table 1 (Continued)

Change Initiative	Driving Forces	Restraining Forces
Appointment of General Manager	Bridge communication between the two structures	Executive director is still very likely to bypass the structure's hierarchy, reluctance to be involved in decision making and intervention of the executive director
Appointment of Finance Accounting and Tax (FAT) Senior Manager	To establish an independent division that caters to the company's growing business and financial needs	The effective control and evaluation from this department can be improved with personnel addition and leadership, not only with a new senior manager
Appointment of Area Managers	Lessen executive director's direct involvement in day-to-day operational activities	Unwillingness to accept shifts in positions and responsibilities, internal conflicts and jealousy, different reporting duties, hands-on management habit
Development of Tax Department	Necessary addition to FAT division	Concerns on personnel's competence, lack of knowledge and necessary training
Development of specific business divisions (Batik, Muslim, Pembelian, Salon, Produksi)	Increased autonomy, area managers can focus on developing and improving each business division	Different reporting duties, unwillingness to accept shifts in positions and responsibilities

Menkhoff and Chay (2008) asserted that during change implementation, obstacles are always present, usually in non-executive level. However, obstacles can also be present in middle, even senior, level of management. The most dominant resistance typically stems from factors such as fear, cost, mindset, inability to adapt to new technology, perceptual differences in management, and ineffective communication. Meanwhile, according to Salaheldin (2003), resistance to change is often attributable to lack of training, lack of commitment from management, limited resources, insufficient infrastructure, and reluctance of employees to be involved in decision-making. Based on the aforemen-

tioned explanation, the majority of potential resistance identified in this research is identical/similar to the ones stated in Menkhoff and Chay's (2008) and Salaheldin's (2003) work, with the exception of employees' inability to adapt to new technology, lack of commitment from management and insufficient infrastructure. Change programs are formulated by taking into account results obtained from previous research stages, utilizing Bridges (2009) Transition Model as a primary guideline. Subsequently, these change programs and their respective DICE scores are discussed during FGD. Table 2 lists the proposed change management programs for PT. Margaria Group.

Table 2
Change Management Programs for PT. Margaria Group

No	Program	Major Change Management Strategy Category	DICE Score
Ending Phase			
1	Assemble a 'change agent' team responsible for planning and overseeing implementation of change programs	Purposeful planning	15
2	Hire an external business consultant responsible of planning and overseeing implementation of change programs	Purposeful planning	22
3	Preliminary meeting involving all top middle, and operational managers where the Corporate Secretary deliver a presentation regarding the upcoming organizational structure change and utilize this discussion as a media to receive feedbacks and inputs on the upcoming change from various perspective	Purposeful planning, management support, effective communication	10
4	Reassess company's capabilities in successfully implementing the change (e.g. necessary people, leadership, and resources)	Purposeful planning, motivating people	15
5	Update standard operational procedure (SOP) to reflect the changes in organizational structure (e.g. new command lines, reporting responsibilities, etc)	Purposeful planning, management support	14
6	Create official booklets explaining main points of the upcoming organizational structure change (includes a description of the planned organizational chart, goals and objectives that are hoped to be achieved through the change, updated SOP) and distribute booklets to all employees	Effective communication, management support, motivating people	10
7	Create official booklets and presentation elaborating how the planned structure will create a clear career advancement options, and how model behaviors that contribute to the change's success will be rewarded accordingly	Effective communication, management support, motivating people	11
8	Monthly scheduled visits by the 'change' team to each business unit to socialize employees working in the operational level regarding the upcoming change	Management support, effective communication	22
9	Weekly unit/department meeting to discuss the change and gain feedback on how people feel about the change	Effective communication, motivating people	12
Neutral Phase			
10	Break down company's change goals and objectives into smaller department/unit-specific goals and objectives and encourage them to build strategy based on these goals and objectives	Vision and clear goals	13
11	Distribution of questionnaire to obtain inputs and feedbacks on how the change has affected (both positively and negatively) employees and their respective department/business unit, and what improvements could be made. The questionnaire will be distributed to senior managers, middle managers and business unit representatives every three months	Control and feedback on progress	14
12	Conduct customer satisfaction survey once in every month	Control and feedback on progress	10
New Beginning Phase			
13	Conduct annual joint leadership training for middle and operational level managers	Training	12
14	Conduct tax-related training and workshop	Training	12

Source: Research data.

After the DICE scores are calculated, each change programs are then plotted in the DICE chart to see which programs fall within the 'win', 'worry', and 'woe' zone (Figure 1). The DICE chart plotting result give PT. Margaria Group a comprehensible picture as to the potential success of each change management program to avoid further waste of company's time and resources.

CONCLUSION AND RECOMMENDATIONS

Conclusion

The planned change in PT. Margaria Group's organizational structure is classified as a transitional change. The need to successfully differentiate among intensified competitors and the evident rise in consumer purchasing power serve as external driving forces for change. Other external driving forces include dynamic and ever-changing industry, rapid developments in technology, and insignificant customer switching cost. Furthermore, ineffective communication caused by unclear organizational structure and work overload due to personnel imbalance between head office and business units act as internal driving forces for change in PT. Margaria Group. Other internal forces that influence change in PT. Margaria Group are comprised of continuous growth of business portfolio and ventures into new industries, unsuccessful regeneration, and a

hands-on management approach taken by the executive director that extends to operational and technical aspects of daily business activities.

Respondents felt that over the previous year, all of the strategic change drivers have had a significant impact towards the organization and its activities. Thus, the company's need to change is thoroughly justified and considering the significant impact of the change drivers to the organization, PT. Margaria Group should change accordingly. Respondents also generally expressed high confidence and faith in the upcoming change. A strong belief among respondents, both at the head office and business units, is conveyed that the planned change will be able to help PT. Margaria Group in better achieving its strategic goals and objectives, sustaining its competitive advantage, create an overall enhanced work mechanism, as well as improving employees' welfare. However, respondents consider that the change in organizational structure will not be able to lessen involvement from executive director in daily technical business activities, provide a more effective control and evaluation from FAT division, and create equal career opportunities based on competency and not seniority.

Forms of potential resistance that PT. Margaria Group might encounter in implementing change involves fear, cost, mindset, perception differences in management, and ineffective communication, lack of training, limited resources, and reluctance of employ-

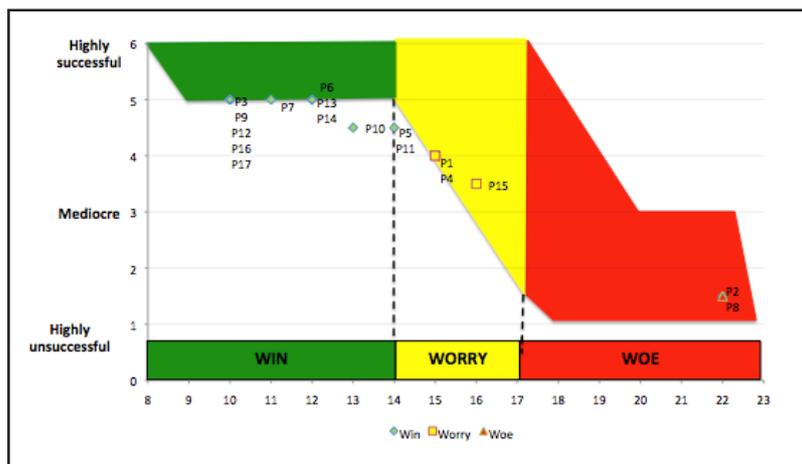


Figure 1
DICE Chart Plotting Result

ees to be involved in decision-making. The proposed major change management strategy involves purposeful planning, management support, effective communication, motivating people, vision and clear goals, control and feedback on progress, training, as well as supporting environment. Out of the 17 change management programs proposed during FGD, respondents agreed on the feasibility and potential success of 15 programs which fall within the 'win' and 'worry' zone (program 1, 3, 4, 5, 6, 7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, and 17).

Recommendations

Many organizations fail in implementing change because of lack of planning and a general misunderstanding of how the change could potentially affect its members, how to implement change effectively, and how to handle resistance properly. Therefore, in future efforts of implementing other changes to the organization, PT. Margaria Group should always carefully plan its change initiative to avoid failure that may lead to a waste in company's time and resources. It is also crucial for PT. Margaria Group and other organizations undergoing a change to maintain constant, open communication with its members and continuously obtain feedbacks and input as a form of evaluation so that corrective actions could be taken in the hope of achieving a successful change process.

Furthermore, in devising a strategic change management action plan, PT. Margaria Group should utilize the proposed programs that fall within the 'win' and 'worry' zone of the DICE chart. PT. Margaria Group can implement programs that fall within these two zones, by emphasizing the 'win' zone programs and employing corrective steps to leverage the 'worry' zone programs, in order to create a readily applicable and scientifically sound action plan.

REFERENCES

- Bridges, William. 2009. *Managing Transitions: Making the Most of Change*. 3rd ed. London: Nicholas Brealey Publishing.
- Kates, Amy., Jay R. Galbraith. 2007. *Designing Your Organization: Using the Star Model to Solve 5 Critical Design Challenge*. San Fransisco: Jossey-Bass.
- Menkhoff, Thomas., Chay Yue Wah. 2008. "Technological Change Management Strategies in Asian Small-scale Businesses: Trends in Singapore, research notes." *International Asian Forum*. 39:305-324.
- Salaheldin, Ismail. 2003. "The Implementation of TQM Strategy in Egypt: A Field-force Analysis." *The TQM Magazine*. 15:266-274.
- Schmidt, Alan. 2010. "Managing Change and Challenges of Change Management in a Multi-Cultural eEnvironment". *Tesis*. Faculty of Business Administration and Engineering, Baden Querttemberg Cooperative State University. Stuttgart.
- Sirkin, Harold., Perry Keenan, and Andrew Jackson. 2005. "Hard Side of Change Management." *Harvard Business Review*. 83:108-18.

PENGARUH KUALITAS UNGKAPAN SUKARELA TERHADAP EARNINGS MANAGEMENT DI MODERASI BIAYA RESEARCH AND DEVELOPMENT PADA PERUSAHAAN MANUFAKTUR YANG TERDAFTAR DI BURSA EFEK INDONESIA

Jenni Veronika BR Ginting

E-mail: jennniveronika_brg@gmail.com

ABSTRACT

This research examines the influence of voluntary disclosure index towards earnings management. The basic of the research is to convey the influence of earnings management toward tendency of managers to cut Research And Development (R&D) expense. By using discretionary accruals as a proxy for earnings management, the researcher found that there is an influence between voluntary disclosure index and discretionary accruals. The result of the research includes R&D expense variable as a moderating variable. By choosing R&D expense as moderating variable, the researcher wants to examine how far could R&D expense influence the relationship between voluntary disclosure index and earnings management. Dependent variable in this research is the discretionary accruals while independent variable in this research is voluntary disclosure. Voluntary disclosure is an information disclosure exceeding minimum qualification of prevalent capital market regulations. Nevertheless the effect from moderating the influence between voluntary disclosure and earnings management can be proved through interactive moderating.

Keywords: discretionary accruals, voluntary disclosure, R&D expense

JEL classification: M42, 03

PENDAHULUAN

Laporan keuangan merupakan sarana untuk mempertanggungjawabkan apa yang dilakukan oleh manajemen atas sumberdaya pemilik. Laporan keuangan bermanfaat untuk sebagian besar pemakai laporan keuangan dalam pengambilan keputusan ekonomi. Salah satu laporan keuangan yang digunakan untuk mengukur kinerja manajemen yaitu mengenai informasi laba. Para pemakai dapat dibedakan menjadi dua kelompok besar yaitu pihak internal dan eksternal. Pihak internal adalah manajemen dan pihak eksternal mencakup pemegang saham, kreditor, pemerintah, karyawan perusahaan, pemasok, konsumen, dan masyarakat umum lainnya. Sebagai pihak yang dipercaya untuk melaksanakan operasi perusahaan, manajemen tidak boleh menyajikan laporan keuangan yang hanya menguntungkan beberapa pihak, tetapi merugikan pihak lain. Hal ini penting untuk dipahami karena semua pihak yang terkait dengan perusahaan mempunyai kepentingan yang berbeda.

Seperti yang tercantum dalam *Statement Of Financial Accounting Concept* (SFAC) nomor 1, informasi laba merupakan perhatian utama untuk menaksir kinerja atau pertanggungjawaban manajemen. Selain itu informasi laba juga membantu pemilik atau pihak lain dalam menaksir *earnings power* perusahaan di masa mendatang. Adanya kecenderungan lebih memperhatikan laba ini disadari oleh manajemen,

khususnya manajer yang kinerjanya di ukur berdasarkan informasi tersebut, sehingga mendorong timbulnya perilaku menyimpang yang salah satu bentuknya adalah *earnings management*.

Informasi laba dan arus kas merupakan informasi akuntansi yang dapat bermanfaat sebagai pertimbangan dalam pengambilan keputusan yang akan dibuat oleh para analis, investor, dan manajer untuk mengetahui prospek kinerja suatu perusahaan satu tahun ke depan. Laba dan arus kas periode yang lalu mempunyai mamfaat untuk memprediksi laba dan arus kas periode yang akan datang. Dengan demikian, variabel tersebut menjadi prediktor terhadap perubahan laba dan arus kas satu tahun ke depan.

Bagi investor, informasi akuntansi merupakan data yang vital dalam melakukan analisis saham untuk memprediksi prospek *earnings* di masa mendatang. Laporan keuangan sangat penting bagi investor karena melalui media ini investor dapat memahami keadaan emiten di masa lalu sebelum membuat keputusan yang akan diambil. Tujuannya adalah untuk menentukan kualitas prospek dan tingkat risiko saham tertentu sehingga diperlukan informasi keuangan yang cukup (Intan, 2001). Perhatian investor yang sering terpusat pada informasi laba tanpa memperhatikan prosedur yang digunakan untuk menghasilkan informasi laba tersebut mendorong manajer untuk melakukan manajemen atas laba atau manipulasi laba.

Khomsiyah (2002) menjelaskan model hubungan antara pengungkapan perusahaan dan asimetri informasi, yaitu asimetri informasi menurun apabila tingkat pengungkapan perusahaan meningkat. Kebijakan pengungkapan yang lebih informatif akan mengurangi asimetri informasi. Berdasarkan penjelasan tersebut, maka penelitian ini akan meneliti apakah kualitas ungkapan mempengaruhi manajemen laba dengan menambah variabel independen yaitu biaya R&D. Pemasalahan tentang biaya R&D sampai sekarang masih hangat dibicarakan, khususnya di Indonesia. Ini dikarenakan, masih banyak perusahaan yang belum mengungkapkan secara jelas dan rinci akan pengeluaran mereka terhadap biaya R&D. Perdebatan juga terjadi antara analis akuntansi tentang biaya R&D, apakah diperlakukan sebagai kapitalisasi atau pembebanan. Biaya R&D relatif lebih rendah pada perusahaan-perusahaan yang dapat *manage* dalam mencapai tujuan laba dengan mengurangi biaya R&D

nya dan mengambil simpulan bahwa keputusan manajemen untuk berinvestasi dalam R&D dipengaruhi oleh perhatian pada laba yang dilaporkan. Perusahaan-perusahaan yang melaporkan laba yang kecil memiliki beban *discretionary* tidak biasa rendah (beban iklan, R&D, dan penjualan, umum, dan administrasi) sehingga disimpulkan bahwa manajer melakukan *earnings management* melalui biaya R&D. Tujuan penelitian ini untuk memberikan bukti secara empiris mengenai hubungan antara kualitas ungkapan dan biaya R&D terhadap *earnings management* pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Munculnya perilaku *earnings management* tidak terlepas dari konsep teori keagenan. Teori keagenan antara pihak yang mempunyai kepentingan berbeda terhadap perusahaan. Teori keagenan menjelaskan bahwa dua pihak tersebut adalah *principal* yaitu pemegang saham, sedangkan *agent* adalah manajemen yang mengelola perusahaan. Keduanya berusaha untuk dapat memaksimalkan utilitasnya. Permasalahan keagenan akan terjadi bila proporsi kepemilikan manajer atas saham perusahaan kurang dari 100%, sehingga manajer bertindak untuk mengejar kepentingannya sendiri demi mewujudkan dan mempertahankan tingkat kemakmuran yang dikehendaki. Kondisi ini merupakan konsekuensi dari pemisahan fungsi pengelola dengan fungsi kepemilikan.

Ungkapan didefinisikan sebagai penyedia sejumlah informasi untuk membantu investor dalam membuat prediksi kinerja perusahaan pada masa yang akan datang. Dalam interpretasi yang lebih luas, ungkapan dalam laporan keuangan terdiri dari informasi yang terdapat dalam laporan keuangan dan alat komunikasi tambahan yang terdiri dari catatan kaki, informasi tentang kejadian setelah tanggal laporan, analisis manajemen atas operasi perusahaan dimasa datang, prakiraan keuangan dan operasi, serta informasi lainnya.

Keleluasan ungkapan adalah salah satu bentuk kualitas ungkapan. Dengan kata lain, kualitas informasi akuntansi sangat berkaitan dengan tingkat kelengkapan pengungkapan. Ada beberapa pendapat dalam hal sejauh masa luas pengungkapan laporan keuangan seharusnya dilakukan karena adanya

kepentingan dan kebutuhan informasi pihak pengguna yang berbeda. Terdapat tiga konsep mengenai luas pengungkapan laporan keuangan, yaitu *adequate*, *fair* dan *full disclosure*. Konsep yang paling sering dipraktekkan adalah pengungkapan yang cukup (*adequate disclosure*) yaitu pengungkapan minimum yang disyaratkan oleh peraturan yang berlaku, di mana pada tingkat pengungkapan ini investor dapat menginterpretasikan angka-angka dalam laporan keuangan dengan benar. Pengungkapan yang wajar (*fair disclosure*) mengandung sasaran etis dengan menyediakan informasi yang layak terhadap investor potensial, melebihi yang disyaratkan oleh aturan yang ada. Pengungkapan penuh (*full disclosure*) merupakan pengungkapan atas semua informasi yang relevan.

Jenis pengungkapan laporan tahunan emiten dapat dikelompokkan menjadi dua, yaitu ungkapan sukarela dan wajib sebagai informasi yang harus diungkapkan oleh perusahaan dalam laporan keuangan yang diatur oleh suatu peraturan pasar modal yang berlaku. Di Indonesia, peraturan tentang ungkapan wajib dikeluarkan oleh Badan Pengawas Pasar Modal (BAPEPAM), sedangkan ungkapan sukarela merupakan pengungkapan informasi melebihi persyaratan minimum dari peraturan pasar modal yang berlaku. Luas pengungkapan wajib tidak sama antara satu negara dengan negara lain. Negara maju dengan regulasi yang lebih baik akan mensyaratkan pengungkapan minimum atas lebih banyak butir dibandingkan dari yang disyaratkan oleh negara berkembang. Ungkapan sukarela merupakan informasi yang tidak diwajibkan oleh suatu peraturan yang berlaku tetapi diungkapkan oleh perusahaan karena dipandang relevan dengan kebutuhan pemakai laporan keuangan. Meskipun semua perusahaan publik diwajibkan untuk memenuhi pengungkapan minimum, mereka berbeda secara substansial dalam jumlah tambahan informasi yang mereka ungkapkan kepada pasar modal. Salah satu cara bagi manajer untuk meningkatkan kredibilitas perusahaan adalah melalui pengungkapan sukarela secara lebih luas.

Komponen kualitas ungkapan laporan keuangan tahunan terdiri dari kecukupan, kelengkapan, keinformatifan, tepat waktu, dan keandalan. Meskipun memakai konsep yang berbeda-beda, pada prinsipnya pandangan-pandangan tersebut memiliki kesamaan mendasar, yakni menggunakan

indikator empiris kualitas ungkapan berupa indeks ungkapan sebagai rasio antara jumlah elemen informasi yang dipenuhi dengan jumlah elemen informasi yang mungkin dipenuhi. Semakin tinggi angka indeks ungkapan, maka semakin tinggi kualitas ungkapan. Perhitungan indeks ungkapan dapat dilakukan dengan memberi bobot nilai pada tiap elemen informasi maupun tanpa pembobotan.

Kebijakan pengungkapan yang lebih informatif akan mengurangi asimetri informasi. Tingkat pengungkapan akan lebih tinggi pada perusahaan besar, dan untuk perusahaan dengan rasio *return* terhadap *earnings* yang rendah. Korelasi yang rendah mengindikasikan bahwa sedikit informasi tentang nilai perusahaan dikandung oleh pengungkapan *earnings* yang diwajibkan, sehingga menyebabkan asimetri informasi akan tinggi. Manajemen perusahaan dalam pengungkapan informasi secara sukarela dipengaruhi oleh biaya dan manfaat yang diperolehnya. Manfaat tersebut diperoleh karena ungkapan informasi oleh perusahaan akan membantu investor dan kreditur memahami resiko investasi. Pengungkapan laporan keuangan akan menguntungkan perusahaan dalam banyak hal. Manajer perusahaan berkeinginan untuk mempertahankan nilai perusahaannya dengan mengkomunikasikan keunggulannya melalui informasi privat dengan peningkatan pengungkapan yang dimiliki mengurangi asimetri informasi antara pihak pemilik (*principals*) dengan agen (*management*).

Fenomena *earnings management* memang sulit untuk dihindari karena merupakan dampak dari penggunaan dasar akrual dalam penyusunan laporan keuangan. Dasar akrual disepakati sebagai dasar penyusunan laporan keuangan karena dasar akrual memang lebih rasional dan adil dibanding dengan dasar kas. Dasar akrual dipilih dengan tujuan untuk menjadikan laporan keuangan lebih informatif, yaitu laporan keuangan yang benar-benar mencerminkan kondisi perusahaan yang sebenarnya. Namun, akrual yang ditujukan untuk menjadikan laporan keuangan yang sesuai fakta ini dapat sedikit digerakkan sehingga dapat mengubah angka laba yang dihasilkan. Banyak penelitian membuktikan bahwa pada saat manajer memiliki insentif tertentu, mereka sering tergoda untuk mempengaruhi besarnya laba perusahaan dengan cara melakukan rekayasa akrual.

Keinginan untuk mempengaruhi keputusan

pemerintah yang terkait dengan pemberian proteksi impor dapat memicu perusahaan untuk menurunkan laba dengan harapan peluang untuk mendapatkan proteksi atas laba akuntansi. Laporan keuangan akrual penting untuk menghasilkan laporan keuangan yang benar. Namun sebagian dari akrual yang disajikan dalam laporan keuangan perusahaan adalah bukan akrual yang menjadikan laporan keuangan yang benar tetapi akrual yang digunakan oleh manajer untuk mempengaruhi keputusan *stakeholders*. Oleh karena itu, total akrual dapat dibedakan menjadi dua bagian, yaitu akrual yang memang sewajarnya ada dalam proses penyusunan laporan keuangan (*nondiscretionary accrual*) dan akrual yang merupakan hasil dari rekayasa (*discretionary accrual*). Kecenderungan manajer melakukan *discretionary accrual* disebabkan karena adanya ketidaksamaan kepentingan antara manajer dan pemegang saham atas laba perusahaan. Kemampuan manajer melakukan rekayasa akrual (*discretionary accrual*) untuk menaikkan *earnings* merupakan konsekuensi dari asimetri informasi antara manajemen dan pemegang saham.

Tekanan persaingan yang semakin kuat memiliki pengaruh yang potensial terhadap kemampuan perusahaan menjalankan kegiatan bisnisnya. Organisasi dan para pelaku ekonomi harus melakukan transformasi dalam kegiatan usahanya agar dapat mengikuti, menyesuaikan, dan memanfaatkan setiap peluang dan tantangan serta mengantisipasi setiap ancaman untuk dapat bertahan dan menciptakan keunggulan yang berkesinambungan. Oleh karena itu, perusahaan perlu melakukan penelitian dan pengembangan (Jones, 2004). Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan (PSAK) No.20 tentang Biaya Riset dan Pengembangan mendefinisikan bahwa riset adalah penelitian yang orisinal dan terencana yang dilaksanakan dengan harapan memperoleh pengetahuan dan pemahaman teknis atau ilmiah yang baru, sedangkan pengembangan adalah penerapan hasil riset atau pengetahuan lain ke dalam suatu rencana atau desain untuk menghasilkan, bahan, alat, produk, proses, sistem atau jasa, sebelum dimulainya produksi komersial atau pemakaian.

Asimetri informasi antara investor dengan manajemen memberi peluang pada perusahaan untuk melakukan *earnings management*. Suatu perusahaan yang mengungkap lebih banyak informasi akan

mengurangi fleksibilitas dalam mengatur labanya. Oleh karena itu, *stakeholders* harus lebih banyak mengeluarkan kebijakan yang mendorong pengungkapan informasi sehingga akan lebih mudah mendeteksi adanya *earnings management*. *Earnings management* terjadi ketika manajer menggunakan *judgment* dalam pelaporan keuangan dan penyusunan transaksi untuk merubah laporan keuangan, sehingga menyesatkan *stakeholders* tentang kinerja ekonomi perusahaan atau mempengaruhi hasil yang berhubungan dengan kontrak yang tergantung pada angka akuntansi yang dilaporkan. *Earnings management* merupakan kebijakan akuntansi untuk mencapai tujuan khusus. Berdasarkan uraian tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H1: Terdapat pengaruh negatif antara kualitas ungkapan sukarela terhadap *earnings management*.

Penelitian ini menggunakan dua variabel kontrol yang dapat mempengaruhi *earnings management* yaitu ukuran perusahaan dan leverage. Salah satu tambahan yang merupakan kontribusi dalam penelitian ini yaitu menjadikan biaya R&D sebagai variabel moderasi. Semakin besar perusahaan maka semakin besar insentif untuk melakukan pemerataan laba. Perusahaan besar mendapat sorotan yang besar dari masyarakat dan pemerintah sehingga perusahaan ini akan terbebani biaya politik yang besar. Gerald and Zhou (2001) meneliti bahwa *size* perusahaan berhubungan positif terhadap *discretionary accrual*. Jones (2004) menunjukkan bahwa *leverage* berhubungan secara positif terhadap *row total accruals*, *adjusted total accruals*, dan *discretionary accruals*. Sugiri dan Abdullah (2003) menemukan bahwa *leverage* berpengaruh negatif terhadap *discretionary accruals*. Berdasarkan uraian tersebut, maka disusun hipotesis penelitian sebagai berikut:

H2: Pengaruh kualitas ungkapan sukarela terhadap *earnings management* lebih besar pada perusahaan yang memiliki biaya R&D dibandingkan dengan perusahaan yang tidak memiliki biaya R&D.

Pengukuran *discretionary accrual* yang digunakan Dechow *et al.*, (2005) menggunakan pendekatan aliran kas untuk menghitung *total accrual*. Diperoleh hasil bahwa pendekatan neraca untuk pengujian *earnings management* berpotensi

terkontaminasi karena pendekatan neraca untuk mengukur total accrual memunculkan kesalahan pengukuran dalam akrual. Metode aliran kas adalah cara terbaik untuk menghitung total akrual dan bukti mendukung pendekatannya. Gerald and Jim (2001) juga membuktikan dengan membandingkan metode neraca dan arus kas untuk menghitung *total akrual*. Pendekatan aliran kas lebih baik dibandingkan dengan metode neraca. Berdasarkan pendekatan aliran kas, total akrual diukur sebagai berikut:

$$TACC_{it} = EBXT_{it} - OCF_{it} \quad (1)$$

Keterangan:

TACC: total accrual perusahaan I pada waktu t
 EBXT_{it}: laba sebelum *extraordinary items* I pada waktu t
 OCF_{it}: aliran kas operasi I pada waktu t

Dechow *et al.*, (2005) melakukan pengujian terhadap model-model akrual yang pernah dilakukan oleh penelitian sebelumnya, dan hasilnya menunjukkan bahwa model Jones (2004) yang telah dimodifikasi merupakan model paling baik untuk menguji *earnings management*. Model Jones (2004) mencoba memisahkan *discretionary accrual* dan *non-discretionary accrual* dengan menggunakan model regresi. Model modifikasi Jones untuk melakukan estimasi terhadap akrual tersebut adalah sebagai berikut:

$$TA_{it}/A_{it} = \alpha_1(1/A_{it-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t/A_{it-1} - \Delta REC_t/A_{it-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{it-1}) + \epsilon \quad (2)$$

Keterangan:

TA_{it}: total accrual untuk perusahaan I pada periode t, dibagi dengan total asset untuk perusahaan I pada periode t-1

DREV_{it}: selisih pendapatan untuk perusahaan I pada periode t, dibagi dengan total asset untuk perusahaan I pada periode t-1

DREC_{it}: selisih piutang bersih untuk perusahaan I pada periode t, dibagi dengan total asset untuk perusahaan I pada periode t-1

PPE_{it}: property, plant, dan equipment untuk perusahaan I pada periode t, dibagi dengan total asset untuk perusahaan I pada periode t-1

e_{it}: error term perusahaan I pada periode t
 Untuk menentukan *non-discretionary accrual* digunakan rumus sebagai berikut :

$$NDACC_{it} = \alpha_1(1/A_{it-1}) + \alpha_2(\Delta REV_t/A_{it-1} - \Delta REC_t/A_{it-1}) + \alpha_3(PPE_t/A_{it-1}) \quad (3)$$

Oleh karena itu, jika estimasi *non-discretionary accrual* tersebut seperti model (2) maka estimasi *discretionary accrual* adalah \hat{a}_{it} (error item). Jadi proksi *discretionary accrual* yang akan digunakan adalah :

$$DACC_{it} = TACC_{it} - NDACC_{it} \quad (4)$$

Penelitian ini menggunakan data sekunder berupa laporan tahunan emiten dan *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) dan pemilihan sampel diambil secara acak (*purposive sampling*). Data tentang indeks ungkapan sukarela diambil dari penelitian Murni (2002), dan data tentang *leverage* dan ukuran perusahaan (*size*) diambil dari laporan ICMD, sedangkan *discretionary accrual* dan biaya R&D dihitung dari data-data yang terdapat dalam laporan tahunan. Penelitian ini dilakukan mulai tahun 2001 sampai 2005. Perusahaan yang menjadi sampel adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI. Untuk menguji hubungan antara variabel dependen dengan variabel independen digunakan persamaan regresi sederhana. Persamaan ini juga digunakan untuk menguji hipotesis pertama dan kedua. persamaan regresi yang digunakan sebagai berikut :

Hipotesis 1

$$DACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 DQ_{it} + \alpha_2 LEV_{it} + \alpha_3 SIZE_{it} + \alpha_{it} \quad (6)$$

Hipotesis 2:

Model 2 A:

$$DACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_1 DQ_{it} + \alpha_2 R\&D_{it} + \alpha_3 R\&D_{it} * DQ_{it} + \alpha_4 LEV_{it} + \alpha_5 SIZE_{it} + \alpha_{it} \quad (7)$$

Model 2 B:

$$1. DACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_6 DQ_{it} + e_{it} \quad (8)$$

$$2. DACC_{it} = \alpha_0 + \alpha_7 DQ_{it} + e_{it} \quad (9)$$

Keterangan:

DACCF: *discretionary accruals*

R&D: Biaya R&D

DQ : kualitas ungkapan (indeks ungkapan)

LEV : rasio antara total hutang dengan total *asset*

SIZE : nilai pasar ekuitas saham

α_6 : split 1 = perusahaan yang meng-expense-kan biaya R&D

$\hat{\alpha}_{6:split 2}$ = perusahaan yang tidak meng-expense-kan biaya R&D

Penelitian ini dilakukan dengan 2 cara yaitu dengan cara interaksi dan split. Penelitian ini dilakukan dengan cara split terhadap perusahaan yang meng-expense-kan R&D, kemudian koefisien signifikansinya dibandingkan.

HASIL PENELITIAN

Tahun penelitian yang digunakan adalah mulai dari tahun 2001 sampai dengan 2005 dengan jumlah sampel sebanyak 159 perusahaan manufaktur. Data awal

dikurangi data tidak lengkap dan *outlier* merupakan data bersih dari penelitian ini yaitu sebanyak 119 perusahaan manufaktur selama 5 tahun. Berdasarkan data 119 perusahaan tersebut dibagi menjadi 2 yaitu 28 perusahaan yang meng-expense-kan (yang ada) biaya R&D dan 91 perusahaan yang tidak meng-expense-kan (yang tidak ada) biaya R&D.

Berdasarkan uji 4 asumsi klasik, diperoleh bahwa tidak ada asumsi klasik yang dilanggar. Ada tidaknya heteroskedastisitas dapat diketahui dengan melihat tingkat signifikansinya terhadap *alpha* (α). Jika nilai signifikansinya lebih besar dari *alpha* (α) maka tidak terjadi heteroskedastisitas. Berdasarkan Tabel 2, tampak tidak terjadi heteroskedastisitas.

Tabel 1
Deskripsi Statistik

Keterangan	N	Minimum	Maksimum	Mean	Deviasi Standar
EBXT	595	-2112,07	4932,69	164,94	547,96
COF	595	-161,60	497,21	25,30	75,96
TA	595	121,08	175211,23	6243,07	1129,21
REV	595	23854,40	39567,52	1685,09	4449,93
REC	595	9100,02	16300,01	1300,01	1600,07
AT	595	4300,76	70900,45	3300,64	8600,26
TACC	595	-121,10	3253,24	132,88	368,51
DA	595	27591,00	93972,21	960,90	8662,91
PENJUALAN	595	221,85	31097,01	1652,90	231,08
R&D	595	4321,01	8745,28	242,43	1059,20
INTERAKSI	595	0,01	0,81	0,45	0,12

Sumber: Data penelitian, diolah.

Tabel 2
Hasil Uji Heteroskedastisitas

Model	Variabel	Probabilitas	Simpulan
Hipotesis 1	DQ	0,0668	tidak terjadi heteroskedastisitas
Hipotesis 2	DQ	0,0648	tidak terjadi heteroskedastisitas
	R&D	0,1516	tidak terjadi heteroskedastisitas
	Interaksi	0,7522	tidak terjadi heteroskedastisitas
Split (b1)	DQ	0,2889	tidak terjadi heteroskedastisitas
R&D			
Split (b2)	DQ	0,1911	tidak terjadi heteroskedastisitas
Non R&D			

Sumber: Data penelitian, diolah.

Dalam penelitian ini autokorelasi dilihat dari nilai Durbin Watson. Menurut *rule of thumb* apabila nilai Durbin Watson berkisar antara $4 - d_u$ maka tidak terjadi autokorelasi, sehingga data dalam penelitian tidak terjadi autokorelasi.

Tabel 3
Hasil Uji Autokorelasi

Model	Variabel	DW
Hipotesis 1	DQ	1,9261
Hipotesis 2	DQ,R&D,Interaksi	1,9246
Split (b1) R&D	DQ	1,6574
Split (b2) Non R&D	DQ	1,9382

Sumber: Data penelitian, diolah.

Dalam penelitian ini cara yang digunakan untuk mendeteksi adanya multikolinearitas adalah dengan melihat *variance inflation factors* (VIF). Apabila nilai VIF tidak melebihi 5 maka tidak terdapat gejala multikolinearitas, sehingga data dalam penelitian ini tidak terjadi multikolinearitas.

Dalam penelitian ini cara yang digunakan untuk menguji normalitas adalah uji *Kolmogorov Smirnov*. Variabel yang digunakan dalam pengujian *Kolmogorov Smirnov* adalah variabel residual (*error term*). Apabila $sign > 0,05$ maka asumsi normalitas diterima, sebaliknya bila $sign < 0,05$ maka asumsi normalitas ditolak.

Taber 5
Hasil Uji Normalitas

Model	Residual	Simpulan
Hipotesis 1	0,0810	Normalitas
Hipotesis 2	0,0749	Normalitas
Split (b1) R&D	0,5987	Normalitas
Split (b2) Non R&D	0,0942	Normalitas

Sumber: Data penelitian, diolah.

Untuk melihat pengaruh indeks ungkapan sukarela terhadap *discretionary accruals* pada perusahaan manufaktur di Indonesia digunakan analisis regresi dengan memasukkan variabel moderasi untuk melihat bentuk dan kekuatan interaksi antara variabel dependen dan independen yaitu biaya R&D. Hasil pengujian disajikan pada Tabel 6.

Tabel 4
Hasil Uji Multikolinearitas

Model	Variabel	VIF	Simpulan
Hipotesis 1	DQ	1	Tidak terjadi multikolinearitas
Hipotesis 2	DQ	1,0034	Tidak terjadi multikolinearitas
	R&D	1,0064	Tidak terjadi multikolinearitas
	INTERAKSI	1,0034	Tidak terjadi multikolinearitas
Split (b1) R&D	DQ	1,0013	Tidak terjadi multikolinearitas
Split (b2) Non R&D	DQ	1,0095	Tidak terjadi multikolinearitas

Sumber: Data penelitian, diolah.

Tabel 6
Hasil Uji Regresi

Model	DQ	Dum	DQ*Dum	N
Hipotesis 1	0,0883 (2,1476)			595
Hipotesis 2	0,0893 (2,1666)	-0,0173 (-0,4216)	0,0759 (1,8499)	595
Model 1	0,1486 (1,7096)			28
Model 2	0,0838 (1,7674)			91

Sumber: Data penelitian, diolah.

Keterangan: signifikansi pada level $\alpha = 5\%$, 1%
 Dummy: 1 untuk perusahaan yang meng-expense-kan biaya R&D
 0 untuk perusahaan yang tidak meng-expense-kan biaya R&D

PEMBAHASAN

Tabel 6 menyajikan hasil regresi model 1 dan model 2 dengan menggunakan sampel *pooled*. Pada model 1, koefisien indeks kualitas ungkapan sukarela ($\hat{\alpha} = 0,0883$) menunjukkan tidak signifikan berarti tidak terdapat pengaruh antara indeks ungkapan sukarela terhadap *discretionary accruals*. Hal ini menunjukkan bahwa koefisien regresi model 1 tidak mendukung hipotesis pertama yaitu bahwa apabila indeks ungkapan sukarela menurun maka nilai *discretionary accruals* meningkat dan sebaliknya apabila indeks ungkapan sukarela meningkat maka nilai *discretionary accruals* menurun. Pada model 2 menggunakan dua cara yaitu menggunakan cara interaksi dan split. Dengan cara interaksi menunjukkan koefisien indeks ungkapan sukarela ($\hat{\alpha} = 0,0893$) menunjukkan tidak signifikan berarti tidak terdapat pengaruh antara indeks ungkapan sukarela terhadap *discretionary accruals* yaitu apabila indeks ungkapan sukarela menurun maka nilai perusahaan akan meningkat dan sebaliknya apabila indeks ungkapan sukarela meningkat maka nilai *discretionary accruals* akan menurun. Koefisien Dum ($\hat{\alpha} = -0,0173$) menunjukkan tidak signifikan yaitu *discretionary accruals* pada perusahaan yang memiliki biaya R&D lebih tinggi dibandingkan dengan

perusahaan yang tidak memiliki biaya R&D. Koefisien DQ*Dum ($\hat{\alpha} = 0,0759$) menunjukkan tidak signifikan berarti tidak terdapat pengaruh antara indeks ungkapan sukarela dan interaksi antara indeks ungkapan sukarela dan R&D terhadap *discretionary accruals* yang berarti bahwa perusahaan yang meng-expense-kan (yang ada) biaya R&D dapat mempengaruhi hubungan antara indeks ungkapan sukarela terhadap *discretionary accruals*. Dengan cara split maka diperoleh b1 sebesar ($\hat{\alpha} = 0,1486$) dan b2 sebesar ($\hat{\alpha} = 0,0838$) menunjukkan tidak signifikan. Berarti dapat disimpulkan bahwa hipotesis kedua tidak didukung dengan menggunakan cara interaksi dan split.

Penelitian ini dapat dijadikan sebagai salah satu bukti secara empiris yang dapat menunjukkan bagaimana peranan dari biaya R&D terhadap *earnings management*. Seperti diketahui, *earnings management* dan *disclosure* khususnya *voluntary disclosure* mempunyai hubungan yang sangat erat dengan transparansi. Penelitian ini juga ingin mengangkat isu mengenai pengakuan biaya R&D di Indonesia, yang rentan dengan manipulasi. Mengingat biaya R&D yang dikeluarkan oleh setiap perusahaan membutuhkan jumlah biaya yang relatif besar, sehingga dimungkinkan terjadinya *earnings management*. Penelitian-penelitian terdahulu sebagian besar menunjukkan bahwa pengakuan biaya R&D masih belum dapat memberikan kontribusi untuk meminimalkan *earnings management*, dan justru sebaliknya.

Isu hangat dari biaya R&D adalah bagaimana mengakui R&D yaitu apakah dikapitalisasi atau di-expense-kan. Menurut SFAC, biaya R&D yang di-expense-kan memiliki peluang untuk melakukan *earnings management* karena R&D diperlakukan sebagai biaya. Oleh karena itu, ada unsur peningkatan jumlah biaya yang mungkin tidak dibutuhkan tetapi karena sudah merupakan hal yang biasa, jika manajemen perusahaan mengeluarkan jumlah biaya R&D selalu identik dengan jumlah biaya yang besar. Oleh karena itu, penelitian ini lebih memfokuskan penelitian untuk biaya R&D, yang dilihat dari apakah pada periode tertentu sebuah perusahaan mengungkapkan biaya R&D-nya di Laporan Keuangan. Penelitian ini memberikan bukti bahwa sampai dengan saat ini perlakuan untuk biaya R&D masih belum dapat memberikan kontribusi khususnya untuk *earnings management*.

Hal ini dapat dilihat dari jumlah sampel perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI, hanya 28 perusahaan yang memiliki biaya. Hal ini mengindikasikan apakah memang perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia sudah mulai mengarah kepada transparansi yaitu mengakui biaya R&D atau masih banyak perusahaan manufaktur di Indonesia yang belum mau mengungkapkan biaya R&D. Penelitian ini menggunakan *disclosure voluntary* adalah untuk lebih melihat seberapa besar kesadaran para pengusaha didalam transparansi.

Beberapa penelitian yang berhubungan dengan pengujian pengaruh dan hubungan antara indeks ungkapan sukarela terhadap *earnings management* menunjukkan bahwa ketika indeks ungkapan sukarela meningkat maka *earnings management* akan menurun, dan sebaliknya jika indeks ungkapan sukarela menurun maka *earnings management* akan meningkat. Hipotesis pertama penelitian ini menunjukkan tidak signifikan yaitu tidak terdapat pengaruh antara indeks ungkapan sukarela terhadap *discretionary accruals*. Hal tersebut dapat menunjukkan bahwa ungkapan sukarela di Indonesia tidak mempengaruhi terjadinya manajemen laba, dan ini dapat menjadi masukan untuk Bapepam bahwa masih perlu dibuatkan beberapa kriteria untuk ungkapan sukarela karena terkadang segala sesuatu yang diungkapkan dalam *voluntary disclosure* banyak yang seharusnya tidak diungkapkan dan tidak berhubungan langsung dengan perkembangan manajemen perusahaan. Karena seringkali sebuah manajemen perusahaan disebut memiliki manajemen yang baik ketika perusahaan tersebut banyak melakukan ungkapan sukarela, padahal hal tersebut juga tidak bisa dijadikan jaminan. Meskipun sifatnya sukarela, tetap harus ada kriteria-kriteria tertentu didalam ungkapan sukarela.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Apabila dibandingkan dengan penelitian sebelumnya yang dapat menunjukkan terdapat pengaruh antara *voluntary disclosure* terhadap *earnings management* untuk periode 1999-2001 adalah dikarenakan pada periode tersebut bertepatan dengan awal dari terjadinya krisis moneter di Indonesia, sehingga pada kondisi

tersebut merupakan hal yang wajar ketika hampir semua perusahaan di Indonesia melakukan ungkapan sukarela untuk menunjukkan kepada publik bahwa perusahaannya masih dalam kondisi baik meskipun sedang dilanda krisis moneter pada saat itu.

Ketidakkonsistenan hasil penelitian ini dengan penelitian sebelumnya adalah karena terdapatnya perbedaan periode penelitian, yaitu penelitian ini menggunakan periode penelitian mulai tahun 2001-2005. Hasil penelitian ini terpengaruh karena pada period tersebut (2001-2005) merupakan periode dampak dari peristiwa krisis moneter di Indonesia yaitu dapat saja pada saat itu masing-masing perusahaan memiliki alasan tersendiri untuk melakukan ungkapan sukarela, tergantung pada kondisi masing-masing perusahaan.

Kontribusi penelitian ini adalah peneliti memasukkan variabel biaya R&D sebagai variabel moderasi. Peneliti ingin melihat sejauh apa peranan biaya R&D didalam mempengaruhi pengaruh antara indeks ungkapan sukarela terhadap *earnings management*. Kemudian, peneliti juga ingin melihat apakah peranan dari biaya R&D yang merupakan salah satu isu di bidang keuangan mempengaruhi indeks ungkapan sukarela dan *earnings management*. Satu simpulan yang dapat diambil dari penelitian ini adalah unsur transparansi dalam segala hal khususnya untuk menyusun kebijakan manajemen merupakan hal yang patut dipertimbangkan selain unsur-unsur pendukung lainnya.

Saran

Penelitian ini diharapkan dapat dijadikan masukan bagi peneliti selanjutnya agar lebih memfokuskan penelitian biaya R&D khususnya yang dikaitkan dengan *earnings management*, agar isu yang berkaitan dengan R&D bisa diatasi. Penelitian ini dapat dijadikan masukan untuk penelitian selanjutnya seperti menambahkan variabel *mandatory disclosure* sebagai pembanding dengan *voluntary disclosure*, *auditing*, dan menggunakan sampel untuk perusahaan selain perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI.

DAFTAR PUSTAKA

- Dechow, P., R Sloan & ASweeny. 2005. "Detecting earnings management". *The Accounting Review*. 70:193-225.
- Gerald J. L., & Zhou J. 2001. "Disclosure quality and earnings management". *Working Papers Syracuse University*.
- Intan, I.S. 2001. "Indikasi manajemen laba menjelang IPO oleh perusahaan-perusahaan yang terdaftar di BEJ". *Tesis*. Tidak dipublikasikan. UGM.
- Jones, S. & R. Sharma. 2004. "The Impact of free cash flow, financial leverage and accounting regulation on earnings management in Australia's 'old' new' economies". *Managerial Finance*. 27(12): 18-39.
- Khomsiyah. 2002. "Analisis hubungan antara corporate governance dengan kualitas pengungkapan". *Disertasi*. Tidak Dipublikasikan. UGM.
- Murni A.S. 2002. "Pengaruh luas ungkapan sukarela dan asimetris informasi terhadap cost of equity capital pada perusahaan publik Indonesia". *Tesis*. Tidak Dipublikasikan. UGM.
- Sugiri, S. & Abdullah, S. 2003. "Pengaruh Free Cash Flow, set kesempatan investasi, dan leverage financial terhadap manajemen laba". *Kajian Bisnis STIE Widya Wiwaha*:11-24.

PENGARUH WAKTU, HARGA, KEAMANAN, DAN KEPERCAYAAN TERHADAP KEPUASAN PEMBELIAN ONLINE YANG DIMEDIASI OLEH KEPUTUSAN PEMBELIAN ONLINE

Revina Julina Marentek

E-mail: revina_jm@gmail.com

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the effect of time, price, security, and trust towards online buying satisfaction with online buying decision as mediation variabel for fashion product. The number of internet users grow continues rapidly can be a potential market for businessmen. Increasing number of online shops make more people are mking purchases online. Therefore the online shop required for satisfy customer to get benefit. The research was conducted by survey method, through the distribution of questionnaires by 106 respondents. The sampling methode is purposive sampling , tha the respondents choose with certain criteria. The data obtained and analyzed by using Structural Equation Modeling (SEM). The analysis tools are Amos 16. The result for this study is time speed, highly price and security will increase online buying decision as medating variable for increasing online buying satisfaction.

Keywords: security, trust, buying satisfaction, buying decision

JEL classification: M31

PENDAHULUAN

Saat ini sudah banyak orang yang memanfaatkan internet sebagai media pemasaran dan bisnis. Hal ini tidak

aneh mengingat jumlah pengguna internet yang terus bertumbuh pesat. Pertumbuhan yang pesat ini dapat menjadi pasar yang potensial untuk dimasuki para pebisnis. Transaksi bisnis yang akan datang diprediksi akan berpindah dari *market place* menuju ke *market space*. Dalam bidang perdagangan, internet mulai banyak dimanfaatkan sebagai media aktivitas bisnis, terutama karena kontribusinya terhadap efisiensi. Aktivitas pertukaran informasi melalui media internet ini populer disebut dengan *electronic commerce (e-commerce)*. *E-commerce* tersebut terbagi atas dua segmen, yaitu *business to business e-commerce* (perdagangan antar pelaku usaha) dan *bussines to consumer e-commerce* (perdagangan antar pelaku usaha dengan pelanggan). *Online shopping* sekarang ini muncul sebagai aplikasi populer dalam *e-commerce*, digunakan oleh beberapa jenis bisnis dengan tujuan yang berbeda dan sebagai alat pertukaran informasi.

Adanya *social media* seperti Facebook dan Twitter merupakan kemudahan lain dalam berbelanja secara *online*. *Online shop* tidak hanya dibuat dengan menggunakan *website*, tetapi juga memanfaatkan Facebook, Twitter, ataupun *social media* yang lain sebagai media pendukung. Dengan menggunakan aplikasi *online shopping*, pembelian dapat dilakukan tanpa terbatas tempat. Seseorang yang berada di suatu negara dapat melakukan pembelian barang yang ada di negara lain dengan mudah. Dalam *online shopping*, informasi yang diberikan kepada konsumen dapat mempengaruhi tingkah laku konsumen dalam mengambil keputusan yang akan diambilnya. Para pemasar online dapat mempengaruhi keputusan kon-

sumen untuk melakukan pembelian. *Online marketer* harus mampu meyakinkan konsumen agar percaya dan tidak ragu dalam melakukan *online shopping*. Salah satu cara yang dapat dilakukan perusahaan adalah dengan memberikan bukti-bukti mengenai pengalaman dalam menjalankan *online shopping* (Constantinides *et al.*, 2010). Di pihak lain, *e-commerce* dan *e-business* membawa banyak keuntungan baik bagi perusahaan maupun konsumen. Hal ini didukung oleh perkembangan teknologi dan informasi yang sangat pesat melalui internet. Internet membawa dampak yang sangat besar bagi perkembangan dunia bisnis dan pemasaran.

Menurut Kotler dan Armstrong (2010), keuntungan *online* bagi konsumen antara lain adalah memberikan kenyamanan. Konsumen dapat membandingkan merek, memeriksa harga, dan memesan barang dagangan 24 jam sehari dari mana saja. Pembelian *online* juga menawarkan beberapa keunggulan tambahan. Jasa *online* komersial dan internet memberi konsumen akses ke informasi perbandingan yang melimpah. Informasi tentang produk perusahaan dan pesaing sangat diperlukan konsumen. Konsumen sering berinteraksi dengan situs penjual untuk mencari informasi produk atau jasa yang benar-benar diinginkan konsumen, kemudian memesan atau mengunduh informasi tersebut. Produk dan jasa yang dibeli konsumen di Asia Pasifik adalah buku sebesar 52%, produk *fashion* sebesar 44%, tiket pesawat 35%, dan kebutuhan elektronik 32%.

Walaupun produk *fashion* berada di urutan kedua namun produk *fashion* merupakan kebutuhan dasar manusia yang beraneka ragam jenisnya. Oleh karena itu, masyarakat selalu membutuhkan dan membeli pakaian sesuai dengan yang diinginkan. Menjamurnya *online shop* yang membuka peluang usaha dalam bidang produk *fashion* di internet, banyak membidik remaja sebagai konsumennya termasuk remaja yang berasal dari kalangan berpendidikan seperti mahasisiwi. Berbagai macam produk *fashion* dari ujung rambut seperti jepitan rambut hingga ujung kaki seperti sepatu menyebabkan permintaan produk *fashion* sangat banyak untuk memenuhi kebutuhan wanita. Penelitian yang dilakukan Kim *et al.* (2004) mengenai *predicting online purchase intentions for clothing product* menjelaskan bahwa banyak konsumen wanita yang membuat keputusan untuk membeli baju, perhiasan, atau aksesoris melalui *online*. Waktu (*time*) menjadi salah satu faktor yang akan terus ada, karena

saat melakukan pembayaran berupa transfer di ATM, setoran tunai atau *e-banking*, konsumen tidak langsung mendapatkan barang yang dibelinya. Waktu dan penghematan biaya merupakan hal yang paling penting (Alam dan Yasin, 2010). Jika di toko konvensional barang langsung dapat diterima atau digunakan setelah dilakukan pembayaran, maka di *online shop* dibutuhkan waktu pengiriman yang berbeda-beda tergantung jarak antara penjual dan pembeli. *Online shop* juga melibatkan pihak lain, yaitu jasa pengiriman.

Su dan Huang (2011) mengungkapkan tiga keunggulan kompetitif pembelian *online*, yaitu 1) harga, *online shop* dapat mengurangi biaya sewa atau pajak jika dibandingkan dengan toko konvensional. Pemendekan *suply chain* akan memberikan harga yang murah; 2) informasi, pada toko konvensional semua informasi terbatas. Konsumen harus mengunjungi toko tersebut dan mempelajari semua informasi yang relevan, sedangkan internet dapat menampilkan semua informasi barang. Penjual dapat menampilkan barang yang dimiliki dan konsumen dapat mempelajari informasi barang tersebut untuk selanjutnya melakukan keputusan pembelian.; dan 3) konsumen dapat berinteraksi dengan pemasok.

Konsumen yang memiliki motivasi hedonik dalam berbelanja akan mencari berbagai macam promosi harga atau pemotongan harga pada saat berkunjung ke suatu toko *online* (Close, 2009). Harga dan permintaan akan berbanding terbalik, yaitu jika harga naik maka permintaan akan turun dan begitupun sebaliknya. Pembelian secara *online* pada kenyataannya memberikan berbagai kemudahan dan kenyamanan. Namun dalam *online shopping* ada beberapa hal yang harus diperhatikan, salah satunya keamanan (*security*). Kurangnya keamanan pada sebuah toko *online* adalah alasan utama konsumen tidak melakukan pembelian secara *online*. Menurut Lim (2003), jika rasa aman konsumen pada toko *online* rendah, tingkat pembelian secara *online* akan menurun.

Berdasar sisi penjual, kemampuan untuk membangun kepercayaan dari konsumen adalah salah satu kunci untuk membangun *image* yang baik. Kepercayaan (*trust*) dianggap sebagai faktor peningkatan pembelian yang pada akhirnya akan meningkatkan perilaku pembelian (Kim, 2004). Kim juga menjelaskan lebih jauh bahwa kepercayaan juga dapat mengurangi resiko yang akan dirasakan. Tidak

hanya itu saja, kepercayaan memainkan peran yang cukup penting karena jika konsumen sudah percaya, maka akan meningkatkan *re-purchase intention* (Chiu, 2010). Menurut Alam dan Yasin (2010), kepuasan konsumen dalam pembelian secara *online* (*customer online satisfaction*) dapat diukur setelah dia membeli atau menggunakan produk atau jasa. Hal-hal inilah yang menjadi latar belakang penulis untuk melakukan penelitian tentang pengaruh waktu terhadap kepuasan pembelian *online* dan pengaruh harga, keamanan, dan kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online* yang dimediasi oleh keputusan pembelian *online*.

MATERI DAN METODE PENELITIAN

Kotler dan Armstrong (2010) menyatakan bahwa kepuasan adalah perasaan senang atau kecewanya seseorang yang berasal dari perbandingan kesannya terhadap kinerja atau hasil suatu produk yang diharapkan. Jika kinerja berada di bawah harapan, pelanggan tidak puas. Hal ini dapat membawa dampak negatif bagi perusahaan yaitu dapat menurunkan jumlah pelanggan dan menyebabkan pelanggan tidak tertarik lagi menggunakan jasa perusahaan sehingga akan menurunkan laba perusahaan.

Keputusan membeli sebenarnya merupakan kumpulan dari sejumlah keputusan. Setiap keputusan untuk membeli tersebut mempunyai suatu struktur sebanyak 7 komponen, yaitu meliputi 1) keputusan tentang jenis produk, dalam hal ini konsumen dapat mengambil keputusan tentang produk yang akan dibelinya untuk memenuhi dan memuaskan kebutuhan; 2) keputusan tentang bentuk produk konsumen dapat mengambil keputusan untuk membeli suatu produk dengan bentuk tertentu sesuai dengan selera; 3) keputusan tentang merek. konsumen harus mengambil keputusan tentang merek yang akan dibeli karena setiap merek mempunyai perbedaan-perbedaan tersendiri; 4) keputusan tentang penjualnya, konsumen dapat mengambil keputusan tempat produk yang dibutuhkan tersebut akan dibeli; 5) keputusan tentang jumlah produk, konsumen dapat mengambil keputusan tentang jumlah produk yang akan dibeli; 6) keputusan tentang waktu pembelian, konsumen dapat mengambil keputusan tentang waktu harus melakukan pembelian. Oleh karena itu, perusahaan atau pemasar pada khususnya harus mengetahui faktor-faktor yang mempengaruhi

keputusan konsumen dalam menentukan waktu pembelian; dan 7) keputusan tentang cara pembayaran, konsumen harus mengambil keputusan tentang metode atau cara pembayaran produk yang dibeli yang dapat dilakukan secara tunai atau kredit. Keputusan tersebut akan mempengaruhi keputusan tentang penjualan dan jumlah pembeliannya.

Sebuah perusahaan perlu mengenali peranan-peranan tersebut karena hal tersebut mempengaruhi dalam merancang produk, menentukan pesan, dan mengalokasikan biaya anggaran promosi. Dengan mengetahui pelaku utama dan peranan yang dimainkan akan membantu pemasar menyelaraskan program pemasaran yang tepat dengan para pembeli. Waktu merupakan salah satu komponen yang bernilai bagi pelanggan. Waktu adalah semua keterlambatan atau kesalahan yang dilakukan oleh perusahaan yang menyebabkan waktu pelanggan menjadi terbuang percuma. Hal ini tidak dapat ditoleransi oleh pelanggan, karena pelanggan menginginkan perusahaan menghargai waktunya. Waktu adalah tingkat kecepatan pembelian produk. Dengan kata lain, semakin lama seorang konsumen melakukan proses pembelian produk yang disebabkan karena rumitnya prosedur pembelian maka waktu yang dibutuhkan dalam proses transaksi tersebut makin lama. Berdasar sudut pandang pemasaran, harga merupakan satuan moneter atau ukuran lainnya (termasuk barang dan jasa lainnya) yang ditukarkan agar memperoleh hak kepemilikan atau penggunaan suatu barang atau jasa. Perusahaan harus menetapkan harga secara tepat agar dapat sukses dalam memasarkan barang atau jasa. Harga merupakan satu-satunya unsur bauran pemasaran yang memberikan keuntungan bagi perusahaan, sedangkan ketiga unsur lain (produk, distribusi, dan promosi) menyebabkan timbulnya biaya. Di samping itu, harga merupakan unsur bauran pemasaran yang bersifat fleksibel, artinya dapat diubah dengan cepat.

Keamanan adalah salah satu masalah umum yang sering dihubungkan dengan sukses atau gagalnya perusahaan *online*. Keamanan transaksi dan keamanan data konsumen adalah perhatian utama konsumen *online* yang membeli barang dan jasa (Lee, Joshi, dan Bae, 2009). Kejahatan dalam media internet sangat besar serta memiliki bentuk yang beragam karena beberapa alasan. Pertama, identitas individu atau organisasi dalam dunia internet mudah untuk dipalsukan,

tetapi sulit dibuktikan secara hukum. Kedua, tidak membutuhkan sumber daya ekonomi yang besar untuk melakukan kejahatan dalam internet. Ketiga, internet menyediakan akses yang luas pada pengguna yang potensial menjadi korban. Keempat, identitas pelaku tidak dikenal dan secara yuridis sulit dikejar pelakunya. Rasa aman menggambarkan tingkat kepercayaan terhadap kerahasiaan informasinya. Kepercayaan Ferrinadewi (2005) merupakan variabel kunci dalam mengembangkan keinginan konsumen akan produk yang tahan lama untuk mempertahankan hubungan jangka panjang. Berdasarkan pendapat tersebut konsumen perlu melakukan proses pembelian agar dapat terbentuk rasa percaya dalam benak konsumen sebagai bentuk keterlibatan konsumen. Melalui keterlibatan konsumen akan tercipta pengalaman yang menjadi awal terbentuknya kepercayaan.

Berdasarkan penelitian Alam dan Yasin (2010) diketahui bahwa waktu pengiriman dan waktu pemrosesan secara positif berpengaruh terhadap kepuasan pembelian *online*. Artinya, waktu merupakan salah satu faktor yang mempengaruhi kepuasan pembelian *online*. Namun penelitian yang dilakukan Devaraj *et al.* (2002) menemukan bahwa waktu berpengaruh negatif terhadap kepuasan pembelian *online*. Terdapat kontradiksi antara penelitian Alam dan Yasin (2010) dengan penelitian Devaraj *et al.* (2002). Oleh karena adanya kontradiksi tersebut, penulis ingin meneliti kembali hubungan variabel waktu dan kepuasan pembelian *online* untuk dapat mengetahui penyebab terjadinya kontradiksi antara hubungan waktu dan kepuasan pembelian *online*. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H1: Waktu berpengaruh positif terhadap kepuasan pembelian *online*.

Menurut Devaraj *et al.* (2003), keputusan membeli secara *online* dipengaruhi oleh 1) efisiensi untuk pencarian (waktu cepat, mudah dalam penggunaan, dan usaha pencarian mudah); 2) *value* (harga bersaing dan kualitas baik); dan 3) interaksi (informasi, keamanan, *load time*, dan navigasi). Waktu adalah faktor yang akan selalu ada pada saat melakukan pembelian *online*, karena produk yang dibeli secara *online* tidak dapat langsung diterima, tetapi butuh waktu pemrosesan dan waktu pengiriman. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H2: Waktu berpengaruh positif terhadap keputusan

pembelian *online*.

Benson (2007) menyatakan bahwa alasan paling sederhana pembelian *online* adalah untuk menghemat uang. Pada beberapa kategori *online*, harga secara signifikan lebih rendah daripada daftar harga produsen atau *outlet* pembelian. Oleh karena itu, harga termasuk variabel penting dalam mempengaruhi keputusan pembelian pada toko *online*. Su dan Huang (2011) memperkuat penelitian terdahulu yang menemukan bahwa harga berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online*. Akan tetapi menurut penelitian yang dilakukan Nuseir *et al.* (2010), harga justru berpengaruh negatif terhadap keputusan pembelian *online*. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H3: Harga berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online*.

Jika konsumen merasa tidak aman, maka konsumen tidak akan melakukan pembelian (Jayawardhena, Wright, dan Masterson, 2003). Menurut penelitian Nuseir *et al.* (2010), keamanan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online*. Penelitian lain yang dilakukan Su dan Huang (2011) memperoleh hasil yang berbeda yaitu keamanan berpengaruh negatif terhadap keputusan pembelian *online*. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H4: Keamanan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online*.

Kepercayaan tidak begitu saja dapat diakui oleh pihak lain/mitra bisnis, melainkan harus dibangun sejak awal dan dapat dibuktikan (Rofiq, 2007). Hasil penelitian menunjukkan bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian suatu produk. Dapat diartikan bahwa variabel kepercayaan dapat dijadikan salah satu variabel independen, karena berperan besar dalam *online shopping*. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H5: Kepercayaan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online*.

Dalam konsep *e-commerce*, banyak penelitian mengidentifikasi kepercayaan dan kepuasan sebagai faktor penting untuk kesuksesan suatu perusahaan (Balasubramanian *et al.* 2003 dan Kim *et al.* 2004). Penelitian Balasubramanian (2003) menunjukkan bahwa kepercayaan berpengaruh secara langsung terhadap

kepuasan pembelian *online*. Penelitian Kim (2004) juga mendukung hubungan positif antara kepercayaan dan kepuasan. Kepercayaan dianggap menjadi penentu langsung kepuasan pelanggan terhadap perusahaan. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H6: Kepercayaan berpengaruh positif terhadap kepuasan pembelian *online*.

Menurut Kotler dan Armstrong (2010), setelah melakukan pembelian konsumen mungkin akan mengalami konflik dikarenakan melihat fitur yang mengecewakan dari produk yang dibeli atau mendengar hal-hal yang menyenangkan tentang merek lain. Oleh karena itu, tugas pemasar tidak berakhir dengan pembelian. Pemasar harus mengamati kepuasan pasca pembelian, tindakan pasca pembelian, dan penggunaan produk pasca pembelian. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H7: Keputusan pembelian *online* berpengaruh secara positif terhadap kepuasan pembelian *online*.

Menurut Kotler dan Armstrong (2010), tugas pemasar tidak berakhir dengan pembelian. Pemasar harus mengamati kepuasan pasca pembelian, tindakan pasca pembelian, dan penggunaan produk pasca pembelian. Berdasarkan penelitian tersebut keputusan pembelian *online* dianggap memediasi pengaruh antara harga, keamanan dan kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online*. Berdasarkan penjelasan tersebut, dirumuskan hipotesis sebagai berikut:

H8: Keputusan pembelian *online* memediasi pengaruh waktu terhadap kepuasan pembelian *online*.

H9: Keputusan pembelian *online* memediasi pengaruh harga terhadap kepuasan pembelian *online*.

H10: Keputusan pembelian *online* memediasi pengaruh keamanan terhadap kepuasan pembelian *online*.

H11: Keputusan pembelian via internet memediasi pengaruh kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online*.

Populasi dalam penelitian ini adalah mahasiswa di Yogyakarta yang sudah pernah melakukan pembelian di *online shop*. Teknik penentuan sampel yang dilakukan adalah teknik *purposive sampling*, yaitu metode yang sengaja digunakan karena informasi yang diambil berasal dari sumber yang dipilih berdasarkan kriteria tertentu. Dalam penelitian ini kriterianya

adalah individu yang sudah pernah melakukan pembelian secara *online* melalui internet dalam kurun waktu 3 bulan terakhir dan berdomisili di Yogyakarta. Data diperoleh melalui penyebaran 120 kuesioner, dengan 106 kuesioner yang dapat diolah.

Teknik analisis data dilakukan dengan menguji validitas dan reliabilitas terlebih dahulu. Pengujian hipotesis dilakukan menggunakan SEM dengan bantuan program Amos 16.0. Hal ini dikarenakan peneliti ingin menguji secara simultan pengaruh harga, keamanan, dan kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online* melalui keputusan pembelian via internet sebagai mediasi. Pengujian hipotesis H1, H2, H3, H4, H5, H6, dan H7 diuji dengan melihat *significant path* pada penelitian. Untuk hipotesis H8 diuji dengan membandingkan nilai *beta* model alternatif dalam penelitian ini, yaitu pengaruh langsung waktu terhadap kepuasan pembelian *online* tanpa mediasi, dengan nilai *beta* model penelitian yaitu pengaruh waktu terhadap kepuasan pembelian *online* melalui keputusan pembelian via internet sebagai mediasi. Untuk hipotesis H9 diuji dengan membandingkan nilai *beta* model alternatif dalam penelitian ini, yaitu pengaruh langsung harga terhadap kepuasan pembelian *online* tanpa mediasi, dengan nilai *beta* model penelitian yaitu pengaruh harga terhadap kepuasan pembelian *online* melalui keputusan pembelian via internet sebagai mediasi. Untuk hipotesis H10 diuji dengan membandingkan nilai *beta* model alternatif dalam penelitian ini, yaitu pengaruh langsung keamanan terhadap kepuasan pembelian *online* tanpa mediasi, dengan nilai *beta* model penelitian yaitu pengaruh keamanan terhadap kepuasan pembelian *online* melalui keputusan pembelian via internet sebagai mediasi. Untuk hipotesis H11 diuji dengan membandingkan nilai *beta* model alternatif dalam penelitian ini, yaitu pengaruh langsung kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online* tanpa mediasi, dengan nilai *beta* model penelitian yaitu pengaruh kepercayaan terhadap kepuasan pembelian *online* melalui keputusan pembelian via internet sebagai mediasi.

HASIL PENELITIAN

Ringkasan hasil pengujian validitas adalah sebagai berikut.

Tabel 1
Uji Validitas

Kode	Item Pernyataan	RCM	Status
WK1	Saya ingin pertanyaan yang saya ajukan kepada penjual <i>online shop</i> mendapat respon yang sangat cepat.	0,879	Valid
WK2	Saya ingin produk yang saya pesan di <i>online shop</i> dilayani/diproses dengan sangat cepat.	0,892	Valid
WK3	Saya ingin produk yang saya pesan di <i>online shop</i> dapat saya terima/sampai sesuai target waktu yang ditetapkan.	0,857	Valid
HR1	Saya yakin harga produk yang ditawarkan di online shop lebih murah daripada toko konvensional.	0,818	Valid
HR2	Saya yakin harga produk di <i>online shop</i> masih dapat ditawar.	0,740	Valid
HR3	Saya yakin jika membeli produk dalam jumlah tertentu saya dapat mendapatkan harga grosir (lebih murah daripada harga eceran).	0,744	Valid
HR4	Saya mengharapkan adanya informasi harga yang jelas pada produk-produk yang ditawarkan oleh <i>online shop</i> .	0,660	Valid
KM1	Saya merasa aman seandainya saya mengirim informasi pribadi ke <i>online shop</i> .	0,892	Valid
KM2	Saya merasa aman ketika mentransfer sejumlah uang kepada <i>online shop</i> .	0,860	Valid
KM3	Saya merasa pesanan saya aman ketika penjual <i>online shop</i> sudah memberikan nomor resi pengiriman agar dapat dicek..	0,814	Valid
PR1	Saya rasa <i>online shop</i> dapat memenuhi semua janji-janjinya.	0,921	Valid
PR2	Menurut saya, transaksi melalui <i>online shop</i> dapat dipercaya.	0,913	Valid
PR3	Saya rasa informasi tentang produk yang ditawarkan oleh <i>online shop</i> jujur.	0,710	Valid
PR4	Saya percaya penjual pasti mengirimkan produk yang saya pesan.	0,885	Valid
KP1	Produk <i>online shop</i> mampu memenuhi kebutuhan dan keinginan <i>fashion</i> saya.	0,863	Valid
KP2	Saya selalu mencari informasi sebelum melakukan keputusan pembelian <i>online</i> .	0,784	Valid
KP3	Pembelian secara online merupakan pilihan pertama saya dalam membeli produk <i>fashion</i> .	0,694	Valid
KP4	Saya memutuskan membeli produk di <i>online shop</i> karena memenuhi semua kriteria yang saya inginkan.	0,856	Valid
PU1	Saya puas pada produk yang saya dibeli di <i>online shop</i> .	0,897	Valid
PU2	Saya puas terhadap pelayanan penjualan yang diberikan oleh <i>online shop</i> .	0,945	Valid
PU3	Saya puas pada layanan purna jual di <i>online shop</i> (komplain atau retur).	0,929	Valid

Hasil uji validitas pada Tabel 1 menunjukkan bahwa semua butir pertanyaan dalam penelitian ini dinyatakan valid. Hasil uji reliabilitas juga menunjukkan bahwa

semua nilai koefisien Cronbach Alpha > 0,6 sehingga dapat disimpulkan bahwa semua variabel dalam penelitian ini reliabel.

Tabel 2
Uji Reliabilitas

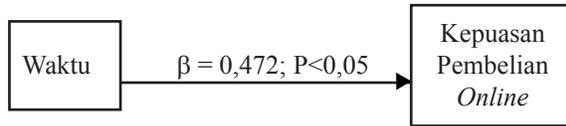
Variabel	Cronbach's Alpha	Kategori
Waktu	0,848	Reliabilitas baik
Harga	0,724	Reliabilitas baik
Kemanan	0,816	Reliabilitas baik
Kepercayaan	0,877	Reliabilitas baik
Keputusan pembelian <i>online</i>	0,794	Reliabilitas baik
Kepuasan pembelian <i>online</i>	0,912	Reliabilitas baik

Untuk menguji H1, H2, H3, H4, H5, H6 dan H7 digunakan *path analysis* hasilnya dapat dilihat dalam tabel berikut ini.

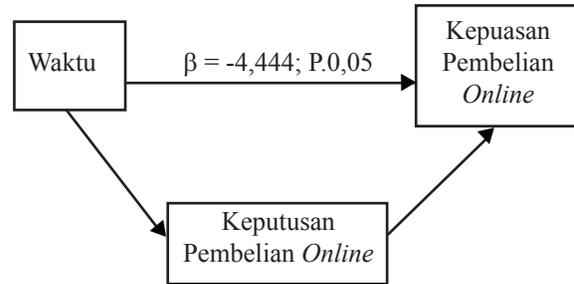
Tabel 3
Hasil Pengujian Hipotesis

No.	Hipotesis Penelitian	Standardized Regression Weights	P	Keterangan
H1	Waktu berpengaruh positif terhadap kepuasan pembelian <i>online</i> .	0,049	0,612	Hipotesis ditolak
H2	Waktu berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian <i>online</i> .	0,215	0,043	Hipotesis diterima
H3	Harga berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian <i>online</i>	0,327	0,012	Hipotesis diterima
H4	Keamanan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian <i>online</i> .	0,478	0,008	Hipotesis diterima
H5	Kepercayaan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian <i>online</i> .	0,020	0,894	Hipotesis ditolak
H6	Kepercayaan berpengaruh positif terhadap kepuasan pembelian <i>online</i> .	0,425	0,00	Hipotesis diterima
H7	Keputusan pembelian <i>online</i> berpengaruh secara positif terhadap kepuasan pembelian <i>online</i> .	0,511	0,00	Hipotesis diterima

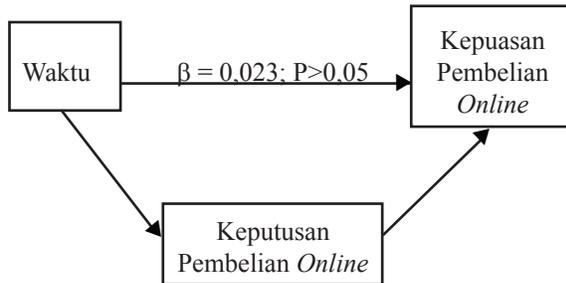
Hipotesis H8, H9, H10, dan H11 diuji dengan membandingkan nilai beta model alternatif pengaruh langsung dan nilai beda model penelitian pada saat menggunakan mediasi. Hasilnya dapat dilihat pada Gambar 1 sampai dengan Gambar 6 berikut ini:



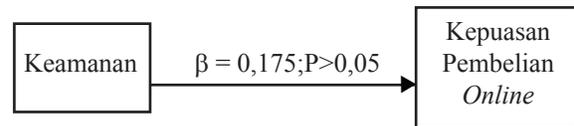
Gambar 1
Model Alternatif Pengaruh Langsung Waktu terhadap Kepuasan Pembelian Online



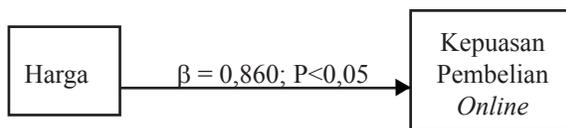
Gambar 4
Model Penelitian Pengaruh Harga terhadap Kepuasan Pembelian online yang dimediasi oleh Keputusan Pembelian Online



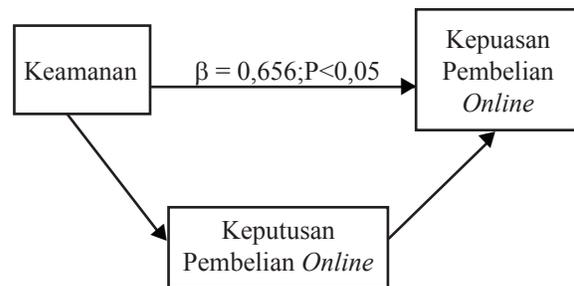
Gambar 2
Model Penelitian Pengaruh Waktu terhadap Kepuasan Pembelian Online yang Dimediasi oleh Keputusan Pembelian Online



Gambar 5
Model Alternatif Pengaruh Langsung Keamanan terhadap Kepuasan Pembelian online



Gambar 3
Model Alternatif Pengaruh Langsung Harga terhadap Kepuasan Pembelian online



Gambar 6
Model Penelitian Pengaruh Keamanan terhadap Kepuasan Pembelian Online yang dimediasi oleh Keputusan Pembelian Online

PEMBAHASAN

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa waktu tidak berpengaruh terhadap kepuasan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,049$; $P > 0,05$). Hasil analisis ini tidak mendukung H1 bahwa waktu berpengaruh terhadap kepuasan pembelian *online*. Dalam penelitian ini waktu dan kepuasan pembelian *online* berbanding terbalik. Pada saat waktu cepat dan kepuasan turun, kondisi ini dapat disebabkan karena kualitas produk yang tidak sesuai keinginan konsumen walaupun proses dan pengirimannya cepat. Pada saat waktu lambat dan kepuasan naik, kondisi ini dapat disebabkan karena produk yang dipesan konsumen adalah produk *pre-order* yang membutuhkan waktu lebih lama, namun kualitasnya baik. Penyebab lain mungkin juga karena karakteristik responden yang berbeda-beda dengan pengalaman yang berbeda-beda.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa waktu berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,215$; $P < 0,05$). Hasil analisis ini mendukung H2 bahwa waktu berpengaruh terhadap keputusan pembelian *online*. Artinya kecepatan pemrosesan produk dan kecepatan pengiriman akan meningkatkan keputusan pembelian *online*. Konsumen sangat memperhatikan faktor waktu pada saat melakukan pembelian *online* karena akan muncul perasaan khawatir jika produk yang dipesan belum sampai.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa harga berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,327$; $P < 0,05$). Hasil analisis ini mendukung H3. Artinya, untuk melakukan keputusan pembelian di *online shop* harga merupakan salah satu faktor yang penting dan sangat dipertimbangkan oleh konsumen. Apalagi produk *fashion* merupakan produk yang memiliki harga bersaing. Jadi konsumen pasti akan terus mencari harga yang lebih murah dan lebih menguntungkan.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa keamanan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,478$; $P < 0,05$). Hasil analisis ini mendukung H4. Artinya, rasa aman yang tinggi terhadap informasi pribadi ataupun produk yang dipesan oleh konsumen, akan meningkatkan keputusan pembelian *online*. Keamanan pesanan dalam hal ini produk *fashion* menjadi salah satu dari beberapa hal yang sangat diperhatikan konsumen. *Online shop* sebaiknya selalu memeriksa dan menjamin produk yang dipesan tidak rusak sampai diterima oleh konsumen.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa kepercayaan berpengaruh negatif terhadap keputusan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,020$; $P > 0,05$). Hasil analisis ini tidak mendukung H5. Artinya, tingkat kepercayaan konsumen tidak mempengaruhi keputusan pembelian *online*. Faktor kepercayaan saja tidak cukup untuk membuat konsumen langsung melakukan pembelian secara *online*. Dengan makin menjamurnya *online shop* membuat konsumen mempertimbangkan makin banyak hal, tidak hanya reputasi penjual dan bukti-bukti yang bisa menguatkan jika penjual adalah *trusted seller*.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa kepercayaan berpengaruh positif terhadap keputusan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,425$; $P < 0,05$). Hasil analisis ini mendukung H6. Artinya, semakin tinggi tingkat kepercayaan konsumen kepada penjual akan meningkatkan kepuasan pembelian *online*. Konsumen yang sudah percaya dengan sistem ataupun reputasi dari penjual akan merasa puas juga dalam melakukan pembelian *online*.

Pada Tabel 3 dapat dilihat bahwa keputusan pembelian *online* berpengaruh positif terhadap kepuasan pembelian *online* ($\hat{\alpha} = 0,511$; $P < 0,05$). Hasil ini mendukung H7. Jadi jika keputusan pembelian *online* naik, akan menaikkan juga tingkat kepuasan pembelian *online*. Hal ini tentunya dipengaruhi oleh kemampuan *online shop* dalam menyediakan produk dalam hal ini produk *fashion*, melayani konsumen, hingga barang sampai di tangan konsumen.

Pada Gambar 1 dan 2 dapat dilihat bahwa nilai nilai *beta* ($\hat{\alpha}$) model alternatif signifikan dan nilai *beta* model penelitian tidak signifikan. Hal ini berarti keputusan pembelian *online* memediasi pengaruh waktu terhadap kepuasan pembelian *online* secara sempurna (*full mediation*). Jadi, untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online*, maka waktu perlu dimediasi oleh keputusan pembelian *online* sebagai variabel mediator.

Pada Gambar 3 dan 4 dapat dilihat bahwa nilai nilai *beta* ($\hat{\alpha}$) model alternatif signifikan dan nilai *beta* model penelitian tidak signifikan. Hal ini berarti keputusan pembelian *online* memediasi hubungan antara harga terhadap kepuasan pembelian *online* secara sempurna (*full mediation*). Jadi, untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online*, maka harga perlu dimediasi oleh keputusan pembelian *online* sebagai variabel mediator.

Pada Gambar 5 dan 6 dapat dilihat bahwa nilai nilai *beta* ($\hat{\alpha}$) model alternatif signifikan dan nilai *beta* model

penelitian tidak signifikan. Berdasar hasil pengolahan data penelitian ini menunjukkan keputusan pembelian *online* memediasi hubungan antara keamanan terhadap kepuasan pembelian *online* secara sempurna (*full mediation*). Jadi, untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online*, maka keamanan perlu dimediasi oleh keputusan pembelian *online* sebagai variabel mediator.

Untuk H11, mediasinya tidak dapat diuji karena tidak memenuhi syarat pengujian mediasi. Syarat untuk pengujian mediasi antara lain jika terdapat pengaruh positif variabel independen terhadap variabel mediasi, jika terdapat pengaruh positif variabel mediasi terhadap variabel independen, dan jika terdapat pengaruh langsung variabel independen terhadap variabel dependen. Dalam penelitian ini tidak terdapat pengaruh positif variabel independen (kepercayaan) terhadap variabel mediasi (keputusan pembelian *online*). Artinya, mediasi tidak dapat diuji.

SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online* waktu yang cepat saja tidaklah cukup, tetapi konsumen harus melakukan pembelian *online* terlebih dahulu. Untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online* harga yang murah dan dapat ditawarkan saja tidaklah cukup, tetapi konsumen harus melakukan pembelian *online* terlebih dahulu. Untuk meningkatkan kepuasan pembelian *online* keamanan yang terjamin tidaklah cukup, tetapi konsumen harus melakukan pembelian *online* terlebih dahulu.

Saran

Walaupun minimal sampel yang dibutuhkan sudah memenuhi syarat untuk diolah dengan menggunakan analisis SEM yaitu di atas 100, namun akan lebih baik jika pada penelitian selanjutnya banyaknya responden dapat ditambah sehingga lebih mewakili obyek penelitiannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Alam, S. S. and Norjaya Mohd. Yasin. 2010. "An Investigation into the Antecedents of Customer Satisfaction of Online Shopping". *Journal of Marketing Development and Competitiveness*. 21(4):212-223.
- Balasubramanian, Sridhar, Prabhudev Konana. and Nirup M Menon. 2003. "Customer Satisfaction in Virtual Environments: A Study of Online Investing". *Management Science*. 24(1):34-55.
- Benson, Robert J., Thomas L. Bugnitz and William B. Walton. 2004. *From Business Strategy to IT Action. Right Decisions for a Better Bottom Line*. John Wiley and Sons, Inc., New Jersey.
- Chiu, C., Change. and Fang, Y H. 2009. "Determinants of customer repurchase intention in online shopping". *Online Information Review*. 33(4):321-334.
- Close, A. G. and Kukar-Kinney, M. 2010. "Beyond buying: Motivations behind consumers' online shopping cart use". *Journal of Business Research*. 37(2):123-144.
- Constantinides, E., Lorenzo-Romero, C., and Go' mez, M. A. 2010. "Effects of web experience on consumer choice: A multicultural approach". *Internet Research*. 23(5):332-343.
- Devaraj, S., M. Fan, R. Kohli. 2002. "Antecedents of B2C Channel Satisfaction and Preference: Validating e-Commerce Metrics". *Information Systems Research*. 13(3):214-229.
- Ferrinadewi, E. 2005. "Pengaruh Tipe Keterlibatan Konsumen Terhadap Kepercayaan Merek dan Dampaknya Pada Keputusan Pembelian". *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*. 17(1):34-45.
- Kim, M. K., Park, C. and Jeong, D. H. 2004. "The effects of customer satisfaction and switching barrier on customer loyalty in Korean mobile

- telecommunication services”. *Telecommunications Policy*. 18(2):167-187.
- Jayawardhena, Wright. dan Masterson. 2003. “An investigation of online consumer purchasing”. *Qualitative market research*. 21(2):134-156.
- Kim, D., Silvasailam. and H.R Rao. 2004. “Information Assurance in B2C Web Sites for Information Goods/Services”. *Electronics Markets*. 11(4):297-318.
- Kotler, P dan Gary Armstrong. 2010. *Principles of Marketing*. 13th Edition. Prentice-Hall, Inc. New Jersey.
- Lee, K., Joshi, K. and Bae, M. 2009. “A Cross-Cultural Comparison of Determinants of Customer Satisfaction in the Context of Technology Mediated Service Encounters”. *Journal of Global Information Technology Management*. 22(2):166-187.
- Lim, N. 2003. “Consumer’s perceived risk: Source versus consequences”. *Electronic Commerce Research and Application*. 19(4):298-319.
- Nuseir, T., Nitin Arora., Morad M. A. Al-Masri. dan Mazhar Gharaibeh. 2010. “Evidence of Online Shopping: A Consumer Perspective”. *International Review of Business Research Papers*. 11(3):223-241.
- Rofiq Ainur. 2007. “Pengaruh Dimensi Kepercayaan (*Trust*) Terhadap Partisipasi Pelanggan E-Commerce: Studi Pelanggan *E-Commerce* di Indonesia”. *Tesis*. Program Studi PascaSarjana Fakultas Ekonomi Universitas Malang. (Online), (www.google.com. Diakses 3 Maret 2010).
- Su, D. and Xu Huang. 2011. “Research on Online Shopping Intention of Undergraduate Consumer in China—Based on the Theory of Planned Behavior School of Business Administration”. *International Business Research*. 4(1):29-41.

INDEKS SUBYEK JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN

B

budgetary slack 143, 144, 146, 147, 149, 151,
152, 153
buying decision 185
buying satisfaction 185

C

change management 167, 168, 169, 171, 172, 173,
174

D

dice method 167
discretionary accruals 175, 178, 181, 182, 183

E

entrepreneurial orientation 155, 165, 166

F

force-field analysis 167, 169, 170

G

gender 148, 155, 156, 158, 159, 160, 161, 162,
163, 164, 165, 166

I

innovation success 155
internal and external auditors 131

M

market orientation 155, 165, 166

O

obedience pressure 143, 153

P

perceived responsibility 143, 153
procedures and quality of audit 131

R

R&D expense 175

S

strategic management 167
security 185, 186

T

transition model 167, 169, 171
trust 185, 186, 194, 195

V

voluntary disclosure 175, 182, 183

Vol. 24, No. 3, Desember 2013

ISSN: 0853-1259

JURNAL
AKUNTANSI & MANAJEMEN

Tahun 1990

INDEKS PENGARANG JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN

A

Annisa Rahma Herdyana 167

E

Evi Grediani 143

H

Heni Kusumawati 155

J

Jenni Veronika BR Ginting 175

M

Maria Pampa Kumalaningrum 155

N

Nita Andriyani Budiman 131

R

Revina Julina Marentek 185

Rizal Syarief 167

S

Setiadi Djohar 167

Slamet Sugiri 143

PEDOMAN PENULISAN JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN

Ketentuan Umum

1. Naskah ditulis dalam bahasa Indonesia atau bahasa Inggris sesuai dengan format yang ditentukan.
2. Penulis mengirim tiga eksemplar naskah dan satu *compact disk* (CD) yang berisikan naskah tersebut kepada redaksi. Satu eksemplar dilengkapi dengan nama dan alamat sedang dua lainnya tanpa nama dan alamat yang akan dikirim kepada mitra bestari. Naskah dapat dikirim juga melalui *e-mail*.
3. Naskah yang dikirim belum pernah diterbitkan di media lain yang dibuktikan dengan pernyataan tertulis yang ditandatangani oleh semua penulis bahwa naskah tersebut belum pernah dipublikasikan. Pernyataan tersebut dilampirkan pada naskah.
4. Naskah dan CD dikirim kepada *Editorial Secretary*
Jurnal Akuntansi & Manajemen (JAM)
Jalan Seturan Yogyakarta 55281
Telpon (0274) 486160, 486321 ext. 1332 • Fax. (0274) 486155
e-mail: rudy.badrudin@stieykpn.ac.id

Standar Penulisan

1. Naskah diketik menggunakan program *Microsoft Word* pada ukuran kertas A4 berat 80 gram, jarak 2 spasi, jenis huruf Times New Roman berukuran 12 *point*, margin kiri 4 cm, serta margin atas, kanan, dan bawah masing-masing 3 cm.
2. Setiap halaman diberi nomor secara berurutan. Gambar dan tabel dikelompokkan bersama pada lembar terpisah di bagian akhir naskah.
3. Angka dan huruf pada gambar, tabel, atau histogram menggunakan jenis huruf Times New Roman berukuran 10 *point*.
4. Naskah ditulis maksimum sebanyak 15 halaman termasuk gambar dan tabel.

Urutan Penulisan Naskah

1. Naskah hasil penelitian terdiri atas Judul, Nama Penulis, Alamat Penulis, Abstrak, Pendahuluan, Materi dan Metode, Hasil, Pembahasan, Ucapan Terima Kasih, dan Daftar Pustaka.
2. Naskah kajian pustaka terdiri atas Judul, Nama Penulis, Alamat Penulis, Abstrak, Pendahuluan, Masalah dan Pembahasan, Ucapan Terima Kasih, dan Daftar Pustaka.
3. Judul ditulis singkat, spesifik, dan informatif yang menggambarkan isi naskah maksimal 15 kata. Untuk kajian pustaka, di belakang judul harap ditulis Suatu Kajian Pustaka. Judul ditulis dengan huruf kapital dengan jenis huruf Times New Roman berukuran 14 *point*, jarak satu spasi, dan terletak di tengah-tengah tanpa titik.
4. Nama Penulis ditulis lengkap tanpa gelar akademis disertai alamat institusi penulis yang dilengkapi dengan nomor kode pos, nomor telepon, fax, dan *e-mail*.

5. Abstrak ditulis dalam satu paragraf tidak lebih dari 200 kata menggunakan bahasa Inggris. Abstrak mengandung uraian secara singkat tentang tujuan, materi, metode, hasil utama, dan simpulan yang ditulis dalam satu spasi.
6. Kata Kunci (*Keywords*) ditulis miring, maksimal 5 (lima) kata, satu spasi setelah abstrak.
7. Pendahuluan berisi latar belakang, tujuan, dan pustaka yang mendukung. Dalam mengutip pendapat orang lain dipakai sistem nama penulis dan tahun. Contoh: Badrudin (2006); Subagyo dkk. (2004).
8. Materi dan Metode ditulis lengkap.
9. Hasil menyajikan uraian hasil penelitian sendiri. Deskripsi hasil penelitian disajikan secara jelas.
10. Pembahasan memuat diskusi hasil penelitian sendiri yang dikaitkan dengan tujuan penelitian (pengujian hipotesis). Diskusi diakhiri dengan simpulan dan pemberian saran jika dipandang perlu.
11. Pembahasan (*review/kajian pustaka*) memuat bahasan ringkas mencakup masalah yang dikaji.
12. Ucapan Terima Kasih disampaikan kepada berbagai pihak yang membantu sehingga penelitian dapat dilangsungkan, misalnya pemberi gagasan dan penyandang dana.
13. Ilustrasi:
 - a. Judul tabel, grafik, histogram, sketsa, dan gambar (foto) diberi nomor urut. Judul singkat tetapi jelas beserta satuan-satuan yang dipakai. Judul ilustrasi ditulis dengan jenis huruf Times New Roman berukuran 10 point, masuk satu tab (5 ketukan) dari pinggir kiri, awal kata menggunakan huruf kapital, dengan jarak 1 spasi
 - b. Keterangan tabel ditulis di sebelah kiri bawah menggunakan huruf Times New Roman berukuran 10 point jarak satu spasi.
 - c. Penulisan angka desimal dalam tabel untuk bahasa Indonesia dipisahkan dengan koma (,) dan untuk bahasa Inggris digunakan titik (.).
 - d. Gambar/Grafik dibuat dalam program Excel.
 - e. Nama Latin, Yunani, atau Daerah dicetak miring sedang istilah asing diberi tanda petik.
 - f. Satuan pengukuran menggunakan Sistem Internasional (SI).
14. Daftar Pustaka
 - a. Hanya memuat referensi yang diacu dalam naskah dan ditulis secara alfabetik berdasarkan huruf awal dari nama penulis pertama. Jika dalam bentuk buku, dicantumkan nama semua penulis, tahun, judul buku, edisi, penerbit, dan tempat. Jika dalam bentuk jurnal, dicantumkan nama penulis, tahun, judul tulisan, nama jurnal, volume, nomor publikasi, dan halaman. Jika mengambil artikel dalam buku, cantumkan nama penulis, tahun, judul tulisan, editor, judul buku, penerbit, dan tempat.
 - b. Diharapkan dirujuk referensi 10 tahun terakhir dengan proporsi pustaka primer (jurnal) minimal 80%.
 - c. Hendaknya diacu cara penulisan kepastakaan seperti yang dipakai pada JAM/JEB berikut ini:

Jurnal

Yetton, Philip W., Kim D. Johnston, and Jane F. Craig. Summer 1994. "Computer-Aided Architects: A Case Study of IT and Strategic Change." *Sloan Management Review*: 57-67.

Buku

Paliwoda, Stan. 2004. *The Essence of International Marketing*. UK: Prentice-Hall, Ince.

Prosiding

Pujaningsih, R.I., Sutrisno, C.L., dan Sumarsih, S. 2006. Kajian kualitas produk kakao yang diamoniasi dengan aras urea yang berbeda. Di dalam: *Pengembangan Teknologi Inovatif untuk Mendukung Pembangunan Peternakan Berkelanjutan. Prosiding Seminar Nasional* dalam Rangka HUT ke-40 (Lustrum VIII) Fakultas Peternakan Universitas Jenderal Soedirman; Purwokerto, 11 Pebruari 2006. Fakutas Peternakan UNSOED, Purwokerto. Halaman 54-60.

Artikel dalam Buku

Leitzmann, C., Ploeger, A.M., and Huth, K. 1979. The Influence of Lignin on Lipid Metabolism of The Rat. In: G.E. Inglett & S.I. Falkehag. Eds. *Dietary Fibers Chemistry and Nutrition*. Academic Press. INC., New York.

Skripsi/Tesis/Disertasi

Assih, P. 2004. Pengaruh Kesempatan Investasi terhadap Hubungan antara Faktor Faktor Motivasional dan Tingkat Manajemen Laba. *Disertasi*. Sekolah Pascasarjana S-3 UGM. Yogyakarta.

Internet

Hargreaves, J. 2005. Manure Gases Can Be Dangerous. Department of Primary Industries and Fisheries, Queensland Government. <http://www.dpi.gld.gov.au/pigs/9760.html>. Diakses 15 September 2005.

Dokumen

[BPS] Badan Pusat Statistik Kabupaten Sleman. 2006. Sleman Dalam Angka Tahun 2005.

Mekanisme Seleksi Naskah

1. Naskah harus mengikuti format/gaya penulisan yang telah ditetapkan.
2. Naskah yang tidak sesuai dengan format akan dikembalikan ke penulis untuk diperbaiki.
3. Naskah yang sesuai dengan format diteruskan ke *Editorial Board Members* untuk ditelaah diterima atau ditolak.
4. Naskah yang diterima atau naskah yang formatnya sudah diperbaiki selanjutnya dicarikan penelaah (MITRA BESTARI) tentang kelayakan terbit.
5. Naskah yang sudah diperiksa (ditelaah oleh MITRA BESTARI) dikembalikan ke *Editorial Board Members* dengan empat kemungkinan (dapat diterima tanpa revisi, dapat diterima dengan revisi kecil (*minor revision*), dapat diterima dengan revisi *mayor* (perlu direview lagi setelah revisi), dan tidak diterima/ditolak).
6. Apabila ditolak, *Editorial Board Members* membuat keputusan diterima atau tidak seandainya terjadi ketidaksesuaian di antara MITRA BESTARI.
7. Keputusan penolakan *Editorial Board Members* dikirimkan kepada penulis.
8. Naskah yang mengalami perbaikan dikirim kembali ke penulis untuk perbaikan.
9. Naskah yang sudah diperbaiki oleh penulis diserahkan oleh *Editorial Board Members* ke *Managing Editors*.
10. Contoh cetak naskah sebelum terbit dikirimkan ke penulis untuk mendapatkan persetujuan.
11. Naskah siap dicetak dan cetak lepas (*off print*) dikirim ke penulis.

PEDOMAN PENULISAN JURNAL AKUNTANSI & MANAJEMEN

Ketentuan Umum

1. Naskah ditulis dalam bahasa Indonesia atau bahasa Inggris sesuai dengan format yang ditentukan.
2. Penulis mengirim tiga eksemplar naskah dan satu *compact disk* (CD) yang berisikan naskah tersebut kepada redaksi. Satu eksemplar dilengkapi dengan nama dan alamat sedang dua lainnya tanpa nama dan alamat yang akan dikirim kepada mitra bestari. Naskah dapat dikirim juga melalui *e-mail*.
3. Naskah yang dikirim belum pernah diterbitkan di media lain yang dibuktikan dengan pernyataan tertulis yang ditandatangani oleh semua penulis bahwa naskah tersebut belum pernah dipublikasikan. Pernyataan tersebut dilampirkan pada naskah.
4. Naskah dan CD dikirim kepada *Editorial Secretary*
Jurnal Akuntansi & Manajemen (JAM)
Jalan Seturan Yogyakarta 55281
Telpon (0274) 486160, 486321 ext. 1332 • Fax. (0274) 486155
e-mail: rudy.badrudin@stieykpn.ac.id

Standar Penulisan

1. Naskah diketik menggunakan program *Microsoft Word* pada ukuran kertas A4 berat 80 gram, jarak 2 spasi, jenis huruf Times New Roman berukuran 12 *point*, margin kiri 4 cm, serta margin atas, kanan, dan bawah masing-masing 3 cm.
2. Setiap halaman diberi nomor secara berurutan. Gambar dan tabel dikelompokkan bersama pada lembar terpisah di bagian akhir naskah.
3. Angka dan huruf pada gambar, tabel, atau histogram menggunakan jenis huruf Times New Roman berukuran 10 *point*.
4. Naskah ditulis maksimum sebanyak 15 halaman termasuk gambar dan tabel.

Urutan Penulisan Naskah

1. Naskah hasil penelitian terdiri atas Judul, Nama Penulis, Alamat Penulis, Abstrak, Pendahuluan, Materi dan Metode, Hasil, Pembahasan, Ucapan Terima Kasih, dan Daftar Pustaka.
2. Naskah kajian pustaka terdiri atas Judul, Nama Penulis, Alamat Penulis, Abstrak, Pendahuluan, Masalah dan Pembahasan, Ucapan Terima Kasih, dan Daftar Pustaka.
3. Judul ditulis singkat, spesifik, dan informatif yang menggambarkan isi naskah maksimal 15 kata. Untuk kajian pustaka, di belakang judul harap ditulis Suatu Kajian Pustaka. Judul ditulis dengan huruf kapital dengan jenis huruf Times New Roman berukuran 14 *point*, jarak satu spasi, dan terletak di tengah-tengah tanpa titik.
4. Nama Penulis ditulis lengkap tanpa gelar akademis disertai alamat institusi penulis yang dilengkapi dengan nomor kode pos, nomor telepon, fax, dan *e-mail*.

5. Abstrak ditulis dalam satu paragraf tidak lebih dari 200 kata menggunakan bahasa Inggris. Abstrak mengandung uraian secara singkat tentang tujuan, materi, metode, hasil utama, dan simpulan yang ditulis dalam satu spasi.
6. Kata Kunci (*Keywords*) ditulis miring, maksimal 5 (lima) kata, satu spasi setelah abstrak.
7. Pendahuluan berisi latar belakang, tujuan, dan pustaka yang mendukung. Dalam mengutip pendapat orang lain dipakai sistem nama penulis dan tahun. Contoh: Badrudin (2006); Subagyo dkk. (2004).
8. Materi dan Metode ditulis lengkap.
9. Hasil menyajikan uraian hasil penelitian sendiri. Deskripsi hasil penelitian disajikan secara jelas.
10. Pembahasan memuat diskusi hasil penelitian sendiri yang dikaitkan dengan tujuan penelitian (pengujian hipotesis). Diskusi diakhiri dengan simpulan dan pemberian saran jika dipandang perlu.
11. Pembahasan (*review/kajian pustaka*) memuat bahasan ringkas mencakup masalah yang dikaji.
12. Ucapan Terima Kasih disampaikan kepada berbagai pihak yang membantu sehingga penelitian dapat dilangsungkan, misalnya pemberi gagasan dan penyandang dana.
13. Ilustrasi:
 - a. Judul tabel, grafik, histogram, sketsa, dan gambar (foto) diberi nomor urut. Judul singkat tetapi jelas beserta satuan-satuan yang dipakai. Judul ilustrasi ditulis dengan jenis huruf Times New Roman berukuran 10 point, masuk satu tab (5 ketukan) dari pinggir kiri, awal kata menggunakan huruf kapital, dengan jarak 1 spasi
 - b. Keterangan tabel ditulis di sebelah kiri bawah menggunakan huruf Times New Roman berukuran 10 point jarak satu spasi.
 - c. Penulisan angka desimal dalam tabel untuk bahasa Indonesia dipisahkan dengan koma (,) dan untuk bahasa Inggris digunakan titik (.).
 - d. Gambar/Grafik dibuat dalam program Excel.
 - e. Nama Latin, Yunani, atau Daerah dicetak miring sedang istilah asing diberi tanda petik.
 - f. Satuan pengukuran menggunakan Sistem Internasional (SI).
14. Daftar Pustaka
 - a. Hanya memuat referensi yang diacu dalam naskah dan ditulis secara alfabetik berdasarkan huruf awal dari nama penulis pertama. Jika dalam bentuk buku, dicantumkan nama semua penulis, tahun, judul buku, edisi, penerbit, dan tempat. Jika dalam bentuk jurnal, dicantumkan nama penulis, tahun, judul tulisan, nama jurnal, volume, nomor publikasi, dan halaman. Jika mengambil artikel dalam buku, cantumkan nama penulis, tahun, judul tulisan, editor, judul buku, penerbit, dan tempat.
 - b. Diharapkan dirujuk referensi 10 tahun terakhir dengan proporsi pustaka primer (jurnal) minimal 80%.
 - c. Hendaknya diacu cara penulisan kepastakaan seperti yang dipakai pada JAM/JEB berikut ini:

Jurnal

Yetton, Philip W., Kim D. Johnston, and Jane F. Craig. Summer 1994. "Computer-Aided Architects: A Case Study of IT and Strategic Change." *Sloan Management Review*: 57-67.

Buku

Paliwoda, Stan. 2004. *The Essence of International Marketing*. UK: Prentice-Hall, Ince.

Prosiding

Pujaningsih, R.I., Sutrisno, C.L., dan Sumarsih, S. 2006. Kajian kualitas produk kakao yang diamoniasi dengan aras urea yang berbeda. Di dalam: *Pengembangan Teknologi Inovatif untuk Mendukung Pembangunan Peternakan Berkelanjutan. Prosiding Seminar Nasional* dalam Rangka HUT ke-40 (Lustrum VIII) Fakultas Peternakan Universitas Jenderal Soedirman; Purwokerto, 11 Pebruari 2006. Fakutas Peternakan UNSOED, Purwokerto. Halaman 54-60.

Artikel dalam Buku

Leitzmann, C., Ploeger, A.M., and Huth, K. 1979. The Influence of Lignin on Lipid Metabolism of The Rat. In: G.E. Inglett & S.I.Falkehag. Eds. *Dietary Fibers Chemistry and Nutrition*. Academic Press. INC., New York.

Skripsi/Tesis/Disertasi

Assih, P. 2004. Pengaruh Kesempatan Investasi terhadap Hubungan antara Faktor Faktor Motivasional dan Tingkat Manajemen Laba. *Disertasi*. Sekolah Pascasarjana S-3 UGM. Yogyakarta.

Internet

Hargreaves, J. 2005. Manure Gases Can Be Dangerous. Department of Primary Industries and Fisheries, Queensland Government. <http://www.dpi.gld.gov.au/pigs/9760.html>. Diakses 15 September 2005.

Dokumen

[BPS] Badan Pusat Statistik Kabupaten Sleman. 2006. Sleman Dalam Angka Tahun 2005.

Mekanisme Seleksi Naskah

1. Naskah harus mengikuti format/gaya penulisan yang telah ditetapkan.
2. Naskah yang tidak sesuai dengan format akan dikembalikan ke penulis untuk diperbaiki.
3. Naskah yang sesuai dengan format diteruskan ke *Editorial Board Members* untuk ditelaah diterima atau ditolak.
4. Naskah yang diterima atau naskah yang formatnya sudah diperbaiki selanjutnya dicarikan penelaah (MITRA BESTARI) tentang kelayakan terbit.
5. Naskah yang sudah diperiksa (ditelaah oleh MITRA BESTARI) dikembalikan ke *Editorial Board Members* dengan empat kemungkinan (dapat diterima tanpa revisi, dapat diterima dengan revisi kecil (*minor revision*), dapat diterima dengan revisi *mayor* (perlu direview lagi setelah revisi), dan tidak diterima/ditolak).
6. Apabila ditolak, *Editorial Board Members* membuat keputusan diterima atau tidak seandainya terjadi ketidaksesuaian di antara MITRA BESTARI.
7. Keputusan penolakan *Editorial Board Members* dikirimkan kepada penulis.
8. Naskah yang mengalami perbaikan dikirim kembali ke penulis untuk perbaikan.
9. Naskah yang sudah diperbaiki oleh penulis diserahkan oleh *Editorial Board Members* ke *Managing Editors*.
10. Contoh cetak naskah sebelum terbit dikirimkan ke penulis untuk mendapatkan persetujuan.
11. Naskah siap dicetak dan cetak lepas (*off print*) dikirim ke penulis.

