

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 21 Nomor 2, Juli 2016

Volume 21 Nomor 2, Juli 2016

REXI ROSANDI DAN YUZZITYA ASMARANTI

Bankruptcy analysis using Springate S-Score Model in all Companies listed
in BEI Year 2011-2014

**ESTI YULIANI, FARICHAH, DAN
NINUK DEWI KUSUMANINGRUM**

Pengaruh tingkat kesehatan Bank terhadap return saham pada perusahaan
Perbankan: Studi kasus pada Bursa Efek Indonesia

DENI BURHASAN DAN DEWI SUKMASARI

Persepsi mahasiswa akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unila terhadap
kesiapan dalam menghadapi Asean Economic Community 2015

**TUTI FERAWATI, A. ZUBAIDI INDRA,
DAN YENNI AGUSTINA**

Pengaruh *Monitoring Control* dan informasi *Future Benefit*
investasi alternative terhadap De-eskalasi komitmen

RINDU RIKA GAMAYUNI

Pengaruh kompetensi dan objektivitas auditor internal
terhadap efektivitas fungsi audit internal

**DEZIE L. WARGANEGARA, DEWI SAPUTRI DAN
DONI S. WARGANEGARA**

Earnings cosmetics in earnings of public listed firms in
the Indonesia Stock Exchange

LEGO WASPODO, KOMARUDIN DAN KIAGUS ANDI

Efektivitas sistem pengendalian interen terhadap kualitas kinerja pegawai:
Locus of Control dan *Disfunctional behavior sebagai intervening*

Diterbitkan oleh:

FAKULTAS EKONOMI DAN BISNIS UNIVERSITAS LAMPUNG

<http://fe-akuntansi.unila.ac.id/download/jak>

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 21 Nomor 2, Juli 2016

Penanggung Jawab:

Farichah

Ketua Penyunting:

Lindrianasari

Penyunting Pelaksana:

Rindu Rika Gamayuni

Penyunting Ahli/Mitra Bestari:

Zaki Baridwan

Universitas Gadjah Mada

Indra Wijaya

Universitas Gadjah Mada

Mahatma Kufepaksi

Universitas Lampung

Susi Sarumpaet

Universitas Lampung

Ratna Septiyanti

Universitas Lampung

Anggota Administrasi/Tata Usaha:

Suleman

Alamat Redaksi/Penerbit:

Redaksi Jurnal Akuntansi dan Keuangan

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Jurusan Akuntansi

Universitas Lampung

Jalan Prof. Sumantri Brojonegoro No. 1, Gedong Meneng

Bandar Lampung 35145

Telp. (0721) 705903, Fax. (0721) 705903

rindu.gamayuni@yahoo.com

Frekuensi terbit: enam bulanan

JURNAL AKUNTANSI DAN KEUANGAN

The Journal of Accounting and Finance

Volume 21 Nomor 2, Juli 2016

Daftar isi iii

REXI ROSANDI DAN YUZZITYA ASMARANTI

Bankruptcy analysis using Springate S-Score Model in all Companies listed
in BEI Year 2011-2014..... 105-116

**ESTI YULIANI, FARICHAH, DAN
NINUK DEWI KUSUMANINGRUM**

Pengaruh tingkat kesehatan Bank terhadap return saham pada perusahaan Perbankan: Studi
kasus pada Bursa Efek Indonesia..... 117-132

DENI BURHASAN DAN DEWI SUKMASARI

Persepsi mahasiswa akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unila terhadap kesiapan dalam
menghadapi Asean Economic Community 2015 133-154

TUTI FERAWATI, A. ZUBAIDI INDRA, DAN YENNI AGUSTINA

Pengaruh *Monitoring Control* dan informasi *Future Benefit* investasi alternative terhadap
De-Eskalasi komitmen..... 155-170

RINDU RIKA GAMAYUNI

Pengaruh kompetensi dan objektivitas auditor internal terhadap efektivitas
Fungsi audit internal..... 171-194

**DEZIE L. WARGANEGARA, DEWI SAPUTRI DAN
DONI S. WARGANEGARA**

Earnings cosmetics in earnings of public listed firms
in the Indonesia Stock Exchange 195-208

LEGO WASPODO, KOMARUDIN DAN KIAGUS ANDI

Efektivitas sistem pengendalian interen terhadap kualitas kinerja pegawai: *Locus of Control* dan
Disfunctional behavior sebagai intervening..... 209-228

BANKRUPTCY ANALYSIS USING SPRINGATE S-SCORE MODEL IN ALL COMPANIES LISTED IN BEI YEAR 2011-2014

Rexi Rosandi
Jurusan Akuntansi FEB Unila
email: rexirosandi9@gmail.com

Yuztitya Asmaranti
Jurusan Akuntansi FEB Unila
Email: yuztitya@yahoo.com

ABSTRACT

This study aimed to determine and compare the level of health by using Springate S-Score model before and after the decline of rupiah during 2011-2014. This research population is all companies listed on BEI during 2011-2014.

Results of this study are; in 2011 there were 144 companies categorized bankrupt / financially unhealthy and 139 companies categorized healthy. In 2012 there were 135 companies categorized bankrupt/financially unhealthy and 148 companies categorized healthy. In 2013 there were 151 companies categorized bankrupt/financially unhealthy and 132 companies categorized healthy. In 2014 there were 157 companies categorized bankrupt/financially unhealthy and 126 companies categorized healthy. Based on the Wilcoxon Signed Ranks test shows the level of health after a decline in Rupiah is significantly different compared to the prior decline in Rupiah with a probability level of 0.00 is smaller than significance level of 0.05.

Keywords: Company's bankruptcy analysis, Springate S-Score

A. PENDAHULUAN

Perusahaan adalah suatu organisasi yang menghasilkan barang atau jasa dengan tujuan mendapatkan laba. Dengan adanya tujuan mendapatkan laba maka perusahaan juga memiliki tujuan untuk dapat bertahan dalam persaingan bisnis dan beroperasi tanpa ada batasan waktu. Turunnya nilai rupiah akan menyebabkan pengusaha kesulitan yang memiliki hutang luar negeri dalam bentuk dolar, dan memprediksi beberapa grup besar perusahaan akan bangkrut (Ramli, 2013). Pada tahun 2013 terjadi penurunan mata uang rupiah terhadap mata uang asing salah satunya adalah mata uang asing negara Amerika Serikat yaitu 1 US Dollar mencapai 12.270 Rupiah dengan kurs tengah BI.

Tabel 1
Impor Kelompok Hasil Industri Terhadap Total Impor Hasil Industri
Tahun 2014

Kelompok Hasil Industri	2014	Peran Tahun 2014 (%)
Besi Baja, Mesin dan Otomotif	48.550.644.813	39,21%
Kimia Dasar	16.568.758.186	13,38%
Elektronika	15.453.645.164	12,48%
Tekstil	7.154.266.957	5,78%
Makanan dan Minuman	5.755.088.033	4,65%
Alat-alat Listrik	3.735.383.224	3,02%
Makanan Ternak	3.276.176.932	2,65%
Pulp dan Kertas	3.247.920.525	2,62%
Barang-barang Kimia lainnya	2.906.806.603	2,35%
Plastik	2.347.811.428	1,90%

Berdasarkan data tersebut menunjukkan bahwa sektor industri manufaktur adalah salah satu sektor industri yang terkena dampak negatif krisis global dan pelemahan nilai rupiah. Dengan melemahnya nilai rupiah maka akan menanggung kenaikan bahan baku impor serta menaikkan pembayaran hutang luar negeri yang dihasilkan dari impor. Sedangkan pangsa pasar penjualan industri manufaktur pada dalam negeri. Dan tidak hanya industri manufaktur yang terkena dampak atas pelemahan rupiah tetapi sektor perbankan terkena dampak atas pelemahan rupiah karena minimnya jumlah rupiah yang beredar yang membuat turunnya nilai likuiditas perbankan akibat banyak orang yang mengambil kredit namun tidak punya kemampuan dalam membayar sesuai tempo pembayaran.

Hal-hal yang mendasari penulis untuk menjadikan seluruh perusahaan sebagai objek penelitian adalah karena adanya penurunan nilai rupiah terhadap mata uang asing khususnya mata uang dolar tidak hanya mempengaruhi industri manufaktur tetapi juga mempengaruhi sektor perbankan. Sehingga penulis tidak hanya menggunakan objek penelitian industri manufaktur tetapi menggunakan seluruh perusahaan karena pelemahan rupiah tidak hanya berdampak pada industri manufaktur saja tetapi mempengaruhi industri yang lainnya juga seperti perbankan. Model prediksi kebangkrutan yang digunakan adalah model Springate karena model Springate memiliki tingkat akurasi yang tinggi yaitu 92,5%, memiliki model yang sederhana dan hanya membutuhkan sedikit data dalam memprediksi kebangkrutan perusahaan.

Berdasarkan uraian pada latar belakang di atas, maka penulis melakukan penelitian yang berjudul “Analisis Kebangkrutan Dengan Model Springate S-Score Pada Seluruh Perusahaan Yang Terdaftar Di Bei Tahun 2011-2014”. Berdasarkan latar belakang di atas maka dirumuskan masalah penelitian tentang bagaimana kondisi seluruh perusahaan pada sebelum dan setelah kenaikan kurs mata uang asing periode 2011 sampai dengan 2014 menggunakan prediksi kebangkrutan model Springate?

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Laporan Keuangan

Menurut Kasmir (2011: 7) laporan keuangan adalah laporan yang menunjukkan kondisi perusahaan saat ini. Kondisi perusahaan terkini maksudnya adalah keadaan keuangan perusahaan pada tanggal tertentu (untuk neraca) dan periode tertentu (untuk laporan laba rugi).

Laporan keuangan menurut Harahap (2011: 105) menggambarkan kondisi keuangan dan hasil usaha suatu perusahaan pada saat tertentu atau jangka panjang waktu tertentu.

Menurut Reeve *et al* (2009: 22) laporan keuangan adalah laporan atas rangkuman transaksi tercatat yang kemudian disiapkan bagi para pengguna yang membutuhkan informasi akuntansi.

Berdasarkan pengertian di atas maka dapat disimpulkan bahwa laporan keuangan adalah laporan atas rangkuman transaksi yang tercatat yang menggambarkan kondisi keuangan perusahaan dan hasil usaha perusahaan pada jangka waktu tertentu yang disiapkan bagi para pengguna yang membutuhkan informasi akuntansi.

Karakteristik Kualitatif Laporan Keuangan

Karakteristik kualitatif adalah ciri khas laporan keuangan agar informasi yang dihasilkan dapat berguna bagi pengguna informasi dan tidak menyesatkan pengguna informasi dalam laporan keuangan. Menurut PSAK 00 tentang kerangka dasar penyusunan penyajian laporan keuangan terdapat empat karakteristik pokok adalah sebagai berikut:

1. Dapat Dipahami

Kualitas penting informasi yang terdapat pada laporan keuangan adalah kemudahannya untuk segera dapat dipahami oleh pemakai. Untuk maksud ini, pemakai diasumsikan memiliki pengetahuan yang memadai tentang aktivitas ekonomi dan bisnis, akuntansi, serta kemauan untuk mempelajari informasi dengan ketekunan yang wajar.

2. Relevan

Agar informasi bermanfaat maka informasi harus relevan untuk memenuhi kebutuhan pemakai dalam proses pengambilan keputusan. Informasi memiliki kualitas relevan kalau dapat mempengaruhi keputusan ekonomi pemakai dengan membantu mereka mengevaluasi peristiwa masa lalu, masa kini, atau masa depan, menegaskan, atau mengoreksi hasil evaluasi mereka di masa lalu.

3. Keandalan

Agar bermanfaat, informasi juga harus andal (reliable). Informasi memiliki kualitas andal jika bebas dari pengertian yang menyesatkan, kesalahan material, dan dapat diandalkan pemakainya sebagai penyajian yang tulus atau jujur (faithful representation) dari yang seharusnya disajikan atau yang secara wajar diharapkan dapat disajikan.

4. Dapat Dibandingkan

Pemakai harus dapat memperbandingkan laporan keuangan perusahaan antar periode untuk mengidentifikasi kecenderungan (trend) posisi dan kinerja keuangan. Pemakai juga harus dapat memperbandingkan laporan keuangan antar perusahaan untuk mengevaluasi posisi keuangan, kinerja serta perubahan posisi keuangan secara relatif. Oleh karena itu, pengukuran dan penyajian dampak keuangan dari transaksi dan peristiwa lain serupa harus dilakukan secara

konsisten untuk perusahaan tersebut, antar periode perusahaan yang sama dan untuk perusahaan yang berbeda.

Analisis Kebangkrutan

Menurut Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 1998 Kebangkrutan adalah keputusan pengadilan yang berwenang baik atas permohonannya sendiri maupun permintaan seseorang atau lebih kreditornya jika debitur yang mempunyai dua atau lebih kreditur dan tidak membayar sedikitnya satu utang yang telah jatuh waktu dan dapat ditagih.

C. METODOLOGI PENELITIAN

Penelitian ini menggunakan data sekunder yaitu laporan keuangan periode 2011-2014 yang terdaftar di BEI. Populasi dalam penelitian ini adalah seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI periode 2011-2014 dengan jumlah sebanyak 525 unit dan terdapat 283 perusahaan yang dapat dijadikan sampel dalam penelitian. teknik pengumpulan data menggunakan metode dokumentasi.

Analisis Model Springate

Model Springate menemukan 4 rasio yang dipercaya bisa membedakan antara perusahaan yang mengalami kebangkrutan dan yang tidak mengalami kebangkrutan. Model yang dihasilkan adalah sebagai berikut:

$$\mathbf{S\text{-}Score = 1,03 X1 + 3,07 X2 + 0,66 X3 + 0,4 X4}$$

Keterangan:

X1 = Rasio modal kerja terhadap total aset

X2 = Rasio laba sebelum bunga dan pajak terhadap total aset

X3 = Rasio laba sebelum pajak terhadap hutang lancar

X4 = Rasio penjualan terhadap total aset

Springate mengklasifikasikan perusahaan bangkrut jika memiliki skor kurang dari 0,862 ($S < 0,862$). Sebaliknya, jika hasil perhitungan S-Score melebihi atau sama dengan 0,862 ($S \geq 0,862$) maka perusahaan diklasifikasikan perusahaan yang sehat secara keuangan.

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Nilai S-Score Springate

Berdasarkan perhitungan analisis prediksi kebangkrutan Springate *S-Score* diperoleh hasil sebagai berikut:

Tabel 1
Statistik Deskriptif
Tahun 2011-2012

	S-Score		
	2011	2012	2011-2012
Minimum	-19,625	-2,205	-9,417
Maximum	124,193	316,999	150,070

Total	424,928	706,001	565,465
Rata-rata	1,502	2,495	1,998

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2016)

Analisis terhadap seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI untuk tahun sebelum terjadi penurunan nilai mata uang rupiah dengan menggunakan model Springate menunjukkan 144 perusahaan atau 50,88% yang dikategorikan bangkrut dan sebesar 139 perusahaan atau 49,12% yang dikategorikan sehat secara keuangan pada tahun 2011. Tingkat rata-rata kesehatan pada tahun 2011 cukup baik dengan nilai S-Score sebesar 1,502 lebih besar dari 0,862 yang dikategorikan sehat dalam model Springate. Perusahaan dengan tingkat kesehatan terendah pada tahun 2011 adalah PT Inti Kapuas Arowana Tbk dengan nilai S-Score sebesar -19,625. Sedangkan perusahaan dengan tingkat kesehatan tertinggi pada tahun 2011 adalah PT Alam Karya Unggul Tbk dengan nilai S-Score sebesar 124,193.

Untuk tahun 2012 menunjukkan 135 perusahaan atau 47,70% yang dikategorikan bangkrut dan sebesar 148 perusahaan atau 52,30% yang dikategorikan sehat secara keuangan. Tingkat rata-rata kesehatan pada tahun 2012 lebih baik dibandingkan dengan tahun 2011 yaitu sebesar 2,495 dengan kenaikan sebesar 0,993 atau 66,11% dari tingkat kesehatan rata-rata tahun 2011. Perusahaan dengan tingkat kesehatan terendah pada tahun 2012 adalah PT Rimo International Lestari Tbk dengan nilai S-Score sebesar -2,205. Sedangkan perusahaan dengan tingkat kesehatan tertinggi pada tahun 2012 adalah PT Lippo Securities Tbk dengan nilai S-Score sebesar 316,999.

Untuk rata-rata nilai S-Score pada tahun 2011 dan 2012 adalah sebesar 1,998. Nilai tersebut cukup baik karena nilai tersebut diatas 0,862 yang menandakan pada tahun 2011-2012 memiliki rata-rata yang sehat. Perusahaan dengan rata-rata nilai terendah tahun 2011-2012 adalah PT Inti Kapuas Arowana Tbk dengan nilai sebesar -9,417. Sedangkan perusahaan dengan rata-rata nilai tertinggi adalah Lippo Securities Tbk dengan nilai sebesar 150,070.

Tabel 2
Statistik Deskriptif
Tahun 2013-2014

	S-Score		
	2013	2014	2013-2014
Minimum	-40,948	-10,224	-25,111
Maximum	335,181	769,783	456,237
Total	725,206	1333,790	1029,498
Rata-rata	2,563	4,713	3,638

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2016)

Analisis terhadap seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI untuk tahun sebelum terjadi penurunan nilai mata uang rupiah dengan menggunakan model Springate menunjukkan 151 perusahaan atau 53,36% yang dikategorikan bangkrut dan sebesar 132 perusahaan atau 46,64% yang dikategorikan sehat secara keuangan pada tahun 2013. Tingkat rata-rata kesehatan pada tahun 2013 cukup baik dengan nilai S-Score sebesar 2,563 lebih besar dari tingkat rata-rata kesehatan tahun 2012 yaitu sebesar 2,495 dengan peningkatan sebesar 0,068 atau sebesar 2,73%. Perusahaan dengan tingkat kesehatan terendah pada tahun 2013 adalah PT Triwira Insanlestari

Tbk dengan nilai S-Score sebesar -40,948. Sedangkan perusahaan dengan tingkat kesehatan tertinggi pada tahun 2013 adalah PT Lippo Securities Tbk dengan nilai S-Score sebesar 335,181.

Untuk tahun 2014 menunjukkan 157 perusahaan atau 55,48% yang dikategorikan bangkrut dan sebesar 126 perusahaan atau 44,52% yang dikategorikan sehat secara keuangan. Tingkat rata-rata kesehatan pada tahun 2014 lebih baik dibandingkan dengan tahun 2013 yaitu sebesar 4,713 dengan kenaikan sebesar 2,150 atau 83,89% dari tingkat kesehatan rata-rata tahun 2013. Perusahaan dengan tingkat kesehatan terendah pada tahun 2014 adalah PT Jaya Pari Steel Tbk dengan nilai S-Score sebesar -10,224. Sedangkan perusahaan dengan tingkat kesehatan tertinggi pada tahun 2014 adalah PT Sumber Energi Andalan Tbk dengan nilai S-Score sebesar 769,783.

Untuk rata-rata nilai S-Score pada tahun 2013-2014 adalah sebesar 3,638. Nilai tersebut lebih baik dibandingkan dengan nilai rata-rata kesehatan pada tahun 2011-2012 dengan kenaikan nilai S-Score rata-rata sebesar 1,640 atau 82,08%. Perusahaan dengan rata-rata nilai terendah tahun 2013-2014 adalah PT Triwira Insanlestari Tbk dengan nilai sebesar -25,111. Sedangkan perusahaan dengan rata-rata nilai tertinggi adalah Sumber Energi Andalan Tbk dengan nilai sebesar 456,237

Tabel 3
Statistik Deskriptif
Tahun 2011-2014

	S-Score
	2011-2014
Minimum	-10,762
Maximum	244,311
Total	797,481
Rata-rata	2,818

Sumber: Hasil Pengolahan Data (2016)

Berdasarkan Tabel 3 bahwa keadaan rata-rata seluruh perusahaan yang terdaftar di BEI pada tahun 2011-2014 dalam kondisi keuangan yang baik dengan nilai rata-rata S-Score sebesar 2,818 lebih besar dari 0,862. Untuk perusahaan yang memiliki nilai terendah pada tahun 2011-2014 adalah PT Triwira Insanlestari Tbk dengan nilai rata-rata sebesar -10,762. Sedangkan untuk perusahaan yang memiliki nilai tertinggi pada tahun 2011-2014 adalah PT Lippo Securities Tbk dengan nilai rata-rata sebesar 244,311.

Uji Normalitas

Berdasarkan hasil uji normalitas dengan menggunakan *Kolmogrov-Smirnov test*, terlihat bahwa rata-rata dari nilai probabilitas lebih kecil dari taraf signifikansi ($<0,05$). Dari hal tersebut bahwa dapat disimpulkan data-data tingkat kesehatan perusahaan berdistribusi tidak normal. Sehingga model yang digunakan dalam uji beda menggunakan model *Wilcoxon Signed Ranks Test*.

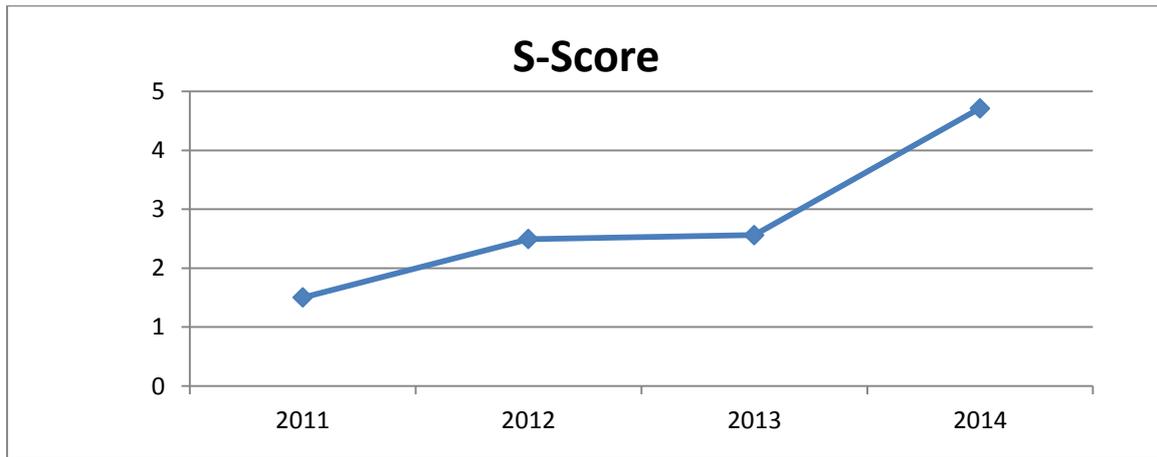
Uji Beda

Berdasarkan hasil dari uji beda dengan menggunakan *Wilcoxon Signed Ranks test* dapat dilihat bahwa tingkat probabilitas lebih kecil dari tingkat signifikansi ($0,05$). Maka dapat diartikan bahwa terdapat perbedaan yang signifikan antara tingkat kesehatan sebelum dan sesudah terjadi penurunan nilai rupiah.

PEMBAHASAN

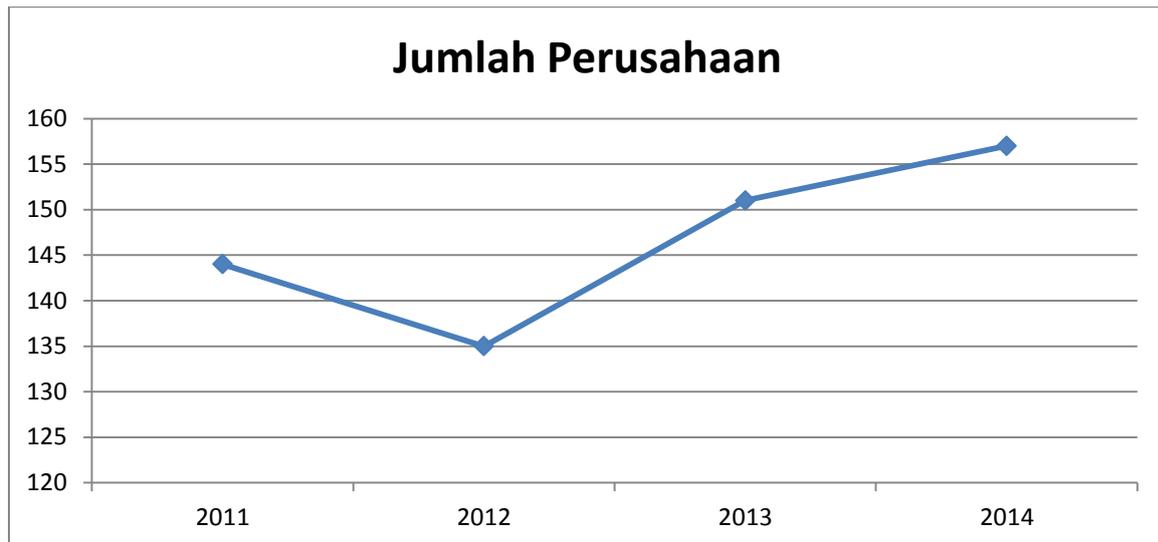
Berdasarkan penelitian yang telah dilakukan, maka penelitian ini telah sesuai dengan tujuan penelitian yaitu untuk menganalisis kondisi seluruh perusahaan pada sebelum dan setelah penurunan nilai rupiah pada tahun 2011 sampai dengan tahun 2014 dengan menggunakan model kebangkrutan Springate. Kondisi seluruh perusahaan pada sebelum dan setelah penurunan nilai rupiah ditunjukkan pada grafik sebagai berikut:

Grafik Tingkat Kesehatan



Sumber: Hasil Pengolahan Data (2016)

Grafik Jumlah Prediksi Kebangkrutan



Sumber: Hasil Pengolahan Data (2016)

Berdasarkan grafik di atas dapat dilihat bahwa tingkat kesehatan rata-rata setiap tahunnya mengalami kenaikan, namun jumlah perusahaan yang diprediksi mengalami kebangkrutan sebelum terjadi pelemahan nilai rupiah mengalami penurunan pada tahun 2012 dan setelah terjadi pelemahan nilai rupiah jumlah perusahaan yang diprediksi mengalami kebangkrutan terus bertambah pada tahun 2013 dan 2014. Jumlah perusahaan yang diprediksi bangkrut/tidak sehat secara keuangan sebelum penurunan rupiah pada tahun 2012 mengalami penurunan sebesar 6,25%. Untuk tahun 2013 mengalami kenaikan sebesar 11,85% sedangkan untuk tahun 2014 mengalami kenaikan sebesar 3,97%. Kenaikan jumlah perusahaan yang diprediksi akan mengalami kebangkrutan/tidak sehat secara keuangan diikuti dengan peningkatan tingkat kesehatan rata-rata seluruh perusahaan setelah penurunan nilai rupiah yaitu tahun 2013 dan 2014. Tahun 2013 tingkat kesehatan rata-rata seluruh perusahaan mengalami kenaikan sebesar 2,73% dan untuk tahun 2014 mengalami kenaikan sebesar 83,89%.

Berdasarkan penjelasan di atas dapat diartikan bahwa dampak negatif dari penurunan nilai rupiah cukup berpengaruh terhadap beberapa perusahaan dengan meningkatnya jumlah perusahaan yang diprediksi mengalami kebangkrutan/tidak sehat secara keuangan sebanyak 16 perusahaan pada tahun 2013 dan mengalami kenaikan kembali pada tahun 2014 sebanyak 6 perusahaan. Namun, ada perusahaan yang mengalami kenaikan tingkat kesehatan setelah terjadinya penurunan nilai rupiah sehingga walaupun jumlah perusahaan yang diprediksi akan mengalami kebangkrutan/tidak sehat secara keuangan meningkat, tingkat kesehatan rata-rata seluruh perusahaan setelah penurunan nilai rupiah pun ikut meningkat.

Hasil dari menggunakan uji Wilcoxon Signed Ranks test dengan tingkat signifikansi 5% menunjukkan bahwa tingkat kesehatan sesudah penurunan nilai rupiah, yang digunakan dalam penelitian ini, mengalami perbedaan yang signifikan dibandingkan dengan sebelum terjadinya penurunan nilai rupiah dengan nilai probabilitas sebesar 0,00 lebih kecil dari tingkat signifikansi sebesar 0,05.

E. SIMPULAN DAN SARAN

A. Kesimpulan

Penelitian ini dilakukan untuk menganalisis kondisi keuangan seluruh perusahaan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia sebelum dan setelah penurunan nilai rupiah terhadap mata uang asing pada tahun 2011 sampai dengan tahun 2014. Penelitian ini menggunakan model kebangkrutan

Springate dalam menganalisis kondisi keuangan perusahaan. Berdasarkan hasil analisis dengan menggunakan model Springate, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Pada tahun 2011 terdapat 144 perusahaan atau 50,88% yang dikategorikan bangkrut/tidak sehat secara keuangan dan terdapat 139 perusahaan atau 49,12% yang dikategorikan sehat dalam keuangan. Sektor dengan tingkat kesehatan tertinggi adalah sektor industri dasar dan kimia dan untuk sektor dengan tingkat kesehatan terendah adalah sektor pertanian.
2. Pada tahun 2012 terdapat 135 perusahaan atau 47,70% yang dikategorikan bangkrut/tidak sehat secara keuangan dan terdapat 148 perusahaan atau 52,30% yang dikategorikan sehat secara keuangan. Sektor dengan tingkat kesehatan tertinggi adalah sektor keuangan dan untuk sektor dengan tingkat kesehatan terendah adalah sektor perdagangan, jasa dan investasi.
3. Pada tahun 2013 terdapat 151 perusahaan atau 53,36% yang dikategorikan bangkrut/tidak sehat secara keuangan dan terdapat 132 perusahaan atau 46,64% yang dikategorikan sehat secara keuangan. Sektor dengan tingkat kesehatan tertinggi adalah sektor keuangan dan untuk sektor dengan tingkat kesehatan terendah adalah sektor perdagangan, jasa dan investasi.
4. Pada tahun 2014 terdapat 157 perusahaan atau 55,48% yang dikategorikan bangkrut/tidak sehat secara keuangan dan sebesar 126 perusahaan atau 44,52% dikategorikan sehat secara keuangan. Sektor dengan tingkat kesehatan tertinggi adalah sektor industri dasar dan kimia dan untuk sektor dengan tingkat kesehatan terendah adalah sektor industri dasar dan kimia.
5. Tingkat kesehatan perusahaan pada saat sebelum terjadi pelemahan nilai rupiah terhadap mata uang asing yaitu tahun 2011-2012 adalah sebesar 1,998 lebih rendah 1,640 dibandingkan dengan tingkat kesehatan setelah terjadi pelemahan nilai rupiah terhadap mata uang asing yaitu tahun 2013-2014 sebesar 3,638. Namun, jumlah perusahaan rata-rata yang diprediksi bangkrut atau tidak sehat secara keuangan pada tahun 2011-2012 adalah sebesar 140 perusahaan lebih rendah 14 perusahaan dari tahun setelah pelemahan nilai rupiah yaitu tahun 2013-2014 dengan rata-rata sebesar 154 perusahaan.
6. Tingkat kesehatan perusahaan secara keseluruhan tahun 2011-2014 cukup baik dengan nilai S-Score rata-rata sebesar 2,818 ($>0,862$) dan terdapat perusahaan yang diprediksi bangkrut atau tidak sehat secara keuangan sebesar 147 perusahaan atau sebesar 51,94%.
7. Berdasarkan Wilcoxon Signed Ranks test menunjukkan bahwa tingkat kesehatan setelah penurunan rupiah berbeda secara signifikan dibandingkan dengan tingkat kesehatan sebelum penurunan nilai rupiah dengan tingkat probabilitas 0,00 lebih kecil dibandingkan dengan tingkat signifikansi 0,05.

B. Saran

Berdasarkan hasil analisis, pembahasan, kesimpulan, dan keterbatasan pada penelitian ini, ada beberapa saran-saran untuk penelitian selanjutnya, yaitu:

1. Peneliti selanjutnya diharapkan menambah model lain dalam menganalisis kebangkrutan suatu perusahaan sebagai perbandingan nilai tingkat kesehatan antar model.
2. Peneliti selanjutnya diharapkan membagi sampel ke dalam sektor masing-masing sehingga dapat membandingkan tingkat kesehatan pada berbagai sektor industri yang tercatat di Bursa Efek Indonesia.
3. Mempertimbangkan faktor lain seperti indeks harga saham dalam penentuan tahun penelitian analisis kebangkrutan perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Ahmadi, A. P. S., Behzad Soleimani, Seyed H. V., dan Mohammad B. S. 2012. Corporate Bankruptcy Prediction Using a Logit Model: Evidence from Listed Companies of Iran. *Sciences Journal*. 17(9): 1143-1148.
- Altman, E.I. 1968. Financial Ratios, Discriminant Analysis and The Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*. 23(4): 589-609.
- Angga, Stevanus Aditya Bayu. 2014. Perbandingan Model Prediksi Kebangkrutan Perusahaan Publik (Model Altman, Springate Dan, Ohlson). *Tesis*. Universitas Atma Jaya. Yogyakarta.
- Ben, Ditiro Alam, Dzulkirom A. R., dan Topowijono. 2015. Analisis Metode Springate (S-Score) Sebagai Alat Untuk Memprediksi Kebangkrutan Perusahaan (Studi Pada Perusahaan Property Dan Real Estate Yang Listing Di Bursa Efek Indonesia Pada Tahun 2011-2013). *Jurnal Administrasi Bisnis*. 21(1): 1-9.
- Boritz, J. E., Duane B. K., dan Jerry Y. S. 2007. Predicting Business Failures in Canada. *Article In Accounting Perspectives*.
- Ghodrati, H., dan Moghaddam, A. (2012). A Study of the Accuracy of Bankruptcy Prediction Models: Altman, Shirata, Ohlson, Zmijewsky, CA Score, Fulmer, Springate, Farajzadeh Genetic, and McKee Genetic Models for the Companies of the Stock Exchange of Tehran. *American Journal of Scientific Research*. (59): 55-67.
- Hadi, Syamsul dan Atika Angraeni. 2008. Pemilihan Prediktor Delisting Terbaik (Perbandingan Antara The Zmijewski Model, The Altman Model, Dan The Springate Model). *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*. 12(2): 1-8.
- Harahap, Sofyan Syafri. 2011. Analisis Kritis atas Laporan Keuangan. Jakarta. RajaGrafindo Persada.
- <http://www.bi.go.id>
- <http://www.duniainvestasi.com>
- <http://www.kemenperin.go.id>
- Ikatan Akuntan Indonesia (IAI). 2009. *Kerangka Dasar Penyusunan Penyajian Laporan Keuangan*. Pernyataan Standar Akuntansi Keuangan No. 00. DSAK-IAI. Jakarta.
- Kasmir. 2011. Analisis Laporan Keuangan. Jakarta. Rajawali Pers.
- Mahmud, Mulyani dan Sutrisno Gugus Irianto. 2010. Faktor-Faktor Fundamental Yang Mempengaruhi Kelengkapan Pengungkapan Laporan Keuangan (Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia). *Artikel Penelitian Universitas Brwajaya*.

- Nugroho, Muhammad Aji. 2010. Analisis Perbandingan Kinerja Keuangan Perusahaan Sebelum dan Sesudah Merger dan Akuisisi (Pada Perusahaan Pengakuisisi, Periode 2002-2003). *Skripsi*. Universitas Diponegoro. Semarang.
- Purnomo, Lucky Bayu. 2015. Rupiah Melemah, Bank Dalam Kondisi Koma Diakses dari <http://www.republika.co.id/berita/ekonomi/keuangan/15/08/12/nsyznq254-rupiah-melemah-bank-dalam-kondisi-koma>.
- Ramli, R. 2013. Sejumlah Konglomerat Terancam Bangkrut. Diakses dari <http://www.koranmadura.com/2013/09/10/sejumlah-konglomerat-terancam-bangkrut/>.
- Reeve, James M., Carl S. W., Jonathan E. D., Ersa T. W., Gatot Soepriyanto, Amir A. J., dan Chaerul D. D. 2011. Pengantar Akuntansi - Adaptasi Indonesia, Buku 1. Jakarta. Salemba Empat.
- Republik Indonesia. 1998. Undang-Undang Nomor 4 Tahun 1998 Tentang Kepailitan. Lembaran Negara RI Tahun 1998. No. 7. Sekretariat Negara. Jakarta.
- Safitri, Aprilia dan Ulil Hartono. 2014. Uji Penerapan Model Prediksi *Financial Distress* Altman, Springate, Ohlson Dan Zmijewski Pada Perusahaan Sektor Keuangan Di Bursa Efek Indonesia. *Jurnal Ilmu Manajemen*. 2(2): 328-337.
- Saparini, Hendri. 2015. Dampak Pelemahan Rupiah Lebih Buruk Dari 1998 Diakses dari <http://economy.okezone.com/read/2015/08/26/20/1202637/dampak-pelemahan-rupiah-lebih-buruk-dari-1998>.
- Sari, Enny Wahyu Puspita. 2015. Penggunaan Model Zmijewski, Springate, Altman Z-Score Dan Grover Dalam Memprediksi Kepailitan Pada Perusahaan Transportasi Yang Terdaftar Di Bursa Efek Indonesia. *Skripsi*. Universitas Dian Nuswantoro. Semarang.
- Sutrisno, Benny. 2015. Ini Industri Untung dan Rugi Gara-gara Rupiah Tersungkur. Diakses dari <http://bisnis.liputan6.com/read/2301544/ini-industri-untung-dan-rugi-gara-gara-rupiah-tersungkur>
- Turmudhy, Nabilah Izdihar Zahra. 2015. Analisis Penggunaan Altman Z-Score Modifikasi (1995) Dan Springate Untuk Mengetahui Potensi Kebangkrutan Pada Perusahaan Pertambangan Batubara yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2010 – 2014. *Jurnal Ilmiah*. 3(3).
- Wahyudi, Albi. 2012. Sektor Industri Paling Terkena Dampak Krisis Global Diakses dari <http://jaringnews.com/ekonomi/sektor-riil/19580/sektor-industri-paling-terkena-dampak-krisis-global>
- Wibowo, Jaka Mufti. 2015. Analisis Keakuratan Model Altman, Grover, Dan Springate Dalam Memprediksi Kebangkrutan Pada Perusahaan Tekstil Dan Garmen Yang Terdaftar Di BEI. *Skripsi*. Universitas Lampung. Bandar Lampung.

Halaman ini sengaja dikosongkan

PENGARUH TINGKAT KESEHATAN BANK TERHADAP *RETURN* SAHAM PADA PERUSAHAAN PERBANKAN: STUDI KASUS PADA BURSA EFEK INDONESIA.

Esti Yuliani

Jurusan Akuntansi FEB Universitas Lampung

Farichah

Jurusan Akuntansi FEB Universitas Lampung

Ninuk Dewi Kusumaningrum

Jurusan Akuntansi FEB Universitas Lampung

Email: ninukdewi@gmail.com

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menganalisis pengaruh tingkat kesehatan bank yaitu variabel *risk profile* (NPL), *good corporate governance* (Indeks), *rentability* (ROA) dan *capital* (CAR) terhadap *return saham*. Sampel penelitian ini adalah sebanyak 26 perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia pada periode 2012-2015. Jenis data yang digunakan adalah data sekunder berupa laporan tahunan perusahaan yang dijadikan sampel. Alat uji data menggunakan software SPSS 21 meliputi analisis deskriptif, uji asumsi klasik, regresi linear berganda, uji koefisien determinasi, uji kelayakan model regresi, dan uji hipotesis. Hasil penelitian menunjukkan bahwa variabel *rentability* (ROA) terbukti berpengaruh positif terhadap *return saham*. Penelitian ini tidak membuktikan variabel *risk profile* (NPL), *good corporate governance* (Indeks) dan *capital* (CAR) berpengaruh terhadap *return saham*.

Kata Kunci: *Capital, Good Corporate Governance, Risk Profile, Rentability, Return Saham*

A. PENDAHULUAN

Undang-undang No. 10 Tahun 1998 mendefinisikan bank adalah badan usaha yang menghimpun dana dari masyarakat dalam bentuk simpanan dan menyalurkan kepada masyarakat dalam rangka meningkatkan taraf hidup rakyat banyak. Serta untuk jasa lainnya menyesuaikan dengan perkembangan zaman dari kebutuhan masyarakat yang selalu meningkat. Perbankan memiliki peran yang cukup penting dalam masyarakat, dibuktikan dengan banyaknya jasa yang ditawarkan oleh bank untuk memudahkan masyarakat dalam bertransaksi. Baik untuk mengirim uang jarak jauh ataupun untuk pembayaran listrik, telpon, tiket untuk transportasi dan lain-lain. Tidak hanya untuk transaksi dalam negeri, perbankan juga melayani transaksi keluar negeri seluruh dunia.

Teknologi yang sedang berkembang saat ini juga membuat banyaknya perusahaan *start-up* yang mulai beroperasi dengan menggunakan sosial media sebagai media penjualan. Dengan banyaknya perusahaan yang menggunakan media sosial tentunya perbankan merupakan salah satu alternatif perusahaan tersebut dalam melakukan transaksi dengan mudah. Penjaminan

kelancaran transaksi yang dilakukan oleh perusahaan tersebut merupakan hal yang sangat penting untuk dipertahankan oleh perbankan.

Masyarakat Ekonomi ASEAN (MEA) adalah sebuah integrasi ekonomi ASEAN dalam menghadapi perdagangan bebas antar negara ASEAN. Dengan adanya MEA tentunya akan semakin bebas pasar yang ada di Indonesia, salah satunya dalam bidang perbankan. Semakin ketat persaingan yang akan terjadi di industri perbankan Indonesia tidak hanya antara bank dalam negeri namun juga bank yang berasal dari luar negeri. Kepercayaan para nasabah dan investor perbankan di Indonesia harus dipertahankan, agar tidak terjadi kembali adanya aliran dana keluar yang disebabkan oleh tidak adanya penjaminan dana untuk nasabah yang ada. Peristiwa tersebut terjadi pada tahun 2008 krisis ekonomi dan keuangan global.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Teori Sinyal (*Signalling Theory*)

Tingkat kesehatan bank merupakan sinyal yang diberikan oleh perbankan terhadap calon investor yang akan menginvestasikan dananya. Sinyal yang diberikan dapat berupa sinyal positif maupun sinyal negative. Menurut Wolk, et al. (2006) teori sinyal menjelaskan alasan perusahaan menyajikan informasi untuk pasar modal. Teori sinyal menunjukkan adanya asimetri informasi antara manajemen perusahaan dan pihak-pihak yang berkepentingan dengan informasi tersebut. Teori sinyal mengemukakan tentang bagaimana seharusnya perusahaan memberikan sinyal-sinyal pada pengguna laporan keuangan. Berdasarkan informasi asimetris antara manajemen dan investor, sinyal dari laporan keuangan perusahaan sangat penting untuk mendapatkan sumber daya keuangan. Teori sinyal dari berbagai literatur merupakan efek yang terjadi akibat adanya pengumuman laporan keuangan yang diterima oleh investor. Informasi tersebut ditangkap dalam bentuk *signal* sebagai peluang atau ancaman ke depan berkaitan dengan keputusan investasi yang akan dilakukan oleh para investor.

Bank (Lembaga Keuangan Perbankan)

Menurut UU No. 10 tahun 1998 dan Standar Akuntansi Keuangan No. 31 (2007) tentang perbankan, lembaga keuangan (perusahaan) perbankan adalah badan usaha yang menghimpun dana dari masyarakat dalam bentuk simpanan dan menyalurkannya kepada masyarakat dalam bentuk kredit atau bentuk lainnya dalam rangka meningkatkan taraf hidup rakyat banyak. Menurut Budisantoso dan Nuritomo (2014) fungsi utama lembaga keuangan (perusahaan) perbankan adalah menghimpun dana dari masyarakat dan menyalurkannya kembali kepada masyarakat untuk berbagai tujuan atau sebagai *financial intermediary*. Secara spesifik lembaga keuangan (perusahaan) perbankan dapat berfungsi sebagai:

1. *Agent of trust*

Dasar utama kegiatan perbankan adalah kepercayaan. Masyarakat akan mau menitipkan dananya di bank karena adanya kepercayaan. Pihak bank juga akan menyalurkan dananya kepada debitur karena adanya unsur kepercayaan.

2. *Agent of development*

Kegiatan bank yang berupa menghimpun dan menyalurkan dana memungkinkan masyarakat melakukan kegiatan investasi, kegiatan distribusi, serta kegiatan konsumsi barang dan jasa. Kelancaran kegiatan investasi–distribusi–konsumsi adalah kegiatan pembangunan perekonomian suatu masyarakat.

3. *Agent of services*

Bank memberikan penawaran jasa perbankan lain, seperti jasa pengiriman uang, penitipan barang berharga, pemberian jaminan bank, dan penyelesaian tagihan.

Kesehatan Bank

Kesehatan bank diartikan sebagai kemampuan suatu bank untuk melakukan kegiatan operasional perbankan secara normal dan mampu memenuhi semua kewajibannya dengan baik dengan cara-cara yang sesuai dengan peraturan perbankan yang berlaku (Totok, 2006). Tingkat kesehatan bank dapat dinilai dari beberapa indikator. Salah satu sumber utama indikator yang dijadikan dasar penilaian adalah laporan keuangan bank yang bersangkutan. Berdasarkan laporan itu akan dapat dihitung sejumlah rasio keuangan yang lazim dijadikan dasar penilaian tingkat kesehatan bank. Analisis rasio keuangan memungkinkan manajemen untuk mengidentifikasi perubahan-perubahan pokok pada trend jumlah, dan hubungan serta alasan perubahan tersebut. Hasil analisis laporan keuangan akan membantu menginterpretasikan berbagai hubungan kunci serta kecenderungan yang dapat memberikan dasar pertimbangan mengenai potensi keberhasilan perusahaan di masa mendatang.

Faktor Penilaian Tingkat Kesehatan Bank

Penilaian tingkat kesehatan bank dengan menggunakan pendekatan berdasarkan Risiko (*Risk-Based Bank Rating/RBBR*) yang terdiri dari komponen *risk profile*, *Good Corporate Governance* (GCG), *rentability* dan *capital* dimana *risk profile* adalah risiko spesifik yang sedang dihadapi oleh masing-masing bank umum, GCG adalah tata kelola perbankan yang baik, *rentability* adalah kemampuan bank dalam menghasilkan laba operasi, dan *capital* adalah kecukupan modal yang dimiliki oleh masing-masing bank. Pendekatan tersebut memungkinkan Bank Indonesia sebagai pengawas melakukan tindakan pengawasan yang sesuai dan tepat waktu karena penilaian dilakukan secara komprehensif terhadap semua faktor penilaian dan difokuskan pada risiko yang signifikan serta dapat segera dikomunikasikan kepada bank dalam rangka menetapkan tindak lanjut pengawas. Pada SE No. 13/ 24/ DPNP tanggal 25 Oktober 2011 yang menjadi indikator adalah:

1) *Risk profile*

Risk profile dalam penelitian ini menggunakan penilaian terhadap risiko kredit. Risiko kredit adalah risiko pinjaman tidak kembali sesuai dengan kontrak, seperti penundaan, pengurangan pembayaran suku bunga dan pinjaman pokoknya, atau tidak membayar pinjamannya sama sekali. Menurut PBI No. 13/1/PBI/2011 penilaian risiko kredit dapat dihitung menggunakan rasio *Non Performing Loan* yaitu kredit bermasalah dibagi dengan total kredit dikali dengan seratus persen. NPL dapat menggambarkan seberapa baik perusahaan dalam mengelola kredit yang ada.

2) *Good Corporate Governance* (GCG)

Penilaian terhadap faktor GCG merupakan penilaian terhadap manajemen Bank atas pelaksanaan prinsip-prinsip GCG yang didasarkan pada tiga aspek utama yaitu *Governance Structure*, *Governance Process*, *Governance Outcomes*. *Governance Structure* mencakup pelaksanaan tugas dan tanggung jawab Komisaris dan Direksi serta kelengkapan dan pelaksanaan tugas komite. *Governance Process* mencakup penerapan fungsi kepatuhan bank, penanganan benturan kepentingan, penerapan fungsi audit intern dan ekstren, penerapan manajemen risiko termasuk sistem pengendalian intern, penyediaan dana kepada pihak terkait dan dana besar, serta rencana

strategis bank. *Governance Outcomes* mencakup transparansi kondisi keuangan dan non keuangan, laporan pelaksanaan GCG dan pelaporan internal. Penerapan GCG yang memadai sangat diperlukan dalam pengelolaan perbankan mengingat SDM yang menjalankan bisnis perbankan merupakan faktor kunci yang harus memiliki integritas dan kompetensi yang baik.

3) *Rentability*

Menurut Kasmir (2014) rentabilitas adalah kemampuan bank dalam meningkatkan keuntungan, efisiensi usaha dan profitabilitas yang dicapai bank bersangkutan. Penilaian didasarkan pada rentabilitas suatu bank dalam menciptakan laba. Komponen faktor *earnings* yang digunakan dalam penelitian ini adalah *Return On Assets* (ROA). ROA digunakan untuk mengukur kemampuan manajemen bank dalam memperoleh keuntungan (laba sesudah pajak) yang dihasilkan dari total asset bank yang bersangkutan.

4) *Capital*

Penilaian atas faktor permodalan meliputi evaluasi terhadap kecukupan permodalan dan kecukupan pengelolaan permodalan. Dalam melakukan perhitungan permodalan, bank wajib mengacu pada ketentuan Bank Indonesia yang mengatur mengenai kewajiban penyediaan modal minimum bagi umum. Selain itu, dalam melakukan penilaian kecukupan permodalan, bank juga harus disediakan untuk mengantisipasi risiko tersebut. Kecukupan modal dalam penelitian ini dihitung dengan menggunakan rasio CAR yaitu total modal dibagi dengan aset tertimbang menurut resiko. Semakin tinggi CAR yang dimiliki oleh perusahaan maka semakin baik kemampuan bank tersebut untuk menanggung risiko dari setiap kredit/aktiva produktif yang berisiko.

Return Saham

Menurut Hartono (2012) saham adalah tanda bukti kepemilikan atau penyertaan pemegangnya atas perusahaan yang mengeluarkan saham tersebut (emiten). Saham juga merupakan bukti pengembalian bagian atau peserta dalam suatu perusahaan yang berbentuk PT (Perseroan Terbatas). Perusahaan yang berbentuk PT dapat menjual sahamnya kepada masyarakat luas (masyarakat umum) apabila perusahaan tersebut sudah *go public*. Perusahaan yang telah *go public* tersebut dapat menjual sahamnya di Bursa Efek dengan cara mendaftarkan saham-sahamnya di Bursa Efek tersebut.

Pengembangan Hipotesis

a. Pengaruh *Risk Profile* terhadap *Return Saham*

Apabila NPL tinggi berarti banyaknya kredit yang bermasalah dan secara tidak langsung akan memberikan dampak penurunan pendapatan yang diakibatkan oleh penundaan pembayaran atau bahkan hilangnya pendapatan dari pembayaran angsuran kredit serta akan memperbesar biaya pencadangan aktiva produktif ataupun yang lainnya sehingga berpotensi terhadap *return* saham. Tingginya rasio NPL akan meningkatkan resiko investor dalam mendapatkan *return* saham perusahaan. Berdasarkan uraian tersebut, dapat diasumsikan hipotesis sebagai berikut :

H₁: *Risk Profile* berpengaruh negatif terhadap *return* saham.

b. Pengaruh GCG terhadap *Return Saham*

Apabila suatu perusahaan melampirkan GCG yang telah ditetapkan dengan baik maka secara tidak langsung mempengaruhi kinerja karyawan yang baik, sehingga dapat memberikan dampak terhadap peningkatan laba, hal tersebut akan mejadi *good news* bagi para investor untuk

menginvestasikan dananya ke perusahaan tersebut. Dengan penjelasan tersebut, maka penulis menyimpulkan apabila suatu perbankan semakin banyak melampirkan komposisi dalam laporan GCG yang diterbitkan, maka akan meningkatkan laba dan menarik para investor untuk menginvestasikan dananya ke perusahaan tersebut sehingga akan meningkatkan *return* saham pada perusahaan tersebut. Berdasarkan uraian tersebut, dapat diasumsikan hipotesis sebagai berikut :

H₂: GCG berpengaruh positif terhadap *return* saham

c. Pengaruh *Rentability* terhadap *Return* Saham

ROA merupakan rasio yang menghitung kemampuan perusahaan untuk menghasilkan laba dengan menggunakan aktiva-aktiva yang ada. Laba terbentuk karena adanya selisih yang positif antara pendapatan operasional yang diperoleh dengan biaya operasional yang dikeluarkan. ROA yang dihasilkan bank menunjukkan seberapa besar tingkat efektifitas bank dalam menghasilkan keuntungan. Berdasarkan uraian tersebut, dapat diasumsikan hipotesis sebagai berikut :

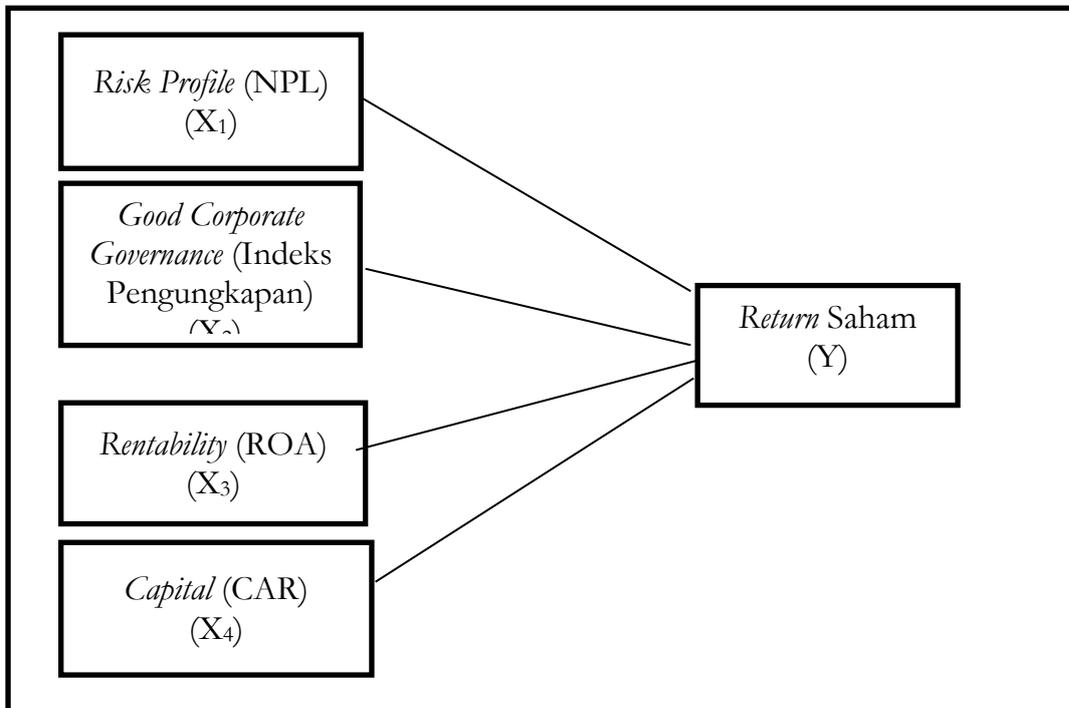
H₃: *Rentability* berpengaruh positif terhadap *return* saham

d. Pengaruh *Capital* terhadap *Return* Saham

Nilai CAR yang meningkat akan menghasilkan laba yang meningkat pula. Hal ini disebabkan oleh adanya peningkatan jumlah modal sendiri yang dapat digunakan untuk mengelola aktiva yang ada dan perputaran aktiva tersebut dapat meningkatkan kinerja perusahaan secara tidak langsung. Sehingga akan memberikan sinyal positif terhadap investor dan secara tidak langsung akan meningkatkan *return* saham perusahaan.

H₄: *Capital* berpengaruh positif terhadap *return* saham

Kerangka Pemikiran



C. METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi yang digunakan untuk penelitian ini adalah seluruh perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI sejak tahun 2012 sampai dengan 2015 yang berjumlah 31 perusahaan. Teknik pengambilan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah teknik *purposive sampling* dengan tujuan untuk mendapatkan sampel sesuai dengan kriteria yang ditentukan. Adapun kriteria yang digunakan dalam pengambilan sampel penelitian ini adalah:

- 1) Bank umum yang menyampaikan laporan keuangan tahunan periode 2012 sampai dengan 2015.
- 2) Bank umum yang benar-benar masih eksis atau setidaknya masih beroperasi pada periode waktu 2012-2015 (tidak dibekukan).
- 3) Memiliki data-data yang lengkap terkait penelitian.

Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan data sekunder yang berupa laporan keuangan tahunan perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI) selama tahun 2012 sampai dengan 2015 yang diperoleh melalui akses internet pada www.idx.co.id.

Variabel Penelitian dan Definisi Operasional

- 1) Penelitian ini menggunakan dua jenis variabel yaitu *return* saham (dependen), sedangkan *risk profile* (NPL), GCG (Indeks), *rentability* (ROA), *capital* (CAR) sebagai variabel bebas (independen).

Ringkasan Definisi Operasional Variabel

Variabel	Definisi Variabel	Pengukuran
VARIABEL INDEPENDEN (Y)		
<i>Return</i> Saham	Selisih harga saham periode sekarang dengan harga saham periode sebelumnya kemudian dibagi dengan harga saham pada periode sebelumnya	$R_{it} = \frac{P_{it} - P_{it-1}}{P_{it-1}}$ (Hartono, 2012)
VARIABEL DEPENDEN (X)		
<i>Risk Profile</i> (NPL)	Merupakan rasio yang mengukur berapa banyak kredit bermasalah terhadap total kredit	$NPL = \frac{\text{Kredit Bermasalah}}{\text{Total Kredit}} \times 100\%$ (Kasmir, 2014)
GCG (Indeks)	Menganalisis laporan <i>Good Corporate Governance</i> berdasarkan atas aspek	$\text{Indeks} = \frac{n}{k}$

	penilaian yang mengacu pada ketentuan Bank Indonesia mengenai Bank Umum	(Imhoff,1992)
<i>Rentability</i> (ROA)	Merupakan rasio yang menunjukkan laba bersih perusahaan atas jumlah aset yang digunakan dalam perusahaan.	ROA = $\frac{\text{Laba bersih setelah bunga dan pajak}}{\text{Total aset}}$ (Kasmir, 2014)
<i>Capital</i> (CAR)	Merupakan rasio yang menunjukkan total modal dibagi dengan aset tertimbang menurut resiko	CAR = $\frac{\text{Modal}}{\text{Aset Tertimbang Menurut Resiko (ATMR)}} \times 100\%$ (Taswan, 2010)

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Objek Penelitian

Sampel yang digunakan sebagai objek penelitian adalah perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2015. Data yang diperoleh adalah 31 perusahaan, dan hanya 26 perusahaan yang memenuhi kriteria sebagai sampel dalam penelitian. Data yang dipakai menggunakan data runtut waktu dan silang tempat dengan menggunakan prosedur timelag 1 tahun, yaitu variabel perubahan relatif rasio keuangan (independen) tahun t digunakan untuk memprediksi variabel *return* saham (dependen) pada tahun t+1 (Suwarno, 2004) . Sehingga periode pengamatan dalam penelitian ini adalah 4 tahun, sehingga jumlah keseluruhan sampel dalam penelitian 104 laporan tahunan. Pada penelitian ini terdapat data *outlier* sebanyak 4 pengamatan, sehingga jumlah sampel keseluruhan menjadi 100 pengamatan.

Analisis Statistik Deskriptif

Hasil Uji Statistik Deskriptif Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
RETURN	100	-.056	.104	.00541	.024740
NPL	100	.002	.109	.03064	.025496
INDEKS	100	.510	1.000	.89900	.089888
ROA	100	-.013	.036	.01449	.009130
CAR	100	.011	.805	.18622	.086549
Valid N (listwise)	100				

Sumber: Data yang diolah dari SPSS 21

Variabel *return* saham memiliki rata-rata 0,00541. Rata-rata tersebut menggambarkan sebesar 0,5% tingkat *return* saham terjadi pada perusahaan perbankan. Variabel *risk profile* (NPL) memiliki rata-rata sebesar 0.03064 artinya sebesar 3,1% kredit bermasalah yang dialami dari total kredit yang diberikan oleh perusahaan.. Variabel variabel GCG adalah sebesar 0.89888 yang artinya penerapan GCG di perusahaan perbankan sebesar 89%. Variabel *rentability* (ROA) diperoleh nilai rata-rata sebesar 0.01449 artinya 1,4% kemampuan perusahaan dalam menghasilkan laba dari total asetnya. Variabel *capital* (CAR) memiliki rata-rata sebesar 0.18622 artinya 18,62% kemampuan perusahaan dalam menyediakan dana dalam keperluan pengembangan usaha.

Uji Asumsi Klasik

a. Uji Normalitas Data

Hasil Uji *Kolmogorov-Smirnov Z (1-Sample K-S)*
One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		Unstandardized Residual
N		100
Normal Parameters ^{a,b}	Mean	-.00332
	Std. Deviation	.026831
	Absolute	.100
Most Extreme Differences	Positive	.100
	Negative	-.089
Kolmogorov-Smirnov Z		.998
Asymp. Sig. (2-tailed)		.272

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Berdasarkan hasil uji statistik *Kolmogorov-Smirnov Z (1-Sample K-S)* menunjukkan nilai *Asymp.Sig. (2-tailed)* yaitu 0,272. Dapat disimpulkan bahwa nilai residual terdistribusi dengan normal karena nilai signifikansi dari model regresi lebih dari 0,05.

b. Uji Multikolinieritas

Hasil Uji Multikolinieritas

Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	Collinearity Statistics		
	B	Std. Error				Beta	Tolerance	VIF
1	(Constant)	-.025	.025		-1.000	.320		
	NPL	.099	.095	.102	1.046	.298	.986	1.014
	INDEKS	.026	.027	.094	.970	.335	.995	1.005
	ROA	.830	.279	.306	2.970	.004	.888	1.126

CAR	-.045	.029	-.158	-1.536	.128	.896	1.116
-----	-------	------	-------	--------	------	------	-------

a. Dependent Variable: RETURN
 Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Hasil pengujian *tolerance* menunjukkan tidak ada variabel independen yang memiliki nilai *tolerance* $\leq 0,10$ dan hasil pengujian VIF tidak ada variabel independen yang memiliki nilai VIF ≥ 10 . Maka dapat disimpulkan bahwa tidak ada multikolonieritas antar variabel independen dalam model regresi.

c. Uji Autokorelasi

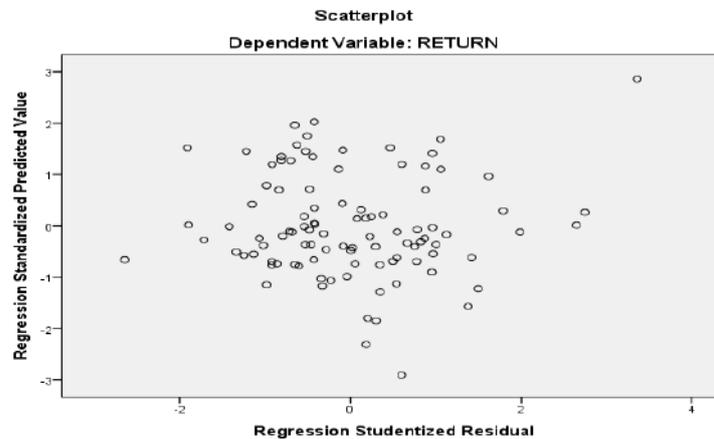
**Hasil Uji Autokorelasi
 Model Summary^b**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.321 ^a	.103	.065	.023923	1.822

a. Predictors: (Constant), CAR, NPL, INDEKS, ROA
 b. Dependent Variable: RETURN
 Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Nilai DW dari model regresi adalah sebesar 1,822. Berdasarkan tabel *Durbin-Watson*, nilai tersebut lebih besar dari batas atas DU (1,758) dan kurang dari 4-DU (4-1,758), yaitu $1,782 < 1,822 < 2,242$. Dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi autokorelasi antara anggota observasi pada model regresi dalam penelitian ini.

d. Uji Heteroskedastisitas



Berdasarkan hasil gambar diatas, plot tersebut membentuk pola titik-titik yang menyebar diatas dan dibawah angka 0 pada sumbu y sehingga model regresi tidak terjadi heteroskedastisitas.

Uji Koefisien Determinasi (R²)

**Hasil Uji Koefisien Determinasi (R²)
 Model Summary^b**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate

1	.321 ^a	.103	.065	.023923
---	-------------------	------	------	---------

a. Predictors: (Constant), CAR, NPL, INDEKS, ROA

b. Dependent Variable: RETURN

Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Dari tabel diatas diketahui hasil uji koefisien determinasi menunjukkan nilai *adjusted R²* sebesar 0,103 artinya kemampuan variabel independen dalam menjelaskan varians variabel dependen sangat terbatas, yaitu sebesar 10,3% dan sisanya sebesar 89,7% dipengaruhi oleh faktor-faktor lain yang tidak termasuk dalam model regresi ini.

Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

Hasil Uji Signifikansi Simultan (Uji Statistik F)

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	.006	4	.002	2.720	.034 ^b
	Residual	.054	95	.001		
	Total	.061	99			

a. Dependent Variable: RETURN

b. Predictors: (Constant), CAR, NPL, INDEKS, ROA

Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Dari hasil uji ANOVA atau *F test*, menunjukkan nilai F sebesar 2,720 dengan signifikansi 0,034. Nilai signifikansi yang jauh lebih kecil 0,05, hal ini menunjukkan model regresi dalam penelitian ini dapat digunakan karena semua variabel independen secara bersama-sama berpengaruh terhadap variabel dependen.

Uji Hipotesis (Uji Statistik t)

Hasil Uji Signifikan Parameter Individual (Uji Statistik t)

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	-.025	.025		-1.000	.320
	NPL	.099	.095	.102	1.046	.298
	INDEKS	.026	.027	.094	.970	.335
	ROA	.830	.279	.306	2.970	.004
	CAR	-.045	.029	-.158	-1.536	.128

a. Dependent Variable: RETURN

Sumber: Data diolah dengan SPSS 21

Ringkasan Hasil Hipotesis Model Regresi I

Hipotesis	Pernyataan Hipotesis	Hasil
H ₁	<i>Risk Profile</i> berpengaruh negatif terhadap <i>return</i> saham.	Tidak

		Terdukung
H ₂	GCG berpengaruh positif terhadap <i>return</i> saham	Tidak Terdukung
H ₃	<i>Rentability</i> berpengaruh positif terhadap <i>return</i> saham	Terdukung
H ₄	<i>Capital</i> berpengaruh positif terhadap <i>return</i> saham	Tidak Terdukung

Pengaruh *Risk Profile* terhadap *Return Saham*

Menurut Gunawan (2012) dilihat dari pandangan investor, faktor yang menjadi bahan pertimbangan penting dalam berinvestasi di pasar modal salah satunya adalah perolehan laba, dimana perusahaan perbankan memperoleh sebagian besar labanya melalui proses penyaluran kredit. Semakin tinggi kredit yang disalurkan maka perolehan pendapatan bunga semakin besar yang dibarengi dengan resiko kredit macet yang besar. Dengan demikian, bahwa para investor tetap tertarik menanamkan sahamnya di suatu bank sepanjang bank tersebut memperoleh laba tanpa mempertimbangkan kualitas kredit perbankan tersebut, yang dapat tercermin dari besarnya rasio NPL yang dimiliki. Dapat disimpulkan bahwa *risk profile* (NPL) tidak mempengaruhi para investor untuk memutuskan berinvestasi disuatu perusahaan namun lebih melihat apakah laba yang dihasilkan perusahaan tersebut, sehingga hal tersebut tidak mempengaruhi harga saham perusahaan yang tidak pula mempengaruhi return saham perusahaan tersebut.

Pengaruh GCG terhadap *Return Saham*

Penilaian GCG dalam penelitian ini menghitung seberapa intens komisaris, direksi dan komite menyelenggarakan rapat sesuai dengan kebutuhan dan peraturan yang telah dibuat oleh Bank Indonesia. Artinya efektifitas dewan komisaris, direksi dan komite tidak berpengaruh terhadap *return* saham. hal ini menunjukkan bahwa investor tidak perlu memperhatikan secara mendalam tentang kualitas penerapan GCG, karena hal ini sudah dapat dipastikan bahwa penerapan GCG perbankan sudah baik dan sesuai dengan peraturan Bank Indonesia. Menurut Sugiyanto (2015) pelaksanaan GCG yang dilakukan perusahaan yang sudah sesuai dengan peraturan yang telah ditetapkan tidak berpengaruh secara langsung terhadap pertumbuhan laba yang akan didapatkan oleh perusahaan, sehingga tidak mempengaruhi tingkat *return* saham yang akan didapatkan oleh para investor. Namun tidak menutup kemungkinan bahwa dampak yang baik akan didapatkan oleh perusahaan apabila menerapkan GCG dengan baik sesuai dengan peraturan yang ada di masa yang akan datang.

Pengaruh *Rentability* terhadap *Return Saham*

Menurut Hendrayana (2015) pada ekonomi konvensional motif utama investor dalam menanamkan dananya adalah untuk pencapaian laba atau keuntungan yang maksimal. Jadi apabila suatu perusahaan mempunyai ROA yang tinggi, maka perusahaan tersebut mampu menghasilkan laba yang tinggi pula. Dengan laba yang tinggi akan semakin tinggi pula deviden yang akan diberikan ke investor. Sinyal positif yang diberikan akan berdampak baik untuk investor, sehingga hal tersebut akan meningkatkan *return* saham perusahaan.

Pengaruh *Capital* terhadap *Return Saham*

Rasio CAR adalah rasio yang memperlihatkan seberapa besar jumlah seluruh aktiva bank yang mengandung resiko ikut dibiayai dari modal sendiri disamping dana dari sumber di luar bank. Menurut peraturan Bank Indonesia bahwa sebuah bank memiliki rasio CAR lebih dari 8%. Menurut Hendrayana (2015) proporsi pembentukan modal sendiri pada perusahaan perbankan banyak yang berasal dari modal pelengkap, yaitu modal pinjaman dan pinjaman subordinasi. Hal ini berarti harus diimbangi pula dengan kemampuan bank untuk membayar hutang-hutangnya. Selama perbankan tetap melaksanakan peraturan Bank Indonesia maka tidak mempengaruhi investor untuk menentukan investasinya, sehingga rasio CAR tidak berpengaruh terhadap *return* saham. Namun perbankan harus tetap memperhatikan rasio CAR untuk menjamin permodalan perbankan itu sendiri.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini bertujuan untuk melihat pengaruh tingkat kesehatan (*risk profile*, GCG, *rentability*, *capital*) terhadap *return* saham. Sampel penelitian ini yaitu 26 perusahaan perbankan yang terdaftar di BEI pada tahun 2012-2015, dengan jumlah observasi sebesar 100. Dari empat variabel (*risk profile*, GCG, *rentability* dan *capital*) yang diduga berpengaruh terhadap *return* saham, ternyata hanya satu variabel yang berpengaruh positif signifikan terhadap *return* saham, yaitu *rentability*. *Rentability* memberikan sinyal positif bagi para investor untuk menginvestasikan dananya ke perusahaan tersebut dikarenakan perusahaan dapat memberikan tingkat pengembalian yang baik bagi para investor sehingga *rentability* berpengaruh terhadap *return* saham perusahaan.

Sedangkan variabel lain yaitu *risk profile* tidak berpengaruh terhadap *return* saham, NPL merupakan rasio yang mencerminkan seberapa besar kredit masalah yang dimiliki oleh perusahaan tersebut. Semakin tinggi kredit yang disalurkan maka perolehan pendapatan bunga semakin besar yang dibarengi dengan resiko kredit macet yang besar. Dengan demikian, bahwa para investor tetap tertarik menanamkan investasinya di suatu bank sepanjang bank tersebut memperoleh laba tanpa mempertimbangkan kualitas kredit perbankan tersebut sehingga hal tersebut tidak mempengaruhi harga saham perusahaan yang tidak pula mempengaruhi *return* saham perusahaan tersebut. Variabel GCG tidak berpengaruh terhadap *return* saham, dikarenakan GCG tidak mempengaruhi secara langsung pertumbuhan laba, sehingga tidak mempengaruhi *return* saham. Serta variabel *capital* terbukti tidak signifikan mempengaruhi *return* saham, dikarenakan selama perbankan tetap melaksanakan peraturan Bank Indonesia maka tidak mempengaruhi investor untuk menentukan investasinya.

Keterbatasan

Dalam penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan sebagai berikut:

1. Sampel dari penelitian yang digunakan hanya pada perusahaan perbankan yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia periode 2012-2015.
2. Penelitian ini hanya menggunakan empat variabel independen dengan empat proksi dan kemampuan yang sangat terbatas dalam menjelaskan varians variabel dependen sehingga masih terdapat faktor-faktor lain yang mempengaruhi *return* saham yang tidak dapat dijelaskan dalam model penelitian ini.

Saran

Saran yang dapat peneliti diberikan untuk penelitian selanjutnya adalah:

- 1) Penelitian selanjutnya diharapkan dapat menambah proksi variabel independen lain yang memiliki pengaruh terhadap *return* saham yang tidak dapat dijelaskan dalam model penelitian ini contohnya ROE, NIM, LDR dan lain-lain.
- 2) Penelitian ini diharapkan dapat digunakan sebagai tambahan referensi bagi penelitian selanjutnya di bidang yang sama yang akan datang untuk dikembangkan dan diperbaiki, misalnya dengan memperpanjang periode pengamatan sehingga dapat lebih mencerminkan hasil penelitian.

DAFTAR PUSTAKA

- Ajiwanto, Awan Werdhy. 2014. Pengaruh Good Corporate Governance Terhadap Return Saham Perusahaan Yang Terdaftar Di Corporate Governance Perception Index dan Bursa Efek Indonesia Periode 2010–2012. *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB Universitas Brawijaya*. Vol. 2. No 2: 1-16.
- Agustina, Firda Maulidiya. 2015. Analisis Rasio Indikator Tingkat Kesehatan Bank Dengan Menggunakan Metode RGEC Pada PT. Bank Tabungan Negara (BTN) Tbk. *Jurnal Akuntansi UNESA*. Vol. 3. No 2: 1-27.
- Bank Indonesia. (2011). Peraturan Bank Indonesia No. 13/ 1/ PBI/ 2011 Tentang Prosedur dan Mekanisme Penilaian Tingkat Kesehatan Bank.
- Bank Indonesia. (2011). Surat Edaran Bank Indonesia Nomor. 13/ 24/ DPNP/ 2011 pada tanggal 25 Oktober 2011 tentang Penilaian Tingkat Kesehatan Bank Umum.
- Budiharjo, Roy. 2016. Pengaruh *Good Corporate Governance* Terhadap Return Saham Dengan Profitabilitas Sebagai Variabel Intervening Dan Moderating. *Jurnal Tekun Universitas Mercu Buana*. Vol. 7. No 1: 1-19.
- Budisantoso, Totok dan Nuritomo. 2014. *Bank Dan Lembaga Keuangan Lain*. Jakarta: Salemba Empat.
- Dendawijaya, Lukman. 2003. *Manajemen Perbankan*. Jakarta: Ghalia Indonesia.
- Dianasari, Novita. 2013. Pengaruh CAR, ROE, LDR, dan NPL Terhadap Return Saham Serta Pengaruh Saat Sebelum dan Sesudah Publikasi Laporan Keuangan pada Bank Go Public di Bursa Efek Indonesia”. *Jurnal Akuntansi Universitas Gunadarma*. Vol. 4. No 5: 1-13.
- Dibiyantoro. 2011. Pengaruh Struktur Modal dan Profitabilitas Perusahaan terhadap Mandatory Disclosure Financial Statement pada Perusahaan Manufaktur yang Terdaftar di BEI. *Jurnal Ekonomi dan Informasi Akuntansi*. Vol. 1 No. 2: 1-26.
- Farkhan. 2012. Pengaruh Rasio Keuangan Terhadap Return Saham Perusahaan Manufaktur Di Bursa Efek Indonesia (Studi Kasus Pada Perusahaan Manufaktur Sektor Food And Beverage). *Jurnal Unimus*. Vol. 9. No 1: 1-18.
- Gunawan, Tri dan Adiwibowo, Agustinus Santosa. 2012. Pengaruh Rasio Camel, Inflasi dan Nilai Tukar Uang Terhadap Return Saham (Studi Empiris: Bank Yang Terdaftar di BEI). *Journal Diponegoro Journal Of Accounting*. Vol. 1. No 1: 1-12.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program Spss Cetakan Iv*. Semarang: Badan Penerbitan Universitas Diponegoro.

- Hartono, Jugiyanto. 2012. *Teori Portofolio dan Analisis Investasi*. Edisi ketujuh. BPFE Yogyakarta.
- Hendrayana, Putu Wira dan Yasa, Gerianta Wirawan. 2015. Pengaruh Komponen RGEC Pada Perubahan Harga Saham Perusahaan Perbankan Di Bursa Efek Indonesia. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana*. Vol. 2. No 1: 1-16.
- Kasmir. 2014. *Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta: PT. Raja Grafindo Persada.
- Kurnia, Parulian Sinaga. 2012. Pengaruh Tingkat Kesehatan Bank Berdasarkan Metode Camel Terhadap Return Saham Pada Industri Perbankan Di Indonesia Stock Exchange (Idx). *Jurnal Riset Manajemen Bina Nusantara*. Vol. 4. No. 5: 1-15.
- Kurniadi. 2013. Pengaruh Tingkat Kesehatan Bank Terhadap Return Saham Di Bursa Efek Indonesia (BEI). *Jurnal MIX*. Vol. 3. No. 3: 345-356.
- Lasta, Heidy Arrvida. 2014. Analisis Tingkat Kesehatan Bank Dengan Menggunakan Pendekatan Rgec (Risk Profile, Good Corporate Governance, Earnings, Capital) (Studi Pada Pt Bank Rakyat Indonesia, Tbk Periode 2011-2013). *Jurnal Administrasi Bisnis Universitas Brwijaya*. Vol. 13. No 2: 1-10.
- Puspitasari, Fanny. 2012. Analisis Faktor-Faktor Yang Mempengaruhi Return Saham. *Jurnal Ekonomika dan Bisnis*. Vol. 2. No 5: 1-30.
- Respati, Novita Weningtyas. 2014. Penyusunan Indeks Tata Kelola Perbankan Dan Pengaruhnya Terhadap Kinerja Perbankan Indonesia. SNA 17 Mataram, Lombok Universitas Mataram. Vol. 1. No. 6: 1- 35.
- Resmi, Siti. 2002. Keterkaitan Kinerja Keuangan Perusahaan Dengan Return Saham. *Jurnal Akuntansi Manajemen dan Sistem Akuntansi*. Vol. 4. No. 6.
- Setyawan, A.A, Noer, Sasongko, dan Fathoni M.I. 2012. Pengaruh Tingkat Kesehatan Bank Terhadap Pertumbuhan Laba Pada Perusahaan Sektor Perbankan. *Jurnal Ekonomika Manajemen Sumber Daya*. Vol. 13. No 1: 1-11.
- Siamat, Dahlan. 2004, *Manajemen Lembaga Keuangan, Edisi Keempat*, FE Universitas Indonesia, Jakarta.
- Sugiyanto, Eviatiwi Kusumaningtyas. 2015. Analisis Pengaruh Corporate Socia Responsibility Disclosure Dan Good Corporate Governance Terhadap Return Saham Dengan Size Sebagai Variabel Kontrol. *Jurnal Ilmu Ekonomi*. Vol. 14. No 3: 1-11.
- Syauta, Risky Christian dan Indra Widjaja, 2009, "Analisis Pengaruh Rasio ROA, LDR, NIM dan NPL terhadap Abnormal Return Saham Perbankan di Indonesia pada Periode Sekitar Pengumuman Subprime Mortgage. *Journal of Applied Finance and Accounting Binus*. Vol. 1. No. 2: 351-367.
- Taswan. 2010. *Manajemen Perbankan Konsep, Teknik, Dan Aplikasi*. Yogyakarta. UPP STIM YKPN.
- Totok, Sigit. 2006. *Bank Dan Lembaga Keuangan Lain Ed 2*. Jakarta: Salemba Empat.
- Undang-undang Nomor 10 Tahun 1998 tentang Perubahan Atas Undang-undang Nomor 7 Tahun 1992 tentang Perbankan.
- Bursa Efek Indonesia. *Laporan Keaungan Perusahaan*. <http://www.idx.co.id/>, diakses 8 Juli 2016

Yahoo Finance. *Harga Saham Historis Perusahaan*. <http://www.Yahoo.finance.com/>, diakses 8 Juli 2016

Saham Ok. *Perusahaan Perbankan Yang Terdaftar di BEI*. <http://www.sahamok.co.id/> diakses 8 Juli 2016

Halaman ini sengaja dikosongkan

**PERSEPSI MAHASISWA AKUNTANSI FAKULTAS EKONOMI DAN
BISNIS UNILA TERHADAP KESIAPAN DALAM MENGHADAPI
ASEAN ECONOMIC COMMUNITY 2015
(Studi Kasus Pada Mahasiswa Jurusan Akuntansi FEB Unila)**

Deni Burhasan

Jurusan Akuntansi FEB Universitas Lampung

Dewi Sukmasari

Jurusan Akuntansi FEB Universitas Lampung

Email: dewsukma@gmail.com

ABSTRACT

This research has motivated some phenomena about some challenges on ASEAN Economic Community and one of them is the readiness student to be more ready in some challenges and skill where it is needed. The ASEAN Economic Community (AEC) will be established in 2015 to integrate the regional economy. A professional accountant or graduated students from accounting department in a member a country may then apply to practice or work as an employed in the company or build a firm in other member countries. This research investigates the perspectives and the competencies of Accounting Student in Economic and business faculty at University of Lampung about their readiness for the challenging of the AEC 2015 and also tests for relationships between the students perspective, competencies and their level of readiness for AEC challenges.

The population in this study was accounting student from Economic and Business Faculty at the University of Lampung. The total of respondents is 90 students from 100 samples. Data used in this study was primary data and to test the data used SPSS 21 software include a descriptive statistical analysis, validity, reliability, test of the coefficient of determination, simultaneous significant test, and hypothesis testing.

The results of the regression analysis show a significant positive relationship between scientific accounting and soft skill of their readiness on AEC 2015 challenges but for their understandings are not show a significant positive relationship. This study also finds that the GAP accounting students are the high level which is more 3.00 approximately and many active students but less English TOEFL skill. The level of student's readiness for the AEC is indicated to be at medium high level.

Keywords: The readiness AEC 2015, Understanding of AEC, Scientific of Accounting, and Soft Skill.

A. PENDAHULUAN

Perkembangan ASEAN sebagai organisasi regional internasional saat ini kembali menjadi perhatian publik, baik internasional maupun regional. Hal ini terkait dengan keberhasilan ASEAN membentuk Piagam ASEAN pada tahun 2007. Pada tahun 1997 tepatnya dalam ASEAN *Summit* yang diadakan di Kuala Lumpur, Malaysia para kepala negara ASEAN menyepakati ASEAN *Vision 2020* yaitu mewujudkan kawasan yang stabil dan berdaya saing tinggi dengan pertumbuhan ekonomi yang merata. Dari sinilah muncul ide pembentukan komunitas ASEAN yang memiliki tiga pilar utama, yaitu: (1) *ASEAN Security Community*, (2) *ASEAN Economic Community*, (3) *ASEAN Socio-Cultural Community*.

Pada AEC 2015 berbagai peran akan diperankan oleh masing-masing bagian tidak terkecuali mahasiswa. Jumlah mahasiswa yang ada di Indonesia saat ini baru mencapai 4,8 juta orang. Bila dihitung terhadap populasi penduduk berusia 19-24 tahun yang partisipasi kasarnya hanya 18,4 persen sedangkan dari usia 19-30 angka partisipasinya hanya 23 persen yang dimana jumlah ini masih tertinggal dengan negara-negara maju. Berdasarkan data yang dihimpun hingga Mei 2013, dari 52.637 orang Akuntan Beregister, hanya 1019 orang yang menjadi Akuntan Publik. (Ikatan Akuntansi Indonesia, 2014).

Berdasarkan sumber data pada www.webometrics tahun 2015 Universitas Lampung dinobatkan sebagai 10 besar universitas terbaik di Indonesia dan Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Unila atau yang lebih akrab dengan sebutan FEB Unila yang telah masuk dalam 12 besar terbaik di Indonesia pada data peringkat akreditasi ban-pt 2014 sumber <http://ban-pt-universitas.blogspot.com> dan Fakultas terbaik di Universitas Lampung yang telah terakreditasi International pertama di Sumatera setelah menerima sertifikat *the Alliance on Business Education and Scholarship for Tomorrow, 21 Century Organization* (ABEST 21) dan ISO 1900 : 2008. Hasil itu tidak lepas dari peranan mahasiswa-mahasiswa khususnya Jurusan Akuntansi yang telah mendapat akreditasi A.

Namun dengan melihat tantangan ASEAN *Economic Community* 2015 mendatang apakah mahasiswa Jurusan Akuntansi FEB Unila khususnya Angkatan 2011 dan 2012 telah sesuai dengan apa yang telah didapatkan FEB seperti pengakuan Internasional dengan kesiapan mahasiswa Jurusan Akuntansi dalam menghadapi tantangan-tantangan dimasa depan dan siap untuk bersaing baik dari segi *soft-skill* maupun *hard-skill* dengan mahasiswa yang ada di Indonesia maupun mahasiswa asing, khususnya mahasiswa yang berasal dari jurusan akuntansi dari negara lain yang ada dikawasan ASEAN. Dengan adanya tantangan tersebut bagaimanakah kemampuan Bahasa Inggris dan teknologi mahasiswa Akuntansi Unila serta apa saja yang perlu diperbaiki dan dipersiapkan oleh mahasiswa maupun jurusan akuntansi itu sendiri di masa yang akan datang.

Kontribusi penelitian ini bagi Jurusan Akuntansi dan Fakultas Ekonomi Dan Bisnis Unila sebagai bahan pertimbangan kira-kira hal apa saja yang harus diperbaiki oleh jurusan untuk membuat mahasiswa kedepannya siap menghadapi tantangan global kedepannya dan melihat berapa persen kira-kira mahasiswa akuntansi yang menguasai ilmu akuntansi, bahasa inggris dan informasi teknologi serta mempunyai pengalaman berorganisasi.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Landasan Teori

Pengertian Perspektif

Menurut Putra (2010)

“Perspektif adalah cara kita memandang dan memaknai setiap fenomena berdasarkan pengalaman yang kita miliki. Setiap fenomena yang ada disekeliling kita ditangkap oleh indera dan di analisa serta diberi makna oleh otak dan akal kita dan akhirnya melahirkan penilaian dan pemaknaan realitas/fenomena sebagai konseptualitas baru melalui sebuah sudut pandang yang menjadi landasan analisa tertentu”

Perspektif merupakan sudut pandang atau cara pandang kita terhadap sesuatu. Cara memandang yang kita gunakan dalam mengamati kenyataan untuk menentukan pengetahuan yang kita peroleh.

Pengertian Kesiapan

Menurut Slameto (2010)

”Kesiapan adalah keseluruhan kondisi yang membuatnya siap untuk memberi respon atau jawaban di dalam cara tertentu terhadap suatu situasi. Penyesuaian kondisi pada suatu saat akan berpengaruh pada kecenderungan untuk memberi respon”.

Dari beberapa teori itu dapat disimpulkan bahwa kesiapan adalah suatu kondisi yang dimiliki baik oleh perorangan maupun suatu badan dalam mempersiapkan diri baik secara mental, maupun fisik untuk mencapai tujuan yang dikehendaki. Berdasarkan beberapa pengertian di atas peneliti dapat menyimpulkan mengenai pengertian kesiapan. Kesiapan adalah keseluruhan kondisi seseorang atau individu untuk menanggapi dan mempraktekkan suatu kegiatan yang mana sikap tersebut memuat mental, keterampilan dan sikap yang harus dimiliki dan dipersiapkan selama melakukan kegiatan tertentu. Kesiapan sangat penting untuk memulai suatu pekerjaan maupun suatu tantangan , karena dengan memiliki kesiapan, pekerjaan dan tantangan apapun akan dapat teratasi dan dapat dikerjakan dengan lancar serta memperoleh hasil yang baik.

Kesiapan bagi mahasiswa sangatlah penting. Hal ini dikarenakan setelah lulus kuliah, sebagian atau semua mahasiswa akan menghadapi satu jenjang hidup yang lebih tinggi yaitu bekerja. Mahasiswa yang akan menjadi calon pekerja akan merasakan bahwa bekerja itu tidaklah mudah dan banyak tantangan . Semua jenis pekerjaan perlu dipersiapkan terlebih dahulu karena memiliki tantangan. Pekerjaan serendah apapun perlu ada persiapan untuk dapat melakukannya.

ASEAN Economic Community 2015

ASEAN *Economic Community* (AEC) 2015 merupakan suatu program bagi negara-negara ASEAN untuk lebih meningkatkan kualitas ekonomi khususnya perdagangan agar menjadi sebuah akses yang lebih mudah seperti menerapkan penghapusan (*Free Trade Area*) Untuk mewujudkan sebuah *single market* (Kimah, 2013).

Peran Mahasiswa Akuntansi dalam ASEAN Economic Community 2015

Prof. Jerry Courvisanos, guru besar *University of Ballarat*, Australia dalam *International Conference, Directions and Strategies Response to Asean Economic Community 2015* mengatakan bahwa dalam menanggapi AEC adalah bukan dengan persaingan melainkan dengan kolaborasi antar negara dan kemampuan mahasiswa dari aspek intelektualitas, kecerdasan dan penguasaan wawasan keilmuan. Ilmu dan wawasan yang dimiliki selain akan memperluas cakrawala pandangan, juga memberikan bekal teoritis maupun praktis dalam pemecahan masalah.

Mahasiswa akuntansi juga harus memiliki semangat juang yang tinggi, berpikiran kritis, dan berkepedulian sosial yang tinggi serta mampu menjadi agen dalam mengembangkan perekonomian Indonesia dengan berani beruwirusaha untuk menciptakan lapangan pekerjaan yang baru dan bisa memotivasi untuk mahasiswa lainnya (Astuti, 2011).

Keilmuan Akuntansi

Akuntansi adalah ilmu yang mempelajari tentang perekayasaan yang dimana selalu dapat dikembangkan dalam berbagai perubahan lingkungan bisnis yang semakin pesat dan seperangkat pengetahuan yang mempelajari perekayasaan penyediaan jasa berupa informasi keuangan kuantitatif suatu unit organisasi dan cara penyampaian (pelaporan) informasi tersebut kepada pihak yang berkepentingan untuk dijadikan dasar dalam pengambilan keputusan ekonomi.

Soft Skill

Menurut Elfindri dkk (2011), *soft skills* didefinisikan sebagai keterampilan dan kecakapan hidup, baik untuk sendiri, berkelompok, atau bermasyarakat, serta dengan Sang Pencipta. Dengan mempunyai *soft skills* membuat keberadaan seseorang akan semakin terasa di tengah masyarakat. Keterampilan akan berkomunikasi, keterampilan emosional, keterampilan berbahasa, keterampilan berkelompok, memiliki etika dan moral, santun dan keterampilan spiritual.

Dalam tantangan era *ASEAN Economic Community 2015* ini mahasiswa diharuskan memiliki beberapa soft skill untuk menunjang mahasiswa kedepannya sehingga sangat mereka merasa siap untuk menghadapi segala tantangan dalam persaingan di era globalisasi kedepan. Soft skill yang dimaksud adalah kemampuan bahasa Inggris dan penggunaan pengelolaan teknologi informasi serta pengalaman berorganisasi. Oleh karena itu mahasiswa akuntansi harus memiliki beberapa soft skill tersebut untuk menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community 2015*.

Dalam penelitian ini yang dimaksudkan pada teori kesiapan terhadap:

1. Pemahaman mahasiswa yaitu bagaimana mereka memahami dan mengetahui tentang informasi *ASEAN Economic Community* 2015 dan apa saja yang menjadi manfaat, tantangan dan ancaman serta hal apa saja yang dibutuhkan mahasiswa akuntansi khususnya dalam persiapan *ASEAN Economic Community* 2015.
2. Keilmuan Akuntansi yaitu bagaimana kesiapan mahasiswa memahami dan menguasai beberapa mata kuliah seperti pengantar akuntansi, akuntansi keuangan menengah dan lanjutan serta teori akuntansi dan kemampuan dalam mengaudit sebagai keilmuan akuntansi dan beberapa standar yang harus dimiliki minimal oleh seorang mahasiswa akuntansi dalam menghadapi *ASEAN Economic Community* 2015.
3. *Soft Skill* yaitu bagaimana kesiapan *soft skill* mahasiswa pada tantangan *ASEAN economic Community* 2015 diharuskan memiliki beberapa *soft skill* untuk menunjang mahasiswa kedepannya sehingga sangat mereka merasa siap untuk menghadapi segala tantangan dalam persaingan di era globalisasi kedepan. *Soft skill* yang dimaksud adalah kemampuan bahasa inggris dan penggunaan pengelolaan teknologi informasi serta pengalaman berorganisasi. Oleh karena itu mahasiswa akuntansi harus memiliki beberapa *soft skill* tersebut untuk menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community* 2015.

Oleh karena itu, Hipotesis yang diajukan pada penelitian ini adalah

- H₁: Pemahaman *Asean Economic Community* mempunyai pengaruh positif terhadap kesiapan dalam menghadapi *ASEAN Economic Community* 2015.
- H₂: Keilmuan Akuntansi mempunyai pengaruh positif terhadap kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community* 2015.
- H₃: *Soft Skill* mempunyai pengaruh positif terhadap kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community* 2015.

C. METODOLOGI PENELITIAN

Populasi dan Sampel

Populasi Penelitian

Populasi dari penelitian ini adalah seluruh Mahasiswa Jurusan Akuntansi Unila.

Sampel Penelitian

Mengingat besarnya jumlah populasi pada penelitian ini, maka pengambilan sampel dilakukan dengan metode *purposive judgment sampling* dengan membagikan kuesioner sesuai dengan yang dikendaki oleh peneliti pada mahasiswa akuntansi unila angkatan 2011 dan 2012 karena pada angkatan ini mahasiswa sudah mengambil mata kuliah pengantar akuntansi, keuangan menengah, akuntansi keuangan lanjutan dan sudah atau sedang mengambil teori akuntansi dan yang kedua pada angkatan ini sudah cukup lama menimba ilmu di akuntansi sehingga dapat merasakan selama 3 dan 4 tahun kurang lebih tentang keilmuan akuntansi dan pengalaman mereka yang didapatkan di Jurusan Akuntansi FEB Unila.

Jenis dan Sumber Data

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer yang didapatkan langsung dari responden.

Variabel Penelitian

Variabel yang diukur dalam penelitian ini adalah:

1. Variabel independen yaitu Pemahaman *ASEAN Economic Community* 2015, Keilmuan Akuntansi, *Soft Skill*. Dalam mengukur variable independen ini di dapatkan dengan menggunakan kuesioner yang telah dimodifikasi dibagian variabelnya serta jumlah dari pertanyaannya dari Andadari (2013).
ASEAN Economic Community (AEC) 2015 merupakan suatu program bagi negara-negara ASEAN untuk lebih meningkatkan kualitas ekonomi khususnya perdagangan agar menjadi sebuah akses yang lebih mudah seperti menerapkan penghapusan (*Free Trade Area*) Untuk mewujudkan sebuah *single market*.
keilmuan akuntansi didefinisikan sebagai bidang ilmu (*science*), maka dalam akuntansi ada teori praktik akuntansi tidak hanya didasarkan pada kebiasaan yang ada, tetapi juga dilandasi oleh suatu teori akuntansi yang meliputi konsep dasar dan prinsip-prinsip akuntansi, yang harus dipegang oleh para praktisi untuk mempertahankan dan menjaga kelayakan dan keandalan informasi keuangan yang dihasilkan.
soft skills didefinisikan sebagai keterampilan dan kecakapan hidup, baik untuk sendiri, berkelompok, atau bermasyarakat, serta dengan Sang Pencipta.
2. Variabel dependen atau terikat adalah kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community* 2015 yang diadopsi dari penelitian Andadari (2013).

Teknik Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan cara *survey*.

Instrumen Penelitian

Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner.

Uji Validitas dan Reliabilitas

Validitas adalah suatu ukuran yang menunjukkan tingkat-tingkat kevalidan atau kesahihan suatu instrumen, suatu instrumen yang valid atau sah memiliki validitas yang tinggi. Sementara itu, reliabilitas menunjukkan sejauh mana suatu pengukuran dapat menghasilkan hasil yang stabil bila dilakukan pengukuran ulang kepada subyek yang sama.

Analisis Data

Analisis data digunakan untuk mengetahui hubungan antar variabel (variabel X dan variabel Y), sehingga dapat ditarik kesimpulan apakah hipotesis diterima atau ditolak.

Analisis Regresi Ganda

Dari analisis tersebut nantinya dapat diketahui variabel independen mana yang berpengaruh secara signifikan terhadap variabel dependennya. Berdasarkan rumusan masalah dan kerangka pemikiran teoritis yang telah diuraikan sebelumnya, maka model penelitian yang dibentuk adalah sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Dimana:

Y : Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan *ASEAN Economic Community* 2015

α : Konstanta

β_n : Koefisiensi regresi

X_1 : Pemahaman tentang *ASEAN Economic Community* 2015

X_2 : Keilmuan Akuntansi

X_3 : Soft Skill

e : Standar error (faktor pengganggu di luar model)

Koefisien Determinasi

Guna mengetahui seberapa besar variabel bebas mempengaruhi variabel terikat, perlu diketahui nilai koefisien determinasi R^2 karena nilai variabel bebas yang diukur terdiri dari nilai rasio *absolute* dan nilai perbandingan, kegunaan dari R^2 adalah untuk mengukur besarnya persentase dari variabel bebas terhadap variabel terikat.

Rancangan Pengujian Hipotesis

Perhitungan atau analisis pada penelitian ini memanfaatkan program *Statistical Package for Social Sciences* (SPSS) Versi 21.0 *for Windows*.

Uji F (*Anova*)

Statistik uji F digunakan untuk mengetahui signifikan atau tidaknya variabel independen yakni pengaruh tantangan *ASEAN Economic Community* 2015.

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Data

Penelitian ini menggunakan data primer dengan menyebarkan kuesioner. Kuesioner yang disebar sebanyak 100 pada angkatan 2011 dan 2012. Dari kuesioner yang disebar hanya 90 yang kembali dan yang tidak kembali Hasil analisis pengembalian kuesioner disajikan pada tabel 1.

Tabel 1
Deskripsi Data

NO	Keterangan	Jumlah	Persentase
1	Kuesioner yang dikirim ke responden	100	100%
2	Kuesioner yang kembali	90	90 %
3	Kuesioner yang tidak kembali	10	10 %

Sumber:: Data primer diolah, 2015

Dalam penelitian ini yang menjadi responden adalah Mahasiswa Akuntansi Unila dan yang menjadi objek adalah mahasiswa akuntansi angkatan 2011 dan 2012 FEB Unila. Berikut tabel demografi responden dalam penelitian ini.

Tabel 2
Demografi Responden

Keterangan	Jumlah Orang	Persentase per 100 (%)
Jenis Kelamin 1. Laki-Laki 2. Perempuan	30 60	33% 67 %
Angkatan 1.2011 2. 2012	50 40	56% 44%
IPK 1. <2.50 2. 2.51-3.00 3. 3.01-350 4. >3.50	0 3 39 48	0% 3% 43% 54%
Score TOEFL 1. 340-400 2. 401-450 3. 451-500 4. 501-550 5. > 550	16 28 38 5 3	18% 31% 42% 6% 3%
Kegiatan lembaga yang diikuti 1. BEM 2. DPM 3. HIMAKTA 4. Lain-lain	9 2 29 50	10% 2 32 56%

Organisasi		
1. EEC	16	18%
2. KSPM	35	39%
3. PILAR	3	3%
4. MAHAPEL	2	2%
5. ROIS	34	38%

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Dari tabel 2 di atas menunjukkan bahwa responden perempuan lebih banyak dibandingkan laki-laki yaitu sebesar 67% dan jumlah angkatan yang paling banyak mengisi kuesioner adalah angkatan 2011 yaitu sebesar 56%. Sebagian besar IPK mahasiswa akuntansi 3.01-.350 yaitu sebesar 43% dan Score kemampuan Bahasa Inggris TOEFL mahasiswa diatas 500 paling yaitu hanya sebesar 9 % dan sebagian besar mahasiswa sudah cukup aktif dengan mengikuti kelembagaan di luar jurusan serta organisasi yang paling banyak diikuti mahasiswa adalah KSPM yaitu sebesar 39%.

Pada penelitian ini juga peneliti menambahkan data soal keilmuan akuntansi untuk mendukung variabel keilmuan akuntansi yang dapat menjadi salah satu ukuran untuk mengukur kemampuan kesiapan mahasiswa akuntansi dari segi keilmuan dengan memberikan pertanyaan benar atau salah pada soal yang ditanyakan kepada responden dan juga peneliti menambahkan daftar pertanyaan kepada responden tentang kelanjutan mereka dan pendapat mereka mengenai program yang dapat mendukung peningkatan kualitas dan pengembangan di jurusan akuntansi FEB Unila itu sendiri. Berikut tabel hasil responden soal keilmuan dan pendapat mereka mengenai rencana ke depan dan program ke depan.

Tabel 3
Soal Keilmuan Akuntansi

Keterangan Soal Keilmuan	Jawaban Benar	Benar	Salah	Persentase Mahasiswa yang menjawab benar
Pengantar Akuntansi	Benar	62	28	69%
Akuntansi Keuangan Menengah	Salah	48	42	47%
Akuntansi Keuangan Lanjutan	Benar	33	57	37%
Audit	Benar	79	11	88%
Pajak	Benar	34	56	38%
Teori Akuntansi	Benar	40	50	44%
Sistem Pengendalian Manajemen	Benar	57	33	63%

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Dari tabel 3 di atas dapat disimpulkan bahwa hanya ada pada 3 keilmuan akuntansi yang mahasiswa menjawab dengan benar diatas 50 % yaitu pengantar akuntansi, audit dan sistem pengendalian manajemen sedangkan 4 pada keilmuan yang lain mahasiswa yang menjawab benar di bawah 50%. Sehingga dapat ditarik kesimpulan bahwa mahasiswa mahasiswa harus lebih meningkatkan lagi kemampuan keilmuan akuntansinya sehingga kedepannya dapat siap bersaing dan siap dalam kesiapan tantangan *ASEAN Economic Community* 2015.

Tabel 4
Opini Mahasiswa

Keterangan	Jumlah	Persentase %
1. Melanjutkan Studi		
a. Ya	78	87%
b. Tidak	12	13%
jika YA.		
a. Profesi	20	25%
b. Pendidikan magister	13	17%
c. Magang	3	4%
d. Pegawai	35	45%
e. Wirausaha	7	9%
2. Perlunya program pendukung di FEB		
a. Ya	77	86%
b. Tidak	13	14%
Jika Ya.		
a. Persiapan tes CPA	15	19%
b. <i>Internasional Class</i>	18	24%
c. <i>Exchange Program</i>	24	31%
d. <i>Internship Program</i>	10	13%
e. <i>Partnership Program</i>	10	13%

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Dari tabel 4 di atas dapat disimpulkan bahwa mahasiswa yang ingin melanjutkan ke jenjang cukup sangat tinggi yaitu ada 87% dan 12 % tidak ingin melanjutkan kejenjang lebih tinggi dan 35 % mahasiswa akuntansi Unila nantinya ingin menjadi pegawai baik diperusahaan swasta maupun instansi pemerintahan. Dari data di atas juga dapat ditarik kesimpulan bahwa hanya 86% mahasiswa yang setuju dengan adanya program tambahan baru untuk diterapkan di jurusan maupun fakultas untuk meningkatkan kesiapan mahasiswa dalam menghadapi persaingan global kedepannya dan dari 87% mahasiswa yang setuju mereka sangat setuju dengan diadakannya program baru yaitu exchange program yang berada di peringkat pertama dengan jumlah 35% lebih besar dibandingkan dengan program lainnya untuk peningkatan pengembangan maupun *skill* mahasiswa tersebut.

Statistik Deskriptif

Analisis stastistik deskriptif dalam suatu penelitian digunakan untuk memberikan

gambaran atau deskripsi mengenai variable-variabel penelitian yakni kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community* 2015, pemahaman tentang AEC, keilmuan akuntansi, dan *soft Skill*. Hasil pengujian statistik deskriptif disajikan pada tabel berikut:

Tabel 5
Descriptive Statistics

	N	Mini mum	Maxi mum	Mean	Mo dus	Std. Devi ation
Kesiapan Dalam Tantangan AEC 2015 (Y)	90	2.0	5.0	3.922	4	.5005
Pemahaman ASEAN Economic (X1) Community 2015	90	2.0	5.0	4.226	4	.4891
Keilmuan Akuntansi (X2)	90	1.0	5.0	4.214	3	.4842
Soft Skill (X3)	90	1.0	5.0	3.890	3	.4585
Valid N (listwise)	90					

Sumber: Data Primer diolah, 2015

Berdasarkan hasil analisis tabel deskriptif pada tabel 4.2 terdapat sejumlah 90 responden. Nilai minimum masing-masing variabel yaitu Y sebesar 2.0 sedangkan untuk X1 sebesar 2, X2 sebesar 1 dan X3 sebesar 1. Nilai maximum masing-masing variabel yaitu Y sebesar 5.0 sedangkan untuk X1, X2 dan X3 sebesar 5.0. Nilai mean masing-masing variabel yaitu Y sebesar 3.922 sedangkan untuk X1 sebesar 4.266, X2 sebesar 4.214 dan X3 sebesar 3.890. Sedangkan untuk standar deviasi variabel Y yaitu 0.5005 dan variabel X1 standar deviasai sebesar 0.4891 variabel X2 standar deviasi sebesar 0.4842 dan variabel X3 standar deviasi sebesar 0.4585.

Pengujian Validitas dan Realibilitas

Uji Validitas

Uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Hasil perhitungan uji validitas disajikan dalam tabel berikut ini:

Tabel 6
Hasil Uji Validitas

Item Pertanyaan	KMO-MSA	Keterangan
Kesiapan Menghadapi AEC	0,721	Valid
Pemahaman AEC	0,754	Valid
Keilmuan Akuntansi	0,792	Valid
<i>Soft Skill</i>	0,736	Valid
Kesimpulan		Semua Valid

Sumber: Data primer diolah, 2015

Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas terhadap instrumen penelitian (kuesioner) dilakukan untuk menguji apakah hasil pengukuran dapat dipercaya.

Table 8
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.362	2.140		.169	.866
Pemahaman AEC	.203	.104	.238	1.949	.055
¹ Keilmuan Akuntansi	.174	.087	.236	1.995	.049
<i>Soft Skill</i>	.288	.056	.423	5.169	.000

a. Dependent Variable: Kesiapan dalam menghadapi AEC 2015

Tabel 7
Hasil Uji Reliabilitas

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	Angka Standar Reliabilitas	Keterangan
Kesiapan Menghadapi AEC	0,695	0,60	Reliabel
Pemahaman AEC	0,726	0,60	Reliabel
Keilmuan Akuntansi	0,825	0,60	Reliabel
<i>Soft Skill</i>	0,765	0,60	Reliabel

Sumber : Data primer diolah, 2015

Pengujian Hipotesis
Hasil Pengujian Regresi

Untuk mengetahui hubungan dua atau lebih variabel independen dengan satu variabel dependen maka akan digunakan pengujian menggunakan regresi linier berganda untuk dapat membuktikan pengaruh yang terdapat dalam hipotesis penelitian.

Sumber: Data primer diolah, 2015

Berdasarkan tabel 8 di atas diketahui bahwa nilai koefisien dari persamaan regresi. Dalam penelitian ini persamaan regresi yang digunakan yaitu:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + e$$

Dimana:

Y : Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan *ASEAN Economic Community* 2015

α : Konstanta

β_n : Koefisiensi regresi

X_1 : Pemahaman tentang *ASEAN Economic Community* 2015

X_2 : Keilmuan Akuntansi

X_3 : Soft Skill

e : Standar error (faktor pengganggu di luar model)

Berdasarkan output pada tabel 8 di atas didapatkan model persamaan regresi:

$$\text{Kesiapan AEC} = 7,000 + 0,716 \text{ Pemahaman AEC} + 0,070 \text{ Keilmuan Akuntansi} + 0,042 \text{ Soft Skill} + \epsilon_i$$

Koefisien Determinasi (R^2)

Koefisien determinasi digunakan untuk mencari kontribusi variabel independen terhadap variabel dependen.

Tabel 9
Koefesien Determinasi

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.700 ^a	.489	.472	1.8192

- a. Predictors: (Constant), Soft Skill, Pemahaman AEC, Keilmuan Akuntansi
- b. Dependent Variable: Kesiapan dalam Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan *ASEAN Economic Community* 2015

Sumber: Data primer diolah, 2015

Pada tabel 9 di atas menunjukkan bahwa besaran adjusted R² adalah 0,472, hal ini berarti 47,2% variasi ketepatan kesiapan dalam tantangan AEC dapat dijelaskan oleh variasi dari ketiga variabel independen yaitu pemahaman AEC, keilmuan akuntansi, dan *soft skill*. Sedangkan sisanya 52,8% (100% - 47,2%) dijelaskan oleh sebab-sebab yang lain di luar yang diteliti.

Uji Signifikan Simultan (Uji Statistik F)

Uji statistik F pada dasarnya menunjukkan apakah semua variabel independen atau bebas yang dimasukkan dalam model mempunyai pengaruh bersama-sama terhadap variabel dependen/terikat (Ghozali, 2013). Uji mengenai statistik F disajikan pada tabel berikut:

Tabel 10
Hasil Uji Signifikan Simultan (Uji Stastistik F)
ANOVA^a

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	272.778	3	90.926	27.475	.000 ^b
Residual	284.611	86	3.309		
Total	557.389	89			

- a. Predictors: (Constant), Soft Skill, Pemahaman AEC, Keilmuan Akuntansi
- b. Dependent Variable: Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan *ASEAN Economic Community* 2015

Sumber: Data primer diolah, 2015

Dari uji ANOVA atau F test di atas didapat nilai F hitung sebesar 27,475 dengan probabilitas 0,000. Karena probabilitas jauh lebih kecil dari 0,05, maka model regresi dapat digunakan untuk memprediksi kesiapan dalam menghadapi AEC dan pemahaman AEC, keilmuan akuntansi dan soft *skill* secara bersama-sama berpengaruh terhadap kesiapan dalam menghadapi AEC 2015.

Hasil Pengujian Hipotesis

Dalam penelitian ini, pengujian hipotesis dilakukan untuk melihat hasil dari uji pengaruh antara variable independen dengan variabel dependen.

Tabel 11
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	.362	2.140		.169	.866
Pemahaman AEC (X1)	.203	.104	.238	1.949	.055
¹ Keilmuan Akuntansi (X2)	.174	.087	.236	1.995	.049
<i>Soft Skill</i> (X3)	.288	.056	.423	5.169	.000

a. Dependent Variable: Kesiapan dalam menghadapi AEC 2015 (Y)

Sumber: Data primer diolah, 2015

Sehingga dapat disimpulkan dalam penelitian ini bahwa variabel kesiapan dalam menghadapi tantangan dapat dipengaruhi oleh variabel Keilmuan Akuntansi dan *Soft Skill*.

Pembahasan

Dalam penelitian ini, analisis yang digunakan adalah analisis regresi berganda. Dalam pengolahan data ini menggunakan SPSS 21 (*Statistical Package for Social Science*). Berikut merupakan hasil pengujian hipotesis yang telah dilakukan oleh peneliti:

Tabel 12
Hasil Pengujian Hipotesis

Hipotesis	Hasil
H1: Pemahaman AEC berpengaruh positive dengan kesiapan dalam menghadapi AEC 2015	Tidak Di Dukung
H2: Keilmuan Akuntansi berpengaruh positive dengan kesiapan dalam menghadapi AEC 2015	Di Dukung
H3: <i>Soft Skill</i> berpengaruh positive dengan kesiapan dalam menghadapi AEC 2015	Di Dukung

Sumber: Data primer diolah, 2015

Pengaruh Pemahaman AEC terhadap Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan ASEAN Economic Community 2015

Hipotesis pertama (H1) yang menyebutkan bahwa tidak terdapat pengaruh positif antara pemahaman mahasiswa dengan kesiapan terhadap tantangan *ASEAN Economic Community 2015* atau kata lain hipotesis ini tidak di dukung dan sesuai dengan penelitian yang telah dilakukan oleh Andadari 2013. Dalam hal ini dapat dilihat bahwa tidak ada hubungan positif antara pemahaman mahasiswa dengan kesiapan mereka terhadap tantangan AEC tersebut karena pemahaman saja tidak cukup untuk mengukur apakah mahasiswa tersebut siap atau tidak menghadapi tantangan AEC 2015. Dan juga ada beberapa hal pengaruh dimana masih banyak mahasiswa yang mengikuti organisasi yang belum menunjang atau membantu mahasiswa dalam pemahaman tentang AEC karena mahasiswa focus terhadap skill yang diajarkan pada organisasi tersebut dimana pada data demografipun jumlah mahasiswa yang mengikuti organisasi di luar lembaga fakultas paling banyak sebesar 56% sehingga berpengaruh pada perspektif mahasiswa terhadap pemahaman mereka mengenai AEC 2015.

Pengaruh Keilmuan Akuntansi terhadap Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan ASEAN Economic Community 2015

Hipotesis kedua (H2) yang menyebutkan bahwa ada pengaruh positif antara keilmuan akuntansi dengan kesiapan terhadap tantangan *ASEAN Economic Community 2015* dengan kata lain hipotesis ini di dukung dan sesuai dengan penelitian Suttipun (2014)) yang menyatakan ada hubungan positif antara kemampuan ilmu akuntansi mahasiswa akuntansi Thailand dengan kesiapan terhadap tantangan AEC tersebut. Dapat dilihat juga pada hasil responden dimana jumlah mahasiswa yang mendapatkan IPK diatas 3.00 cukup besar dan menjadi salah satu indikator dimana ketika menghadapi tantangan AEC 2015 mahasiswa memiliki IPK yang cukup baik yaitu minimal 3.00 sehingga pada hipotesis ini pada keilmuan akuntansi berpengaruh positif pada

kesiapan mahasiswa dalam menghadapi tantangan AEC 2015 tersebut.

Pengaruh Soft Skill terhadap Kesiapan Dalam Menghadapi Tantangan ASEAN Economic Community 2015

Hipotesis ketiga (H3) yang menyebutkan bahwa ada hubungan positif antara *soft skill* dengan kesiapan terhadap tantangan *ASEAN Economic Community 2015* atau kata lain hipotesis pada penelitian ini di dukung dan sesuai dengan penelitian Sinlarat (2011) dan Suttipun (2014) serta Kunklaw (2014) yang menyatakan ada hubungan positif antara *soft skill* mahasiswa akuntansi Thailand dengan kesiapan terhadap tantangan *ASEAN Economic Community 2015*. Hal ini disebabkan beberapa mahasiswa memiliki kemampuan Bahasa Inggris, komunikasi, dan *skill* secara teknikal yang baik dan sudah ada beberapa mahasiswa yang cukup aktif dalam berorganisasi baik di internal maupun eksternal. Dan juga mahasiswa telah mengikuti forum di level nasional maupun internasional. sehingga hal tersebut cukup menambah *skill* mahasiswa akuntansi Unila sehingga pada penelitian ini hipotesis di dukung.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan penelitian dapat ditarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Variabel pemahaman AEC (X1) tidak mempunyai pengaruh yang signifikan sedangkan variabel keilmuan akuntansi (X2) dan *Soft Skill* (X3) mempunyai hubungan yang signifikan dengan arah positif terhadap kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN Economic Community 2015*.
2. Mahasiswa Akuntansi Unila dapat menambah wawasan mereka tentang *Asean Economic Community* dari sisi manfaat, tantangan dan ancaman sehingga mahasiswa dapat lebih mempersiapkan diri mereka untuk bersaing di era AEC 2015 karena masih banyak mahasiswa yang belum mengerti maksud dari AEC 2015 sendiri. Mahasiswa akuntansi Unila seharusnya mengikuti kelembagaan atau organisasi kampus yang dapat menunjang peningkatan pemahaman mereka dalam memahami AEC 2015 karena 56% mahasiswa akuntansi Unila mengikuti lembaga dan organisasi di luar tersebut seperti UKMBS, MENWA dan lain-lain.
3. Mahasiswa Akuntansi Unila dapat meningkatkan keilmuan akuntansi mereka sehingga dapat mencapai IPK minimal yang menjadi standar untuk menghadapi tantangan AEC 2015 dimana juga dengan IPK yang besar salah satu menjadi kelebihan mahasiswa untuk mendaftar pekerjaan maupun salah satu jadi tolak ukur apakah mahasiswa tersebut cukup memiliki kemampuan yang dimaksud atau belum maka dari itu diharapkan mahasiswa akuntansi dapat menjaga IPK mereka minimal 3.00
4. Sebesar 87 atau 78 dari 90 mahasiswa akuntansi Unila akan melanjutkan studi mereka dan ingin menjadi pegawai Sebesar 31 % atau 24 mahasiswa dari 90 mahasiswa memilih *exchange program* sebagai program tambahan atau pendukung yang dimana nantinya dapat lebih mempersiapkan mahasiswa akuntansi dalam menghadapi tantangan AEC 2015. Karena diharapkan dari program ini dapat membantu peningkatan keilmuan akuntansi mahasiswa pada beberapa mata kuliah yang dimana mahasiswa masih kurang.

5. Mahasiswa Akuntansi Unila dapat meningkatkan kemampuan Bahasa Inggris mereka minimal 500 karena dilihat dari hasil responden masih sangat sedikit jumlah mahasiswa yang memiliki kemampuan bahasa Inggris yang baik karena ketika bersaing di AEC 2015 diharuskan memiliki kemampuan bahasa Inggris yang baik dimana sebagai tambahan nilai *branding* dan nilai jual kita ketika akan bersaing di AEC 2015.
6. Mahasiswa Akuntansi harus juga aktif dalam berorganisasi baik secara internal maupun eksternal di kampus sehingga makin banyak atau ada peningkatan mahasiswa akuntansi yang mengikuti kegiatan di forum nasional maupun internasional serta dapat menambah skill mereka dalam penggunaan teknologi informasi serta beberapa software yang dikhususkan untuk mahasiswa akuntansi sehingga kedepannya mahasiswa dapat lebih siap untuk bersaing dengan mahasiswa asing maupun pekerja asing yang masuk ke Indonesia.

Keterbatasan Penelitian

Peneliti mengakui bahwa penelitian ini masih jauh dari kata sempurna dan masih terdapat keterbatasan-keterbatasan yang ada. Beberapa keterbatasan dalam penelitian ini antara lain:

1. Responden yang terlibat dalam penelitian ini adalah mahasiswa akuntansi Unila angkatan 2011 dan 2012 . Diharapkan untuk penelitian selanjutnya, agar dapat menambahkan objek penelitian yang ingin dijadikan penelitian.
2. Variabel dalam penelitian ini hanya menggunakan 3 variabel independen yaitu pemahaman *ASEAN Economic Community*, keilmuan akuntansi dan *soft skill* .
3. Dalam menentukan sampel, peneliti menggunakan metode *purposive judgment sampling*.
4. Penyebaran kuesioner dilakukan dengan menggunakan penyebaran kuesioner dengan metode *survey* tanpa melakukan *interview* secara langsung.

Saran

Saran yang diajukan untuk penelitian selanjutnya yaitu:

1. Bagi mahasiswa perlu meningkatkan pemamahaman mereka tentang *ASEAN Economic Community* 2015 yang dimilikinya agar lebih dapat mendukung dalam hal kesiapan dalam menghadapi tantangan *ASEAN ECONOMIC COMMUNITY* 2015 sehingga makin melakukan persiapan tentang hal tersebut.
2. Seorang mahasiswa harus lebih meningkatkan kemampuannya dalam keilmuan akuntansi sehingga kedepannya lebih banyak lulusan akuntansi unila yang siap dari segi keilmuan dalam menghadapi tantangan *Asean Economic Community* 2015.
3. Bagi mahasiswa seharusnya dapat meningkatkan kemampuan *soft skill* mereka yang dimaksud adalah kemampuan bahasa Inggris mereka, penggunaan teknologi informasi dan pengalaman organisasi karena pintar dalam keilmuan saja tidak cukup dalam menghadapi tantangan AEC diperlukan kemampuan komunikasi dan teknikal yang baik juga.
4. Untuk penelitian selanjutnya diharapkan bisa dapat menambah variabel lain yang diduga dapat mempengaruhi dalam kesiapan dalam menghadapi *ASEAN Economic Community* 2015.
5. Bagi pihak universitas, fakultas maupun jurusan dapat menambah beberapa program yang dimana itu dapat meningkatkan kapasitas dan skill mahasiswa akuntansi unila sehingga kedepannya banyak alumni maupun lulusan akuntansi unila yang siap bersaing di era AEC 2015 maupun global. Dan juga pihak jurusan harapannya dapat mengadakan pelatihan dalam penggunaan beberapa *software* akuntansi karena itu sangat dibutuhkan dan menjadi nilai *plus* bagi mahasiswa akuntansi unila karena masih banya mahasiswa yang asing dengan beberapa *software* akuntansi tersebut

6. Bagi Lembaga Untuk pihak jurusan maupun fakultas diperlukan suatu program-program terbaru yang dapat mendukung mahasiswa akuntansi khususnya dalam mempersiapkan mereka dalam persaingan global seperti melakukan kerja sama dengan pihak kampus lain, membuat program pertukaran pelajar, program persiapan tes CPA bagi mereka yang ingin menjadi auditor, dan internship program untuk membuat mereka lebih siap dalam menghadapi dunia kerja nantinya sehingga kedepannya banyak lulusan maupun alumni akuntansi unila yang telah siap dan sukses dalam persaingan global yang semakin kompetitif.

Daftar Pustaka

- Andadari, Roos. 2013. *Persepsi Mahasiswa Indonesia dalam Pemberlakuan Masyarakat ASEAN*. SKRIPSI. Universitas Kristen Satya Wacana. Salatiga
- Anya, Syala T. 2013. Kesiapan Sumber Daya Manusia Indonesia Menghadapi Asean Economic Community 2015. <http://bem.ugm.ac.id?p=109> (7 Oktober 2013)
- Asean Secretariat News. 2015. EU-ASEAN Policy Dialogue on Human Rights AICHR, ACWC, ACW, ACMW, ASEC Visit to Brussels. Diakses dari <http://www.asean.org> (diunduh 21 September 2013)
- Astuti, Riani Dwi. 2011. Kontribusi Mahasiswa Dalam Mengembangkan Perekonomian Indonesia Melalui Wirausaha. <http://sayabermainkata.wordpress.com/2011/02/07/kontribusi-kreatifitas-mahasiswa-dalam-mengembangkan-perekonomian-indonesia-melalui-wirausaha> (10 November 2013)
- Ban-PT. 2015. 52 Universitas Jurusan Akuntansi Terbaik di Indonesia Peringkat A. Diakses dari <http://ban-pt.universitas.blogspot.com/2015/04/universitas-jurusan-akuntansi-terbaik-di-indonesia.html>
- Buku Menuju ASEAN Community 2015 oleh Departemen Perdagangan Republik Indonesia, 2012
- Diah, Martina Purwaning. 2013. Sudah Siapkah Indonesia Menghadapi Asean Economic Community 2015. Diakses dari: <http://martinafiaub.wordpress.com/2013/06/13/sudah-siapkah-indonesia-menghadapi-asean-community20157> (di unduh Oktober 2013)

- Elfindri, dkk. 2011. *Pendidikan Karakter*. Baduose Media: Jakarta
- Elizabeth Chelin. 2014. Kesiapan Akuntan Indonesia menghadapi ASEAN *Economic Community* 2015. Diakses dari <http://suara-mahasiswa14.blogspot.com/2014/11/kesiapan-akuntan-indonesia-menghadapi.html> (Di unduh 10 November 2014)
- Hariwijaya dan Triton. 2011. *Pedoman Penulisan Ilmiah Skripsi dan Tesis*. Jakarta: Oryza
- Indriantoro, Nur dan Supomo, Bambang. 2011. *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama. BPFE-Yogyakarta: Anggota IKAPI
- Inspirasi, Waffa.2013. Peran dan Fungsi Mahasiswa. Diakses dari <http://wafaurwatul.blogspot.com/2013/02/peran-dan-fungsi-mahasiswa-dalam.html> (di unduh 10 November 2014)
- International Conference, Direction and Strategis Response to ASEAN Community 2015. (2 November 2013)
- Islami Faizal Fajar.2012. Analisis Pengaruh *Hard Skill, Soft Skill*, dan Motivasi Terhadap Kinerja Tenaga Penjualan. *SKRIPSI*. Semarang. Universitas Diponegoro
- Iyo Mulyo. 2011. *Soft Skill dan Hard Skill*.
- Kamus Besar Bahasa Indonesia Online. 2010. KBBI (Kamus Besar Bahasa Indonesia) Offline Gratis. Diakses dari <http://ebsoft.web.id/kbbi-kamus-besar-bahasa-indonesia-offline-gratis/>
- Kimah, 2013, Ayo Kita Kenali ASEAN Jakarta: Direktorat Kerjasama ASEAN Kementrian Luar Negeri Republik Indonesia
- Kristianingrum Wahyu. 2012. Prinsip Historical Cost vs Fair Value. Diakses dari <http://wahyukristianingrumdechris.blogspot.com/2012/05/prinsip-historical-cost-vs-fair-value.html>
- Kunklaw, R. 2014. *The Readiness of Accounting Professionals toward ASEAN Economic Community. Thesis of Faculty of Management Science, Prince of Songkla University, Thailand*
- Latief.2015. Mahasiswa di Indonesia Cuma 4,8 Juta. Diakses dari <http://edukasi.kompas.com/read/2013/03/26/13202052/Mahasiswa.di.Indonesia.Cuma.4,8.Juta> (10 November 2013)
- Lolok. 2012. ASEAN Selayang Pandang. Jakarta: Dir. Jen. Kerjasama ASEAN Departemen Luar Negeri Republik Indonesia
- Martha, Asri Manurung. 2011. Pengaruh Sosialisasi Program ASEAN Goes To School Terhadap Opini Siswa/I di Sekolah SMPN1, SMAN4, SMK 10, dan SMA Al'Azhar. *JURNAL*. Medan. Universitas Sumatera Utara
- Nguyen, A., dan Gong, G. 2012. *Vietnamese accounting reform and international convergence of Vietnamese accounting standards. International Journal of Business and Management*, 7(10).26-37.

- Nunnally, Jum C. 1970. *Introduction to Psychological Measurement*.
- Ojan, Fauzan.2012.Peranan Mahasiswa dalam Pembanguna. Diakses dari http://ojan-jan.blogspot.com/2012/10/peranan-mahasiswa-dalam-pembangunan_21.html (10 November 2013)
- Rifai muhammad. 2015. Pembelajaran. Diakses dari <https://id.m.wikipedia.org/wiki/Pembelajaran>
- Sholeh, Persiapan Indonesia dalam Menghadapi AEC (*ASEAN ECONOMIC COMMUNITY*) 2015, e-Journal Ilmu Hubungan Internasional UNMUL, 2013, 1 (2)
- Sinlarat. 2011. *Study Strategy by Undeergraduate Standard Framework*. Bangkok: Chulalongkron University Printing House.
- Sugiyono. 2009. *Metode Penelitian Bisnis (Pendekatan Kuantitatif, Kualitatif, dan R&D)*. Bandung: Alfa Beta.
- Sumbar, Antara.2013.Mahasiswa Harus Siap Hadapi Masyarakat Ekonomi ASEAN.<http://www.antarasumber.com/berita/nasional/d/0/307749/mahasiswa-harus-siap-hadapi-masyarakat-ekonomi-asean.html> (di unduh 10 November 2014)
- Suttipun, Muttanachai.2014. The Readiness of Thai Accounting Students for the ASEAN Economic Community: An Exploratory Study. *JURNAL. Asian Journal of Business and Accounting* 7(2).
- Tjahotadi, Peran Mahasiswa untuk Indonesia dalam ASEAN Economic Community 2015. November 2013
- Universitas Lampung. 2014. FEB Resmikan “Certified Public Accountant of Indonesia”. Diakses dari <http://www.unila.ac.id/feb-resmikan-certified-public-accountant-of-indonesia/> (Di unduh 7 November 2014).
- Universitas Lampung. 2014. FEB Selarasakan Sertifikat ISO dengan Visi Misi Unila. Diakses dari <http://www.unila.ac.id/feb-selarasakan-sertifikat-iso-dengan-visi-misi-unila/>(Di unduh 7 November 2014)
- Universitas Lampung.2014. Gairah Kerjasama Internasional FEB Unila. Diakses dari <http://www.unila.ac.id/gairah-kerjasama-internasional-feb-unila/>(Di unduh 7 November 2014)
- Universitas Lampung. 2014. Sejarah Fakultas Ekonomi dan Bisnis. Diakses dari <http://www.unila.ac.id/sejarah-fakultas-ekonomi-dan-bisnis/>(Diunduh7 November 2014)
- Universitas Lampung. 2014. Terima Akreditasi Internasional Abest 21. Diakses dari <http://www.unila.ac.id/feb-unila-terima-akreditasi-internasional-abest-21/>(Di unduh 7 November 2014)

- Wahyudi. 2014. Kesiapan Sarjana Akuntansi Indonesia Dalam Menghadapi Masyarakat Economic Community 2015. *JURNAL*
- Wijaya, Tony. 2012. *Cepat Menguasai SPSS 20 untuk Olah dan Interpretasi Data*. Yogyakarta: Cahaya Atma Pustaka
- World Bank Group. 2014. Current Status Accounting and Auditing Profession In ASEAN Countries. *JURNAL*. World Bank
- Zoraya Pelu. 2009. Method of Qualitative. Diakses dari <http://zorayapelu.blogspot.com/2009/04/method-of-qualitative.html>

PENGARUH *MONITORING CONTROL* DAN INFORMASI *FUTURE BENEFIT* INVESTASI ALTERNATIF TERHADAP DE-ESKALASI KOMITMEN

Tuti Ferawati

Jurusan Akuntansi FEB Unila

A. Zubaidi Indra

Jurusan Akuntansi FEB Unila

Yenni Agustina

Jurusan Akuntansi FEB Unila

Email: yenni_shofa@yahoo.co.id

Abstract

This study examined the effect of monitoring control toward the de-escalation of commitment, the effect of information of future benefit of alternative investment toward the de-escalation of commitment, and the effect of monitoring control and information of future benefit of alternative investment toward de-escalation of commitment. This study was an experimental study with a 2x2 factorial design patterns between subject. 68 samples in this study were the student of S2 Master of Accounting Science Program (MLA) and PPA Faculty of Economics and Business, University of Lampung. Hypothesis was tested by using two ways Anova. The result of this study showed that the monitoring control had effect toward the de-escalation of commitment, the information of future benefit of alternative investment had effect toward the de-escalation of commitment, the monitoring control and the information of future benefit of alternative investment had no effect together toward de-escalation of commitment.

Keywords: *monitoring control, information of future benefit of alternative investment, de-escalation of commitment.*

A. PENDAHULUAN

Dalam konsep entitas bahwa harus adanya pemisahan wewenang antara prinsipal dan agen dalam kegiatan ekonomi termasuk juga dalam pengambilan keputusan seperti keputusan investasi. Dampak dari pemisahan ini yaitu terjadinya asimetri informasi, yang dalam hal ini pihak agen memiliki informasi yang lebih dibandingkan prinsipal. Adanya asimetris informasi tersebut memberikan kesempatan kepada pihak agen untuk menyalahgunakan wewenang yang diberikan pihak prinsipal. Salah satu bentuk yang dilakukan yaitu eskalasi komitmen, eskalasi komitmen sering didistilahkan dengan hal yang tidak rasional karena ketika ada suatu proyek yang mengindikasikan kegagalan namun upaya untuk terus berinvestasi dalam proyek tersebut tetap dilakukan. Sedangkan secara rasional proyek yang mengindikasikan kegagalan seharusnya dihentikan atau dialihkan ke dana yang lain untuk alternatif investasi lainnya. Tetapi terkadang manajer proyek tetap melanjutkan proyek walaupun adanya indikasi kegagalan pada proyek. Manajer tidak mampu untuk mengakhiri proyek yang bermasalah tersebut dan tetap melakukan tambahan alokasi dana terhadap proyek bermasalah tersebut. Tindakan peningkatan komitmen manajer terhadap proyek yang gagal tersebut disebut sebagai eskalasi komitmen dan merupakan tindakan yang tidak rasional. Fenomena eskalasi komitmen ini seperti “*throwing good money after bad money*” karena akan membuang-buang sumber daya dan menghindari peluang untuk menginvestasi pada investasi alternatif lainnya. Banyak faktor yang mempengaruhi sikap yang tidak rasional ini, baik dari kategori proyek (ukuran tujuan proyek dan tingkatan biaya dimasa depan untuk melanjutkan proyek), sosial (tekanan sosial seperti konsistensi, menyelamatkan muka, kepemimpinan dan justifikasi publik seperti pertanggungjawaban, kompetensi), organisasi/struktural (organisasi lambat dalam merespon dan mengubah kerugian akibat kekurangan informasi yang benar dalam memusatkan otoritas pembuatan keputusan), psikologi (optimisme dan *illusion of control*) (Contractor, 2007). Banyak penelitian yang telah dilakukan mengenai eskalasi komitmen. Conlon dan Parks (1987) dalam Tang Yan *et al.* (2011) menemukan bahwa 38% pembuat keputusan akan memilih eskalasi melalui survei di perusahaan asing. Chow *et al.* (2000) dalam Tang Yan *et al.* (2011) menemukan bahwa 93% manajer mengakui adanya eskalasi untuk berbagai tingkatan dalam perusahaan mereka, dimana 56% manajer percaya bahwa itu fenomena universal. Kadang-kadang perusahaan tetap mempertaruhkan pertahanan mereka pada produk baru utama padahal berisiko besar akan kegagalan produk baru adalah biasa dan mahal (Schmidt dan Calantone, 2009).

Jika ditinjau dari sisi manajer eskalasi komitmen merupakan tindakan rasional karena dapat menyelamatkan dan mempertahankan reputasi, tetapi jika ditinjau dari segi prinsipal tindakan eskalasi merupakan tindakan yang tidak rasional karena dapat menyebabkan kerugian yang berdampak pada kondisi keuangan perusahaan. Karena bersifat dapat merugikan perusahaan, sehingga perlu upaya untuk mengurangi tindakan tidak rasional agen yang *overcommitment* dalam pengalokasian dana pada proyek yang tidak memberikan keuntungan perusahaan. Perlu dikembangkan mekanisme de-eskalasi komitmen untuk mengurangi tindakan eskalasi komitmen manajer. Melalui de-eskalasi, proyek yang menyusahkan mungkin dapat dengan sukses dialihkan atau dengan pantas ditinggalkan (Keil dan Robey, 1999). Strategi de-eskalasi komitmen penting bagi perusahaan untuk mengurangi *overcommitment* dari manajer proyek yang melanjutkan proyek yang gagal. De-eskalasi dikaitkan dengan beberapa faktor seperti pergantian dalam manajemen proyek dan meningkatkan mekanisme *governance* termasuk *monitoring* dan evaluasi teratur kemajuan proyek. Banyak eskalasi proyek berjalan dengan rendahnya *monitoring* atau pemeriksaan. Melalui pemeriksaan proyek teratur dan diadakannya evaluasi, maka de-eskalasi komitmen untuk proyek yang gagal dapat di dukung (Drummond, 1995 dalam Keil dan Robey, 1999). *Monitoring* berupa pengukuran kinerja dari keputusan agen sebagai bagian dari tahap proses pengambilan keputusan termasuk dalam pengendalian keputusan yang terpisah dari

manajemen pengambil keputusan (Fama dan Jensen, 1983). *Monitoring* dan *control* merupakan variabel yang penting dimana rendahnya *monitoring* dan *control* dapat meningkatkan 20 kali lipat untuk kemungkinan eskalasi proyek. Ketika kemajuan proyek tidak di-*monitor* dan di-*control* maka akan melebihi *budget* dan *schedule*. Tidak memadainya *monitoring* dan *control* maka manajemen akan gagal untuk mendeteksi permasalahan atau gagal untuk mengambil tindakan yang tepat untuk merespon permasalahan yang terdeteksi. Tanpa *monitoring* dan *control* yang efektif, proyek yang bermasalah kemungkinan tidak terdeteksi dan tidak diperbaiki. Lemahnya *monitoring* dan *control* akan mendorong eskalasi dengan membiarkan proyek yang bermasalah diteruskan untuk menyerap sumber daya ketika seharusnya dihentikan atau dialihkan (Keil et al. 2003). Tindakan oportunistik agen dapat dikontrol oleh prinsipal melalui *monitoring*. *Monitoring control* sebagai bentuk pengawasan dan evaluasi proyek.

Pengambilan keputusan merupakan proses pemilihan dari berbagai informasi alternatif yang ada. Sehingga tidak relevan jika dalam pengambilan keputusannya manajer hanya berpatokan pada informasi negatif masa lalu tanpa mempertimbangkan informasi investasi alternatif lain yang lebih menguntungkan dimasa mendatang (*future benefit*). Peningkatan eskalasi terjadi ketika situasi keputusan tidak transparan dimana kurangnya informasi tentang tingkat pengembalian yang diharapkan dan kesempatan investasi alternatif (Karlsson et al., 2005). Penelitian terkait informasi *future benefit* (Efriyanti, 2005; Suwarni et al., 2011; Wildan, 2014) menyatakan berpengaruh positif terhadap pengurangan eskalasi komitmen. Penelitian mengenai pengaruh *monitoring control* terhadap eskalasi komitmen memberikan hasil yang cenderung tidak konsisten dengan beberapa penelitian lainnya. Beberapa menyatakan berpengaruh terhadap pengurangan eskalasi komitmen (Kirby dan Davis, 1998 dalam Buxton dan Richard, 2014; Chong dan Suryawati, 2010 dalam Dewi dan Supriyadi, 2012; Nugraha, 2015), tetapi beberapa menyatakan tidak berpengaruh terhadap pengurangan eskalasi komitmen (Dewi dan Supriyadi, 2012; Buxton dan Richard, 2014; Jsrul, 2015).

Melihat ketidakkonsistenan hasil penelitian yang diperoleh beberapa penelitian mengenai pengaruh *monitoring control* terhadap eskalasi komitmen, bagaimana jika adanya informasi *future benefit* investasi alternatif dalam kondisi *monitoring control*. Maka masalah yang akan diurai dalam penelitian ini yaitu:

1. Apakah *monitoring control* berpengaruh terhadap de-eskalasi komitmen dalam keputusan investasi.
2. Apakah tersedianya informasi alternatif investasi yang lebih menguntungkan dimasa mendatang (*future benefit*) berpengaruh terhadap de-eskalasi komitmen dalam keputusan investasi.
3. Apakah interaksi antara *monitoring control* dan informasi alternatif investasi yang lebih menguntungkan dimasa mendatang (*future benefit*) berpengaruh terhadap de-eskalasi komitmen dalam keputusan investasi.

B. LANDASAN TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESA

Teori Agensi

Menurut Jensen dan Meckling (1976), hubungan keagenan sebagai sebuah kontrak dimana satu atau lebih prinsipal (pemilik) menyewa orang lain (agen) untuk melakukan beberapa jasa atas nama mereka dengan mendelegasikan beberapa wewenang pembuatan keputusan kepada agen. Teori agensi merupakan teori yang mengungkapkan hubungan antara pemilik (*principal*) dengan manajemen (*agent*). Teori ini menjelaskan bahwa hubungan agensi muncul ketika satu orang atau lebih (*principal*) mempekerjakan orang lain (*agent*) untuk memberikan suatu jasa dan kemudian mendelegasikan wewenang pengambilan keputusan kepada agen tersebut (Jensen dan Meckling,

1976). Pihak *principal* adalah pemegang saham atau investor sebagai pemilik perusahaan sedangkan *agent* adalah manajemen yang mengelola perusahaan. Investor yang merupakan aspek dari kepemilikan perusahaan mendelegasikan kewenangan kepada agen manajer untuk mengelola kekayaannya. Investor berharap dengan adanya pendelegasian wewenang pengelolaan kekayaan tersebut maka kekayaan dan kemakmuran investornya bertambah. Dapat disimpulkan bahwa teori agensi adalah pemisahan fungsi antara kepemilikan perusahaan oleh investor dan pengendalian perusahaan oleh manajemen sehingga perilaku oportunis manajer dapat dikendalikan.

Monitoring Control

Monitoring control didefinisikan sebagai penggunaan informasi oleh prinsipal untuk dokumentasi dan mengontrol perilaku oportunistik agen (Eisenhardt, 1989 dalam Chong dan Suryawati, 2010).

Informasi *Future Benefit* Investasi Alternatif

Pengambilan keputusan merupakan proses pemilihan dari berbagai alternatif yang ada. Dengan adanya informasi investasi alternatif yang lebih menguntungkan dimasa mendatang (*future benefit*) maka akan mengurangi eskalasi komitmen dan membuat manajer memutuskan untuk mengalokasikan dana investasi tambahan tersebut untuk investasi alternatif. Peningkatan eskalasi terjadi ketika situasi keputusan tidak transparan dimana kurangnya informasi tentang tingkat pengembalian yang diharapkan dan kesempatan investasi alternatif. Eskalasi tidak akan terjadi ketika tingkat pengembalian yang diharapkan lebih tinggi untuk alternatif investasi, dan eskalasi cenderung lebih kuat ketika tingkat pengembalian yang diharapkan lebih rendah (Karlsson *et al.*, 2005).

Supporting Theory

Eskalasi Komitmen

Eskalasi komitmen merupakan peningkatan komitmen dari manajer melalui penambahan alokasi dana, waktu, dll terhadap proyek walaupun proyek tersebut mengindikasikan kegagalan. Manajer proyek tetap melanjutkan proyek yang berlangsung walaupun secara data keuangan hasil kinerja proyek bersifat negatif. Penambahan dana yang dilakukan oleh manajer diharapkan untuk mencegah kerugian yang akan terjadi.

Self Justification Theory

Keputusan secara psikologis akan mengikat tindakan seseorang. Berdasarkan *self justification theory*, orang akan melakukan eskalasi komitmen untuk membenarkan atas tindakan sebelumnya. (Staw dan Fox, 1977 dalam Keil, 2000). Pembeneran untuk dirinya sendiri (*psychological self justification*) dan yang lain (*social self justification*) bahwa dirinya kompeten dan rasional.

Teori Prospek

Whyte, 1986 dalam Keil *et al.*, 2000 menyatakan bahwa teori prospek lebih baik dalam menjelaskan eskalasi komitmen daripada *self justification theory*. Teori prospek yang diusulkan oleh Kahneman dan Tversky (1981) menyatakan bahwa *frame* yang diadopsi seseorang dapat mempengaruhi keputusannya. Teori ini menjelaskan kecenderungan seseorang ketika dihadapkan pada ketidakpastian. Perubahan kekayaan penting bagi pembuat keputusan. Adanya perubahan preferensi risiko seseorang ketika terjadi perubahan dari *domain gain* ke *domain loss*. *Framing* sendiri berkaitan bagaimana sebuah informasi tersebut disajikan, dan penekanan pada *domain gain* (*frame positif*) atau *domain loss* (*frame negatif*). Perilaku individu akan berbeda ketika dalam *frame positif* (cenderung bersikap *risk averse*) dan *frame negatif* (cenderung bersikap *risk taking*).

Ketika dalam *domain gain*, dihadapkan pada pilihan pasti untung atau kemungkinan untung, maka seseorang akan cenderung untuk memilih pilihan pasti untung dan bersikap *risk averse*. Tetapi ketika dalam *domain loss*, dihadapkan pada pilihan pasti rugi atau kemungkinan rugi, maka seseorang akan cenderung memilih kemungkinan rugi dan bersikap *risk taking*. Ketika dihadapkan pada kondisi ketidakpastian maka seseorang akan cenderung untuk *risk taking*.

De-eskalasi Komitmen

Merupakan upaya untuk mengurangi tingkat eskalasi komitmen yang dilakukan oleh manajer proyek. Beberapa penelitian telah berusaha memberikan beberapa alternatif mekanisme sistem pengendalian yang dapat mengurangi perilaku eskalasi komitmen yang oleh Gosh (1997) disebut sebagai strategi de-eskalasi. Gosh (1997) melakukan penelitian yang bertujuan untuk menyelidiki peran prosedur pengendalian tertentu dalam mengurangi perilaku eskalasi komitmen manajer, yaitu tendensi manajer untuk meneruskan proyek meskipun telah mendapatkan balikan negatif bahwa proyek tersebut tidak mencapai tujuan yang telah ditetapkan sebelumnya. Ketiga prosedur pengendalian yang diajukan adalah: (1) menyediakan balikan yang tidak ambigu mengenai pengeluaran sebelumnya, (2) menyediakan laporan kemajuan (*progress report*) proyek, dan (3) menyediakan informasi mengenai manfaat masa mendatang dari pengeluaran/investasi tambahan. Hasil penelitian Gosh (1997) memberikan bukti empiris yang mendukung keefektifan penggunaan ketiga prosedur tersebut untuk mengurangi eskalasi komitmen manajer proyek (Dewi dan Supriyadi, 2012). Keil dan Robey (1999) dalam Chulkov dan Desai (2008) menyatakan faktor yang mungkin dapat mengurangi eskalasi komitmen dalam penelitian de-eskalasi komitmen diantaranya pergantian manajemen dan peningkatan *monitoring*.

Pengaruh *Monitoring Control* Terhadap De-eskalasi Komitmen

Buxton dan Richard (2014) meneliti mengenai apakah besarnya kerugian (*high, medium, low*), *monitoring (high, low)* dan adanya investasi alternatif (*high, low*) pada proyek yang hampir 90% selesai berpengaruh terhadap eskalasi komitmen dengan hasil *monitoring* tidak berpengaruh signifikan terhadap kemungkinan subjek untuk melanjutkan proyek yang 90% selesai baik pada pengukuran *dichotomously (yes* untuk melanjutkan atau *no* untuk tidak melanjutkan) dan 0-100 *continuous scale*. Hasil penelitian Chong dan Suryawati (2010) tersebut sesuai dengan saran Bazerman (1994) bahwa untuk mengurangi eskalasi komitmen terutama yang disebabkan oleh bias persepsi maupun bias pilihan diperlukan pendapat dari pihak ketiga yang objektif mengenai keputusan yang diambil oleh manajer (Dewi dan Supriyadi, 2012). Berdasarkan beberapa bukti empiris yang telah diuraikan diatas, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

H1 : Manajer akan mengurangi eskalasi komitmennya ketika adanya *monitoring control* dibandingkan tidak ada *monitoring control*.

Pengaruh Informasi *Future Benefit* Terhadap De-eskalasi Komitmen

Buxton dan Richard (2014) meneliti mengenai apakah besarnya kerugian (*high, medium, low*), *monitoring (high, low)* dan adanya investasi alternatif (*high, low*) pada proyek yang hampir 90% selesai berpengaruh terhadap eskalasi komitmen dengan hasil bahwa informasi alternatif berpengaruh signifikan terhadap keputusan untuk melanjutkan proyek baik pada pengukuran *dichotomously (yes* untuk melanjutkan atau *no* untuk tidak melanjutkan) dan 0-100 *continuous scale*. Berdasarkan pembahasan dan hasil penelitian terdahulu diatas, maka penulis menarik hipotesis yaitu:

H2 : Manajer proyek yang memperoleh informasi *future benefit* investasi alternatif akan mengurangi eskalasi komitmennya untuk melanjutkan proyek yang gagal tersebut dibandingkan yang tidak mendapatkan informasi *future benefit* investasi alternatif.

Pengaruh *Monitoring Control* dan Informasi *Future Benefit* Terhadap De-eskalasi Komitmen

Monitoring merupakan mekanisme *governance* yang penting oleh prinsipal untuk menjamin bahwa perilaku agen selaras dengan kepentingan prinsipal (Kirby dan Davis, 1998 dalam Basu dan Lederer, 2004). Agen mengetahui bahwa ia sedang diamati, sehingga kecil kemungkinan untuk melalaikan atau bertindak bertentangan dengan kepentingan prinsipal (Eisenhardt, 1989 dalam Basu dan Lederer, 2004). Sehingga *monitoring* efektif dalam mengontrol perilaku agen. Berdasarkan pembahasan dan hasil penelitian terdahulu diatas, maka penulis menarik hipotesis yaitu:

H3 : Manajer proyek yang memperoleh informasi *future benefit* investasi alternatif akan mengurangi eskalasi komitmennya untuk melanjutkan proyek yang

C. METODE PENELITIAN

Desain Penelitian

Desain penelitian yang peneliti gunakan dalam penelitian ini yaitu menggunakan eksperimen 2x2 *between subject*.

Populasi, Sampel, dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah mahasiswa Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung. Teknik pengambilan sampel yang digunakan adalah *purposive sampling (nonprobability sampling)* dengan kriteria mahasiswa yang memiliki pengetahuan mengenai akuntansi manajemen, manajemen keuangan dengan alasan karena telah mempelajari secara teoritis ilmu akuntansi baik akuntansi manajemen maupun manajemen keuangan sehingga diharapkan dapat memahami dalam proses pengambilan keputusan. Sampel dalam penelitian ini adalah mahasiswa S2 Program Magister Ilmu Akuntansi (MIA) dan PPA Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung.

Operasionalisasi Variabel Penelitian

Variabel Dependen

Variabel dependen dalam penelitian ini adalah de-eskalasi komitmen. De-eskalasi komitmen ditandai dengan keputusan manajer proyek yang memilih untuk tidak melanjutkan proyek yang sedang berlangsung dikarenakan proyek tersebut mengindikasikan kegagalan. Dalam kasus instrumen penelitian dapat dilihat kinerja investasi pada tahun ke-4 menunjukkan terjadinya varians negatif aliran kas masuk antara fakta aliran kas masuk dengan target aliran kas masuk sebesar Rp 50.000.000,00. Perusahaan memberikan tambahan dana investasi yang dapat

digunakan untuk pemasaran sebesar Rp 3.000.000.000,00. Manajer memutuskan untuk melakukan tambahan dana investasi sebesar Rp 1.000.000,00 terlebih dahulu pada tahun ke-5 dengan hasil kinerja investasi terjadi varians negatif aliran kas masuk antara fakta aliran kas masuk dan target aliran kas masuk sebesar Rp 200.000.000,00. Anggaran untuk tambahan investasi proyek masih ada sebesar Rp 2.000.000,00 yang dapat digunakan untuk tambahan investasi berikutnya. Proyeksi penjualan dimasa yang akan datang untuk 3 tahun setelah adanya tambahan investasi sebesar Rp 2.000.000,- untuk pemasaran adalah adanya varians negatif aliran kas masuk sebesar Rp 350.000.000,00 (pada tahun ke-6), Rp 375.000.000,00 (tahun ke-7), dan Rp 400.000.000,00 (tahun ke-8). Pengukuran variabel de-eskalasi komitmen dalam instrument ini dilakukan dengan melihat pilihan jawaban responden dalam skala 1 - 10. Dimana 1 - 5 adalah keputusan melanjutkan proyek dan 6 - 10 adalah keputusan untuk menghentikan proyek. Skor 1 pada keputusan melanjutkan proyek adalah skor tertinggi, yang berarti bahwa responden tersebut tidak mengalami eskalasi komitmen (de-eskalasi komitmen). Sebaliknya, skor 10 pada keputusan untuk menghentikan proyek adalah skor tertinggi, yang berarti bahwa responden mengalami eskalasi komitmen.

Variabel Independen

1. *Monitoring Control*

Pengukuran pada variabel ini dengan memberikan skor 1 dan 0. Untuk variabel dengan kondisi ada *monitoring control* melalui pembentukan Dewan Evaluasi Proyek diberikan skor 1 dan kondisi tanpa *monitoring control* diberikan skor 0.

2. Informasi *future benefit* investasi alternatif

Yaitu adanya pemberian informasi mengenai investasi alternatif yang berpotensi memberikan keuntungan dimasa yang akan datang dengan modal dari dana tambahan yang akan digunakan untuk melanjutkan proyek awal ditambah hasil penjualan mesin investasi awal. Pengukuran pada variabel ini dengan memberikan skor 1 dan 0. Untuk variabel dengan kondisi ada informasi *future benefit* investasi alternatif diberikan skor 1 dan kondisi tanpa informasi *future benefit* investasi alternatif diberikan skor 0. Variabel dengan kondisi ada informasi *future benefit* investasi alternatif memiliki kriteria dimana subjek diinformasikan adanya informasi investasi alternatif yang akan memberikan keuntungan di masa yang akan datang dengan melakukan investasi di bidang usaha baru sebesar Rp5.000.000.000,00 diperkirakan akan mencapai target laba perusahaan hingga mencapai Rp 800.000.000,00. Sedangkan kasus dengan kondisi tanpa informasi *future benefit* investasi alternatif dimana subjek tidak diinformasikan adanya informasi investasi alternatif yang lebih menguntungkan di masa yang akan datang tersebut.

Teknik Analisis Data

Uji Kualitas Data

Instrumen yang digunakan untuk pengumpulan data dalam penelitian ini adalah kuisioner. Kuisioner harus memenuhi kualitas data yang valid dan reliabel. Valid jika data yang diperoleh dari penggunaan kuisioner dapat menjawab apa yang ingin diukur dalam penelitian. Reliabel jika alat pengukur dipakai berkali-kali untuk mengukur gejala yang sama dan hasil pengukuran yang diperoleh relatif konsisten.

Uji Validitas

Uji validitas adalah uji yang digunakan untuk menunjukkan sejauh mana alat ukur yang digunakan dalam suatu mengukur apa yang diukur. Uji validitas digunakan untuk mengukur sah, atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut. Pengujian validitas dalam penelitian ini menggunakan validitas tampak (*face validity*) dimana penentuan validitas berdasarkan apa yang tampak. Validitas tampak dievaluasi dengan membaca dan menyelidiki butir-butir instrumen yang digunakan telah memadai/ dapat mengungkap sebuah konsep. Apabila isi alat ukur telah tampak sesuai dengan apa yang ingin diukur maka dapat dikatakan maka validitas tampak (*face validity*) telah terpenuhi. Untuk menguji validitas instrumen, terlebih dahulu melakukan *pilot test* yang melibatkan mahasiswa S1 Akuntansi Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung angkatan 2013 untuk mengetahui apakah kasus yang akan diberikan kepada subjek dapat dipahami. Peneliti meminta dosen pembimbing dan mahasiswa untuk membaca instrumen kasus tersebut dan meminta pendapat mereka untuk keperluan revisi agar dapat dipahami responden. Setelah revisi disetujui maka pengukuran validitas menggunakan teknik *face validity* telah selesai dilakukan dan melanjutkan untuk penelitian kepada responden.

Uji Reliabilitas

Reliabilitas menunjukkan sejauhmana hasil pengukuran dengan alat tersebut dapat dipercaya atau dapat diandalkan. Hasil pengukuran harus reliabel dalam artian harus memiliki tingkat konsistensi dan ketepatan alat ukur. Bila suatu alat pengukur dipakai berkali-kali untuk mengukur gejala yang sama akan diperoleh hasil pengukuran yang sama atau relatif konsisten, maka alat pengukur tersebut reliabel. Dengan kata lain, realibitas menunjukkan konsistensi suatu alat pengukur di dalam pengukur gejala yang sama. Uji reliabilitas yang dilakukan dengan menggunakan uji *cronbach alpha* dengan nilai $> 0,60$.

Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dalam penelitian pada dasarnya merupakan proses transformasi data penelitian dalam bentuk tabulasi sehingga mudah untuk dipahami dan diinterpretasikan. Ukuran-ukuran yang paling sering dilakukan dalam statistik deskriptif adalah *mean*, *median*, *modus*, *standar deviasi*, dan *varians*. Dalam penelitian ini statistik deskriptif meliputi statistik deskriptif variabel (variabel dalam penelitian).

Pengujian Hipotesis

Model Analisis Varians (*Analysis of variance/Anova*)

Anova digunakan untuk melihat perbandingan rata-rata beberapa kelompok biasanya lebih dari dua kelompok. Dalam penelitian ini menggunakan *anova* dua arah dengan interaksi (*two ways anova*) karena terdapat dua variabel dan ada interaksi antar variabel. Terdapat uji *levene* untuk asumsi homogenitas (menguji apakah varians tiap kelompok sama).

D. ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Deskripsi Data

Tingkat pengembalian instrumen kuisisioner eksperimen seperti yang tampak di Tabel 4.1 berikut:
Tabel 4.1 Hasil Analisis Pengembalian Kuisisioner Eksperimen

No	Keterangan	Jumlah	Persentase
1	Instrumen yang dibagikan dalam penelitian eksperimen	68	100%
2	Responden yang tidak melakukan eskalasi komitmen	(13)	(19,12%)
3	Instrumen yang tidak lulus manipulation check	(9)	(13,23%)
4	Instrumen yang lulus manipulation check dan digunakan untuk pengolahan data	46	69,65

Sumber : Data primer yang diolah, 2016

Responden dalam penelitian ini adalah mahasiswa S2 MIA (Magister Ilmu Akuntansi) Star BPKP Batch 2, Star BPKP Batch 3, dan Reguler angkatan tahun 2015, serta mahasiswa PPA (Pendidikan Profesi Akuntan) angkatan tahun 2015 sebagai objek dalam penelitian eksperimen ini. Pelaksanaan penelitian eksperimen dilakukan pada hari Rabu, 4 Mei 2016, dan Sabtu, 21 Mei 2016, serta Sabtu, 29 Mei 2016. Tabel 4.1 menunjukkan bahwa jumlah kuisisioner yang dibagikan dalam penelitian eksperimen ini sebanyak 68 kuisisioner (58 kuisisioner pada mahasiswa S2 MIA, dan 10 kuisisioner pada mahasiswa PPA) dimana 13 kuisisioner tidak dapat digunakan karena tidak melanjutkan proyek di tahap I sehingga tidak terjadi eskalasi komitmen, dan 9 kuisisioner yang tidak lulus *manipulation check*. Kuisisioner yang dapat digunakan untuk pengolahan data hanya sebanyak 46 kuisisioner.

Tabel 4.2 Klasifikasi kuisisioner berdasarkan kelompok

Kelompok	Dibagikan	Tidak melakukan eskalasi komitmen	Tidak lolos <i>manipulation check</i>	Lolos <i>manipulation check</i>
A	19	6	4	9
B	20	3	3	14
C	15	2	1	12
D	14	2	1	11
Total	68	13	9	46

Sumber : Data primer yang diolah, 2016

Profil Responden

Meliputi jenis kelamin, usia, pendidikan yang ditempuh saat ini, dan angkatan.

Tabel 4.3 Profil Responden

Demografi	Jumlah	Persentase
Jenis kelamin		
A. Laki-laki	18	39,13%
B. Perempuan	28	60,87%
Total	46	100%
Usia		
A. < 30 tahun	25	54,35%
B. 30-40 tahun	20	43,48%
C. > 40 tahun	1	2,17%
Total	46	100%
Pendidikan yang ditempuh saat ini		
A. S1	-	0
B. S2	38	82,61%

C. Profesi	8	17,39%
Total	46	100%

Angkatan		
A. 2014	10	21,74%
B. 2015	36	78,26%
Total	46	100%

IPK		
A. <3,00	11	23,91%
B. 3,00-3,50	15	32,61%
C. 3,51-4,00	20	43,48%
Total	46	100%

Sumber : Data primer yang diolah, 2016.

Berdasarkan tabel 4.3 menunjukkan bahwa dari 46 responden terdiri dari 18 (39,13%) responden laki-laki dan 28 (60,87%) responden perempuan. Responden terbanyak berjenis kelamin perempuan. Berdasarkan usia, terbanyak responden yang berusia dibawah 30 tahun sebanyak 25 responden (54,35%), kemudian menyusul responden berusia diantara kisaran 30-40 tahun sebanyak 20 responden (43,48%), dan hanya ada 1 responden yang berusia diatas 40 tahun. Responden yang saat ini sedang menempuh pendidikan S2 MIA sebanyak 38 orang (82,61%) dan PPA sebanyak 8 orang (17,39%) yang berasal dari angkatan 2014 sebanyak 10 orang (21,74%) dan dari angkatan 2015 sebanyak 36 orang (78,26%) dengan IPK diatas 3,5 terbanyak, yaitu 20 responden (43,48%) dan menyusul IPK kisaran 3,00-3,50 sebanyak 15 orang (32,61%), serta responden dengan IPK dibawah 3,00 sebanyak 11 responden (23,91%).

Analisis Pengujian Kualitas Data

Pengujian Validitas

Pengujian validitas dalam penelitian ini menggunakan validitas tampak (*face validity*) dimana penentuan validitas berdasarkan apa yang tampak. Validitas tampak dievaluasi dengan membaca dan menyelidiki butir-butir instrumen yang digunakan telah memadai/ dapat mengungkap sebuah konsep. Apabila isi alat ukur telah tampak sesuai dengan apa yang ingin diukur maka dapat dikatakan maka validitas tampak (*face validity*) telah terpenuhi.

Statistik Deskriptif

Ukuran-ukuran yang paling sering dilakukan dalam statistik deskriptif adalah *minimum*, *maximum*, *mean*, *standar deviasi*, dan *varians*. Dalam penelitian ini statistik deskriptif meliputi statistik deskriptif variabel (variabel dalam penelitian).

Tabel 4.4 Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation	Variance
MC	46	,00	1,00	,5000	,50553	,256
FB	46	,00	1,00	,4565	,50361	,254
TK	46	1,00	10,00	5,7609	3,17759	10,097
Valid N (listwise)	46					

Sumber : Data primer yang diolah, 2016.

Pengujian Hipotesis
Analisis Varians (*Analisis of variance/Anova*)

Tabel 4.5 *Levene's Test*
Levene's Test of Equality of Error
Variances^a

Dependent Variable: TK

F	df1	df2	Sig.
,187	3	42	,905

Tests the null hypothesis that the error variance of the dependent variable is equal across groups.

a. Design: Intercept + MC + FB + MC * FB

Hasil uji *Levene's Test* menunjukkan bahwa tidak terdapat perbedaan *variance* karena nilai F hitung sebesar 0,187 secara statistik tidak signifikan ($p=0,905$) yang berarti hipotesis nol tidak dapat ditolak atau *variance* sama dan memenuhi asumsi *anova*.

Tabel 4.6 Statistik Deskriptif
Descriptive Statistics

Dependent Variable: TK

MC	FB	Mean	Std. Deviation	N
NMC	NFB	2,5455	1,96792	11
	FB	7,8333	1,80067	12
	Total	5,3043	3,26740	23
MC	NFB	4,8571	2,41333	14
	FB	8,3333	2,91548	9
	Total	6,2174	3,08893	23
Total	NFB	3,8400	2,47790	25
	FB	8,0476	2,29077	21
	Total	5,7609	3,17759	46

Nilai *mean* pada kelompok 1 dengan kondisi ada *monitoring control* dan ada informasi *future benefit* investasi alternatif lebih tinggi (sebesar 8,3333) dibandingkan dengan kelompok lainnya. Tetapi hal ini juga tidak berbeda jauh dengan nilai *mean* pada kelompok 3 dengan kondisi tidak ada *monitoring control* dan ada informasi *future benefit* investasi alternatif yang sebesar 7,8333. Sedangkan nilai *mean* pada kelompok 2 dengan kondisi ada *monitoring control* dan tidak ada informasi *future benefit* investasi alternatif lebih tinggi (sebesar 4,8571) dibandingkan nilai *mean* pada kelompok 4 dengan kondisi tidak ada *monitoring control* dan tidak ada informasi *future benefit* investasi alternatif yang sebesar 2,5455.

Tabel 4.7 *Test of Between Subject*
Tests of Between-Subjects Effects

Dependent Variable: TK

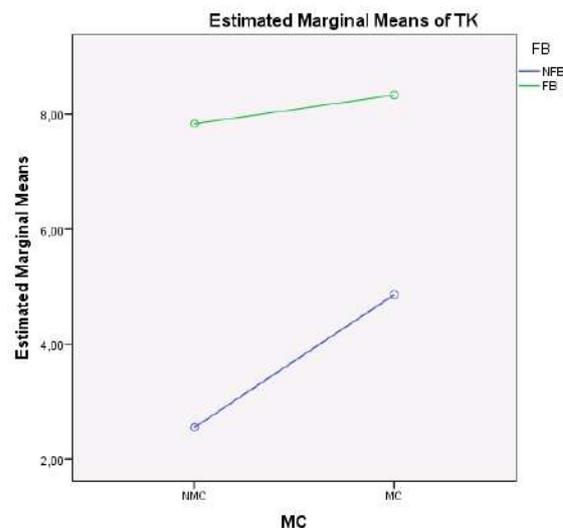
Source	Type III Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Corrected Model	236,261 ^a	3	78,754	15,165	,000
Intercept	1557,001	1	1557,001	299,824	,000
MC	22,158	1	22,158	4,267	,045

FB	215,282	1	215,282	41,456	,000
MC * FB	9,199	1	9,199	1,771	,190
Error	218,108	42	5,193		
Total	1981,000	46			
Corrected Total	454,370	45			

a. R Squared = ,520 (Adjusted R Squared = ,486)

Hasil uji *Anova* menunjukkan bahwa terdapat pengaruh langsung antara variabel independen *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif terhadap de-eskalasi komitmen. *Monitoring control* memberikan nilai F sebesar 4,267 dengan signifikan $p=0,045$ (lebih kecil dari 0,05). Informasi *future benefit* investasi alternatif memberikan nilai F sebesar 41,456 dan signifikan pada $p=0,000$ (lebih kecil dari 0,05). Hasil interaksi antara *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif memberikan nilai F sebesar 1,771 dengan signifikan $p=0,190$ yang berarti bahwa tidak terdapat pengaruh bersama atau *joint effect* antara *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif terhadap de-eskalasi komitmen. Hal ini mungkin dikarenakan adanya pengendalian dari perusahaan dimana adanya pengukuran kinerja manajer yang berdasarkan kemampuan mereka untuk mencapai target laba yang telah ditetapkan oleh perusahaan, sehingga ketika adanya informasi investasi alternatif lainnya yang lebih memberikan keuntungan dimasa yang akan datang membuat manajer menghentikan proyek investasi yang mengindikasikan kegagalan dan memilih keputusan untuk investasi alternatif lainnya baik dalam kondisi ada *monitoring control* maupun tidak ada *monitoring control*. *Adjusted R Squared* sebesar 48,6% berarti variabilitas de-eskalasi komitmen yang dapat dijelaskan oleh variabilitas variabel *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif sebesar 48,6%.

Gambar 4.1 Grafik Profil Plots



Grafik menunjukkan bahwa *mean* tingkat keputusan untuk kelompok ada informasi *future benefit* investasi alternatif (kelompok 1 dan 3) baik dalam kondisi ada *monitoring control* (nilai *mean* sebesar 8,3333) dan tidak ada *monitoring control* (nilai *mean* sebesar 7,8333) lebih tinggi

dibandingkan dengan nilai *mean* dari kelompok tanpa informasi *future benefit* investasi alternatif (kelompok 2 dan 4) baik dalam kondisi ada *monitoring control* (nilai *mean* sebesar 4,8571) maupun tidak ada *monitoring control* (nilai *mean* sebesar 2,5455).

E.SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan uraian pada pembahasan, maka penulis menarik beberapa kesimpulan bahwa:

1. *Monitoring control* berpengaruh terhadap de-eskalasi komitmen. Manajer yang mendapatkan perlakuan *monitoring control* cenderung untuk menghentikan proyek investasi yang mengindikasikan kegagalan dibandingkan manajer yang tidak mendapatkan perlakuan *monitoring control*.
2. Informasi *future benefit* investasi alternatif berpengaruh terhadap de-eskalasi komitmen. Manajer yang mendapatkan perlakuan informasi *future benefit* investasi alternatif cenderung untuk menghentikan proyek investasi yang mengindikasikan kegagalan dibandingkan manajer yang tidak mendapatkan perlakuan informasi *future benefit* investasi alternatif.
3. *Adjusted R Squared* sebesar 0,486 berarti variabel *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif mampu menjelaskan variabilitas variabel de-eskalasi komitmen sebesar 48,6%.
4. Tidak terdapat pengaruh interaksi antara *monitoring control* dan informasi *future benefit* investasi alternatif terhadap de-eskalasi komitmen. Hal ini mungkin dikarenakan bahwa kinerja manajer yang dinilai dari kemampuan mereka untuk mencapai target laba yang telah ditetapkan oleh perusahaan, sehingga ketika adanya informasi investasi alternatif lainnya yang lebih memberikan keuntungan dimasa yang akan datang membuat manajer menghentikan proyek investasi yang mengindikasikan kegagalan dan memilih keputusan untuk investasi alternatif lainnya baik dalam kondisi ada *monitoring control* maupun tidak ada *monitoring control*.

Implikasi

Studi ini diharapkan dapat memberikan masukan kepada manajer proyek investasi untuk mempertimbangkan berbagai pilihan alternatif investasi lainnya yang mungkin dapat memberikan tingkat pengembalian yang lebih baik dalam pengambilan keputusan investasi dan perusahaan pun perlu untuk mengembangkan sistem pengendalian manajemen untuk memastikan bahwa keputusan yang diambil oleh manajer proyek investasi merupakan keputusan yang terbaik untuk perusahaan.

Saran

Berdasarkan keterbatasan yang diungkapkan, maka ada beberapa saran yang dapat dipertimbangkan:

1. Bagi manajer proyek investasi perlu untuk mempertimbangkan berbagai pilihan alternatif investasi lainnya dalam pengambilan keputusan investasi dan perusahaan pun perlu untuk mengembangkan sistem pengendalian manajemen untuk memastikan bahwa keputusan yang diambil oleh manajer proyek investasi merupakan keputusan yang terbaik untuk perusahaan.
2. Peneliti selanjutnya disarankan dapat menggunakan objek penelitian yang lebih merepresentasikan objek penelitian dalam melakukan penelitian eksperimen, seperti yang memang pernah terlibat dalam pengambilan keputusan dalam perusahaan tempat kerjanya sehingga keputusan yang dibuat dalam penelitian eksperimen lebih *real*.

DAFTAR PUSTAKA

- Basu, Vedabrata dan A.L. Lederer. 2004. An Agency Theory Model of ERP Implementation. *SIGMIS '04* : 8-13.
- Buxton, Mark dan Richard Rivers. 2014. Escalation Of Commitment: The Effects Of Magnitude Of Loss, Monitoring And The Presence Of An Alternative Investment. Can A Project 90% Complete Be Stopped? *Journal Of Accounting And Finance* 14(5) : 72-85.
- Chong, V.K. dan R. F. Suryawati. 2010. De-escalation Strategy : The Impact of Monitoring Control on Manager's Project Evaluation. *JAMAR* Vol 8 (2) : 39-50.
- Chulkov, Dmitriy and Mayur Desai. 2008. Escalation and Premature Termination in MIS Projects: The Role of Real Options. *Information Management and Computer Security* Vol. 16 : 324-335.
- Contractor, S. H. 2007. Effects Of Personal Responsibility And Rewards On Escalation Of Commitments In New Product Context. *Dissertation*. University Of Georgia. Georgia.
- Dewi, H.R. dan Supriyadi. 2012. Keefektifan Monitoring Control dan Penalaran Moral Individu dalam De-Eskalasi Komitmen. *Simposium Nasional Akuntansi XV*. Banjarmasin.
- Fama, E.F. dan M.C. Jensen. 1983. Separation of Ownership and Control. *Journal of Law and Economics* vol XXVI.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program IBM SPSS 21*. Edisi 7. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Jasrul, Novi A. 2015. Pengaruh Gaya Kepemimpinan Manajer dan Keefektifan *Monitoring Control* Terhadap Eskalasi Komitmen Dalam Pengambilan Keputusan Investasi. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.
- Jensen, M.C. dan W. H. Meckling. 1976. Theory of Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure. *Journal of Financial Economics* Vol 3 (4): 305-360.
- Karlsson, N., T.Garling, dan N. Bonini. 2005. Escalation of Commitment with Transparent Future Outcomes. *Experimental Psychology* vol 52 (1): 67-73.
- Keil, M., A. Rai, J. E. C. Mann, dan G. P. Zhang. 2003. Why Software Project Escalate: The Importance of Project Management Construct. *IEEE Transactions on Engineering Management* vol 50 (3): 251-261.
- Keil, M., Joan Mann dan Arun Rai. 2000. Why Software Projects Escalate : An Empirical Analysis And Test Of Four Theoretical Models. *MIS Quarterly* Vol. 24 (4): 631-664.
- Keil, M., dan D. Robey. 1999. Turning Around Trobled Software Projects: An Exploratory Study of the Deescalation of Commitment to Failing Courses of Action. *Journal of Management Information Systems/SPRING* vol 15 (4): 63-87.
- Nugraha, K. S. P. 2015. Pengaruh *Monitoring Control* dan Kondisi *Adverse Selection* Terhadap Eskalasi Komitmen Pengambilan Keputusan Investasi Dengan *Gender* dan *Locus Of Control* Sebagai Variabel Pemoderasi. *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta.

- Schmidt, J.B. dan R.J. Calantone. 2009. Escalation of Commitment During New Product Development. *Journal of the Academy of Marketing Science* vol 30 (2): 103-118.
- Sarwono, Jonathan. 2012. *Mengenal SPSS Statistics 20: Aplikasi untuk Riset Eksperimental*. PT Elex Media Komputindo. Jakarta.
- Suwarni, E., B. Subroto, dan G. Irianto. 2011. Eskalasi dan De-eskalasi Komitmen pada Individu yang Berkarakter Internal Locus of Control dalam Kasus Investasi Bertahap. *Simposium Nasional Akuntansi XIV*. Aceh.
- Tang, Y., X. Wang, L. Sun, M. Chen. 2011. The Research about the Effect of Incentive Compensation Mode to escalation of Commitment. *Journal of Chinese Marketing* vol 4 (2): 74-81.
- Wildan, M. C. 2014. Hubungan Gaya Kepemimpinan dan Informasi *Future Benefit* terhadap Eskalasi Komitmen dalam Pengambilan Keputusan Investasi (Studi Kasus pada Mahasiswa Akuntansi dan Manajemen Angkatan 2011 Universitas Negeri Yogyakarta). *Skripsi*. Universitas Negeri Yogyakarta

Halaman ini sengaja dikosongkan

PENGARUH KOMPETENSI DAN OBJEKTIVITAS AUDITOR INTERNAL TERHADAP EFEKTIVITAS FUNGSI AUDIT INTERNAL (Survei Pada Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa)

Rindu Rika Gamayuni

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung

Email: gamayuni@yahoo.co.id

ABSTRACT

The purpose of this study is to empirically study: (1) The effect of internal auditor competence on effectivity of internal audit function; (2) The effect of internal auditor objectivity on effectivity of internal audit function.

This research uses survey method with description verification approach and type of causal research, conducted on 42 Inspectorat Local Government in Java Island as the unit of analysis, while the unit of observation is a Team Audit such as, Inspector, Inspector of area, audit team leader and members of audit team. The type of data is primary data collected by a questionnaire research instruments.

The result of this study using multiple regression analysis finds that: (1) the internal auditor competence affect the effectivity of internal audit function; (2) the internal auditor objectivity affect the effectivity of internal audit function.

Keyword: *Internal auditor competence, internal auditor objectivity, effectivity of internal audit function, and financial reporting quality.*

A. PENDAHULUAN

Latar Belakang Penelitian

Hadi Poernomo (2011) menjelaskan bahwa pada tahun 2010, masih banyak ditemukan sejumlah kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) dan temuan ketidakpatuhan terhadap ketentuan Perundang-undangan dalam Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah, yang mengakibatkan indikasi kerugian, potensi kerugian dan kekurangan penerimaan. Pernyataan tersebut didukung oleh data berikut:

Tabel 1
Data Hasil Temuan BPK-RI atas Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan pada Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah Tahun 2008-2010

No	Kelompok Temuan	2008	2009	2010
	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Jumlah kasus		
1.	Kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan pelaporan	1105	754	805
2.	Kelemahan Sistem Pengendalian pelaksanaan Anggaran	751	530	683
3.	Kelemahan Struktur Pengendalian Intern	476	176	308
	Jumlah	2332	1460	1796
	Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan perundang-undangan	Nilai (Juta Rp)		
1.	Kerugian daerah	337.494,13	556.753	555.557,81
2	Potensi kerugian daerah	803.845,06	370.252	406.962,85
3	Kekurangan penerimaan	646.221,98	207.415	260.767,42
4	Administrasi	-	-	-
5	Ketidakhematan/pemborosan/ketidakekonomisan	243.309,74	95.271,76	174.166,26
6	Ketidakefisienan	-	4.761,60	-
7	Ketidakefektifan	1.008.036,81	195.929,84	328.738,74
	Jumlah	3.038.907,73	1.430.384,48	1.726.193,10

Sumber: IHPS BPK-RI Tahun 2010, 2011

Tabel 1 tersebut menunjukkan peningkatan jumlah dan nilai kasus kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dari tahun 2008 sampai tahun 2010. Selanjutnya secara lebih detail Tabel 1.3 di bawah ini menunjukkan data temuan atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan yang terjadi pada LKPD di 33 provinsi di Indonesia.

Tabel 2
Data Hasil Temuan atas Kelemahan Sistem Pengendalian Intern dan Ketidakpatuhan terhadap Ketentuan Perundang-undangan pada Pemeriksaan Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Tahun 2010

No.	Nama Provinsi	Kelemahan Sistem Pengendalian Intern	Ketidakpatuhan terhadap Peraturan Perundang-undangan	
		Total Jumlah Kasus	Total Jumlah Kasus	Total Nilai (dalam juta Rupiah)
1	Prov. Nangroe Aceh Darussalam	54	107	42.662,75
2	Provinsi Sumatera Utara	165	302	140.041,48
3	Provinsi Sumatera Barat	190	17	71.332,08
4	Provinsi Riau	60	8	3.426,97
5	Provinsi Jambi	79	21	507.832,45
6	Prov. Sumatera Selatan	134	239	286.931,91

7	Provinsi Bengkulu	53	123	50.872,83
8	Provinsi Lampung	137	136	176.994,44
9.	Kepulauan Bangka Belitung	69	77	192.290,49
10	Kepulauan Riau	92	113	779.410,91
11	Provinsi DKI Jakarta	48	71	16.445,44
12	Provinsi Banten	78	183	72.934,91
13	Provinsi Jawa Barat	216	361	1.377.742,14
14	Provinsi Jawa Tengah	284	319	70.119,44
15	Provinsi DI Yogyakarta	46	44	8.667,41
16	Provinsi Jawa Timur	377	383	208.192,64
17	Bali	105	143	45.579,31
18	Nusa Tenggara Barat	77	116	62.054,09
19	Nusa Tenggara Timur	181	160	58.210,32
20	Kalimantan Barat	89	71	48.799,44
21	Kalimantan Tengah	74	104	28.496,00
22	Kalimantan Selatan	45	59	20.017,39
23	Kalimantan Timur	114	61	56.967,20
24	Sulawesi Utara	9	7	3.232,21
25	Sulawesi Tengah	123	175	102.171,84
26	Sulawesi Selatan	143	167	173.602,76
27	Sulawesi Tenggara	83	132	109.748,12
28	Gorontalo	45	69	23.915,43
29	Sulawesi Barat	49	134	43.111,57
30	Maluku	77	63	207.653,39
31	Maluku Utara	32	54	49,223,61
32	Papua	58	127	76.596,25
33	Papua Barat	11	15	11.623,26

Sumber: Ikhtisar Hasil Pemeriksaan (IHPS) BPK-RI Tahun 2011

Berdasarkan Tabel 2 di atas, terlihat bahwa jumlah kasus terbesar atas kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap ketentuan perundang-undangan kebanyakan terjadi pada kota-kota di Pulau Jawa. Provinsi Jawa Barat adalah provinsi dengan kasus temuan terbanyak, terkait dengan kelemahan SPI dan ketidakpatuhan terhadap peraturan perundang-undangan dengan jumlah temuan sebesar Rp 1,377 Triliun.

Menurut *International Standard on Auditing / ISA* (2009) dan *International Standard of Supreme Audit Institution/ ISSAI* (2010), fungsi audit internal adalah sebuah aktivitas penilaian yang dibangun atau disediakan untuk memberikan pelayanan bagi suatu entitas yang meliputi: menguji, mengevaluasi, dan memonitor kecukupan dan keefektifan pengendalian internal. Sedangkan definisi pengendalian internal menurut *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission / COSO* (2009) adalah: *Internal control is broadly defined as a process, effected by an entity's board of directors, management, and other personnel, designed to provide reasonable assurance regarding the achievement of objectives in the following categories: a) Effectiveness and efficiency of operations; b) Reliability of financial reporting; and c) Compliance with laws and regulations.*

Doyle, et al. (2007) menyatakan bahwa secara konseptual, sistem pengendalian internal merupakan landasan bagi terciptanya pelaporan keuangan yang berkualitas. Tujuan sistem pengendalian internal ini dapat dicapai dengan adanya fungsi dari audit internal, sebagai penjamin tercapainya tujuan pengendalian intern (Sawyer, 2009; Mihret dan Yosmau, 2007; INTOSAI, 2006). Menteri Keuangan Agus Martowardojo (2012) menyatakan bahwa fungsi atau peranan audit internal pada sektor pemerintahan yang dilakukan oleh Aparat Pengawas

Intern Pemerintah (APIP) adalah melakukan *review* dan *monitoring* dari tahap penyusunan laporan keuangan sampai dengan pemeriksaan Laporan Keuangan Kementerian/Lembaga (LKKL) atau Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) oleh Badan Pemeriksa Keuangan Republik Indonesia (BPK-RI). *International Standards of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) sebagai organisasi BPK sedunia, menyebutkan bahwa fungsi pengawasan internal diharapkan dapat berperan sebagai *quality assurance*, yang menjamin suatu proses kegiatan berjalan dengan baik, sesuai aturan dari perencanaan sampai dengan pertanggungjawaban kegiatan, memastikan sistem pengendalian internal telah dijalankan dan menilai laporan/*output* yang dihasilkan apakah sesuai dengan standar yang ditetapkan (www. Intosai.org, 2006).

Fungsi audit internal yang efektif adalah yang dapat mencapai tujuan audit internal, yaitu meningkatkan efisiensi dan efektivitas *internal control* dalam suatu organisasi (Cangemy and Singleton, 2003; Cohen and Sayag, 2010; Eden and Moriah, 1996). Literatur sebelumnya juga menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna (Xiangdong, 1997; Spraakman, 1997; Dittenhofer, 2001; Mihret and Yismaw, 2007. Faktanya, seperti diungkapkan oleh Menteri Dalam Negeri Gamawan Fauzi (2011), bahwa kompetensi auditor internal Pemda belum memuaskan, sebagian besar auditor internal sekarang, lebih fokus ke pemeriksaan, padahal seharusnya juga berfokus pada bagaimana mengevaluasi dan menyarankan sistem pengendalian intern.

Menurut *The Institute of Internal Auditors* (2010), objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang memungkinkan auditor internal untuk melakukan penugasan dengan sedemikian rupa sehingga mereka meyakini hasil pekerjaan mereka dan meyakini tidak ada kompromi, objektivitas mensyaratkan bahwa auditor internal tidak menundukkan penilaian mereka dalam masalah-masalah audit terhadap orang lain. Penelitian-penelitian sebelumnya juga telah menunjukkan bahwa kompetensi dan objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal, seperti yang dilakukan oleh Abdel-Khalik, *et al.* (1983), Brown (1983), Messier and Schneider (1988), Maletta (1993), Ganesh Krishnamoorthy (2002), Desai, *et al.* (2006), Soh and Bennie (2010). Berdasarkan fenomena yang telah dipaparkan, dan teori serta penelitian-penelitian sebelumnya, maka penelitian ini bermaksud untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh kompetensi dan objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal.

B. TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Tinjauan Pustaka

Kompetensi Auditor Internal

Menurut *The IIA Research Foundation's Common Body of Knowledge (CBOK) study* (2007) :

“Competence is defined as the ability to adequately perform a task, duty or role. Competence integrates knowledge, skills, personal values and attitudes. Competence builds on knowledge and skills and is acquired through work experience and learning by doing.”

Berikutnya Pickett (2010:387) mengungkapkan hal yang senada dengan di atas, bahwa:

“Internal auditor must possess the knowledge, skill, and other competencies needed to perform their individual responsibilities.”

Government Auditing Standards (GAS) yang dikeluarkan oleh GAO (2007) menyatakan bahwa:

“The staff assigned to perform the audit or attestation engagement must collectively possess adequate professional competence for the tasks required.”

Berdasarkan berbagai definisi kompetensi auditor internal di atas maka dapat disimpulkan bahwa, kompetensi auditor internal berarti auditor internal dalam melaksanakan pekerjaannya harus memiliki pengetahuan (*knowledge*), keterampilan (*skill*), atribut personal (kemampuan) dan pengalaman yang cukup, dan auditor internal juga memiliki kode etik perilaku yang harus dipatuhi dalam menjalankan pekerjaannya.

Cheng, *et al.* (2002) menyatakan bahwa kompetensi auditor memiliki dimensi dan indikator sebagai berikut:

1. *Knowledge* (pengetahuan), menggunakan indikator: pendidikan, keahlian, keterampilan, dan pengalaman,
2. Sikap dan perilaku etis, menggunakan indikator sikap dan perilaku etis dalam menjalankan pekerjaannya.

Menurut Standar Profesi Auditor Internal (SPAI) (2004:33) auditor internal harus memiliki:

1. Kapabilitas
2. Keahlian
3. Pengalaman
4. Kemampuan keterampilan
5. Sikap;
6. Kecakapan
7. Penugasan.

Dalam Standar Audit APIP (2008), auditor internal pemerintah harus memiliki kompetensi yang meliputi:

1. Pengetahuan
Auditor harus memiliki pengetahuan yang memadai di bidang hukum, administrasi pemerintahan dan pengetahuan lain yang diperlukan untuk mengidentifikasi indikasi adanya kecurangan (*fraud*).
2. Keahlian
Auditor harus memiliki keahlian tentang standar audit, kebijakan, prosedur dan praktik-praktik audit serta lingkungan pemerintahan sesuai dengan tugas pokok dan fungsi unit yang dilayani oleh APIP.
3. Keterampilan
Auditor wajib memiliki keterampilan dalam berhubungan dengan orang lain dan mampu berkomunikasi secara efektif, terutama dengan auditi. Auditor juga memiliki kemampuan dalam berkomunikasi secara lisan dan tulisan.
4. Pendidikan
Auditor wajib mengikuti pendidikan dan pelatihan (PPL) dan mengikuti sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA) yang sesuai dengan jenjangnya.

Selanjutnya *Common Body of Knowledge* (CBOOK) oleh *Institute of Internal Auditor* (IIA) tahun 2010, memberikan 3 dimensi untuk kompetensi auditor internal sebagai berikut:

1. Dimensi Pengetahuan, memiliki 4 indikator:
Pengetahuan terpenting dalam pekerjaan auditor internal adalah: pengetahuan *auditing*, pengetahuan audit internal, pengetahuan *standards Ethics*, dan pengetahuan tentang *fraud awareness* (kehati-hatian terhadap kecurangan).
2. Dimensi Keterampilan perilaku (*behavioral skills*) dan keterampilan teknis (*technical skills*), memiliki 6 indikator:
Keterampilan perilaku yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: *confidentiality, communication*. Sedangkan Keterampilan teknis yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: *understanding business* (memahami bisnis), *risk analysis and control assessment techniques* (analisis risiko dan teknik penilaian pengendalian), *identifying types of controls* (identifikasi tipe pengendalian), *data collection and analysis tools and techniques* (pengumpulan data dan teknik analisis).

3. Dimensi Kemampuan (*general competencies*), memiliki 2 indikator:
Kemampuan yang paling penting dalam pekerjaan auditor internal adalah: kemampuan komunikasi, kemampuan identifikasi masalah, dan solusinya.

Objektivitas Auditor Internal

Dalam *International Professional Practices Framework (IPPF)* yang diterbitkan oleh *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* (2011), menjelaskan bahwa aktivitas audit internal harus independen dan objektif dalam melaksanakan pekerjaannya.

Menurut Pickett (2010:340), definisi objektivitas auditor internal berdasarkan IIA (*Institute of Internal Auditors*), adalah sebagai berikut:

“Objectivity is an unbiased mental attitude that allows internal auditors to perform engagements in such a manner that they believe in their work product and that no quality compromises are made. Objectivity requires that internal auditors do not subordinate their judgment on audit matters to others. Threats to objectivity must be managed at the individual auditor, engagement, functional, and organizational levels”.

IIA (2010) menginterpretasikan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang memungkinkan auditor internal untuk melakukan penugasan dengan sedemikian rupa sehingga mereka meyakini hasil pekerjaan mereka dan meyakini tidak ada kompromi.

Menurut Brandon (2010), objektif adalah sikap mental yang harus dimiliki oleh seorang Auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak dan menghindari *conflict of interest*. Sikap objektif akan memungkinkan para Auditor internal melaksanakan pemeriksaan dengan cara yang benar, sungguh – sungguh dan yakin akan hasil pekerjaannya. Berdasarkan definisi-definisi tersebut di atas, maka dapat disimpulkan bahwa objektivitas adalah sikap mental yang tidak bias yang harus dimiliki oleh auditor internal dalam melaksanakan pemeriksaan, tidak memihak, dan menghindari konflik kepentingan.

Menurut Pickett (2010:387), berdasarkan *Institute of Internal Auditors (IIA)*, objektivitas memiliki 3 dimensi sebagai berikut:

1. *Impartial* (sikap yang tidak memihak)
2. *Unbiased attitude* (sikap yang tidak bias)
3. *Avoid any conflict of interest* (sikap menghindari konflik kepentingan)

Selanjutnya menurut Brandon (2010), objektivitas auditor internal terdiri dari 3 dimensi:

1. Sikap mental yang objektif, memiliki 5 indikator:
Sikap mental yang objektif diukur dari kejujuran, kecermatan, menjaga martabat, tidak menerima suap dan tidak menerima imbalan.
2. Sikap tidak memihak, memiliki 5 indikator:
Sikap tidak memihak diukur dari pandangan auditor internal terhadap pekerjaannya, menjunjung tinggi etika profesi, tidak memanfaatkan informasi untuk kepentingan pribadi, menjunjung tinggi integritas, dan menjunjung tinggi loyalitas pada organisasi.
3. Menghindari *conflict of interest*, memiliki 3 indikator:
Menghindari *conflict of interest* di semua kegiatan dan aktivitas, mematuhi standar profesi, kebijakan perusahaan dan peraturan

Efektivitas Fungsi Audit Internal

Audit internal menurut *The IIA Research Foundation* (2011:2) yang dijelaskan dalam *International Professional Practices Framework (IPPF)* adalah:

“Internal auditing is an independent, objective assurance and consulting activity designed to add value and improve an organization’s operations. It helps an organization accomplish its objectives by bringing a systematic, disciplined approach to evaluate and improve the effectiveness of risk management, control, and governance processes.”

Definisi tersebut menyatakan bahwa audit internal merupakan aktivitas independen yang memberikan jaminan objektif dan konsultasi yang dirancang untuk memberi nilai tambah dan meningkatkan operasi organisasi. Aktivitas ini membantu organisasi mencapai tujuannya dengan membawa pendekatan yang sistematis dan disiplin untuk mengevaluasi dan meningkatkan efektivitas manajemen risiko, pengendalian, dan proses tata kelola.

Selanjutnya definisi audit internal menurut Moeller (2005:3) adalah sebagai berikut:

“Internal auditing is an independent appraisal function established within an organization to examine and evaluate its activities as a service to the organization.”

Definisi efektivitas menurut Sawyer (2003:225) adalah:

“Effectiveness emphasize the actual production of an effect or the power to produce a given effect. Something maybe effective without being efficient and economical. Yet a program to make a sistem more efficient or economical may also turn out to be more effective”.

Berdasarkan definisi tersebut di atas, efektif adalah tercapainya tujuan suatu organisasi, sedangkan efisien adalah sumber daya yang digunakan untuk mencapai tujuan tersebut. Suatu sistem dapat menjadi efektif, tetapi belum tentu efisien. Namun sistem yang efisien, biasanya cenderung lebih efektif. Dari berbagai pendapat di atas, dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal adalah menyediakan pelayanan bagi suatu entitas yang meliputi: menguji, mengevaluasi, dan memonitor kecukupan dan keefektifan pengendalian internal.

Cohen dan Sayag (2010) menyatakan bahwa fungsi audit internal akan efektif apabila dapat mencapai tujuan yang diinginkan. Tujuan audit internal adalah untuk meningkatkan efisiensi dan efektivitas organisasi (Eden dan Moriah, 1996). Begitupula Cangemy and Singleton (2003) menyatakan bahwa Fungsi audit internal yang efektif adalah yang dapat mencapai tujuannya, dan *The real mission of the internal audit department is to help improve the state of internal control at the company* (Cangemy and Singleton, 2003). Literatur sebelumnya menyatakan bahwa efektivitas audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna (Spraaakman, 1997; Dittenhofer, 2001). Implementasi dari rekomendasi audit adalah sangat penting bagi efektivitas audit internal (Van Gansberghe, 2005).

Mihret dan Yismaw (2007) menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal dipengaruhi oleh:

- (1) Kualitas audit internal, yaitu: keahlian staf, lingkup pelayanan, perencanaan audit, pengamatan dan pengendalian serta komunikasi yang efektif;
- (2) Dukungan manajemen, yaitu: tanggapan temuan audit dan komitmen untuk memperkuat audit internal;
- (3) Pengaturan organisasi, yaitu: profil organisasi, organisasi internal, kebijakan dan prosedur dan anggaran departemen audit internal;
- (4) Kebijakan dan prosedur pada auditan, yaitu: keahlian auditan, sikap auditan terhadap audit internal dan kerjasama auditan terhadap audit internal.

Menurut Moeller (2005:269), berdasarkan *Performance Standard of Internal Auditor* oleh *Institute of Internal Auditors* (IIA), fungsi audit internal yang efektif memiliki 5 dimensi sebagai berikut:

1. *Planning* (Perencanaan),
2. *Communication and Approval* (Komunikasi dan persetujuan),
3. *Resource Management* (Pengelolaan sumber daya),

4. *Policies and Procedures* (Kebijakan dan prosedur),
5. *Coordination* (Koordinasi),
6. *Reporting to the Board and Senior Management* (Pelaporan kepada dewan dan manajemen senior).

Penelitian Terdahulu dan Pengembangan Hipotesis Pengaruh Kompetensi Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Maletta (1993) menemukan bahwa terdapat hubungan di antara tiga faktor (kompetensi, kinerja pekerjaan, dan objektivitas) yang mempengaruhi kekuatan fungsi audit internal. Dari hasil penelitiannya mengindikasikan bahwa ketika terdapat tingginya risiko yang melekat maka auditor akan mempertimbangkan kinerja auditor internal hanya ketika objektivitasnya tinggi, namun tidak terdapat efek interaksi antara kinerja auditor internal dengan objektivitas auditor internal ketika risikonya rendah. Sejalan dengan penelitian Maletta (1993), hasil penelitian Krishnamoorthy (2002) meneliti bagaimana ketiga faktor (objektivitas, kinerja, dan kompetensi auditor internal) berinteraksi dalam menentukan kekuatan fungsi audit internal. Ketiga faktor tersebut saling berhubungan dan tidak ada satu faktor yang dapat digunakan secara terpisah oleh eksternal auditor dalam mengevaluasi fungsi audit internal. Krishnamoorthy (2002) menyimpulkan bahwa pentingnya ketiga faktor (objektivitas, kinerja, dan kompetensi auditor internal) bervariasi dalam menentukan kekuatan fungsi audit internal. Desai, *et al.* (2006) dalam penelitiannya menemukan bahwa fungsi audit internal semakin meningkat dalam organisasi ketika auditor internalnya kompeten dan pekerjaannya berkualitas tinggi. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1: Kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

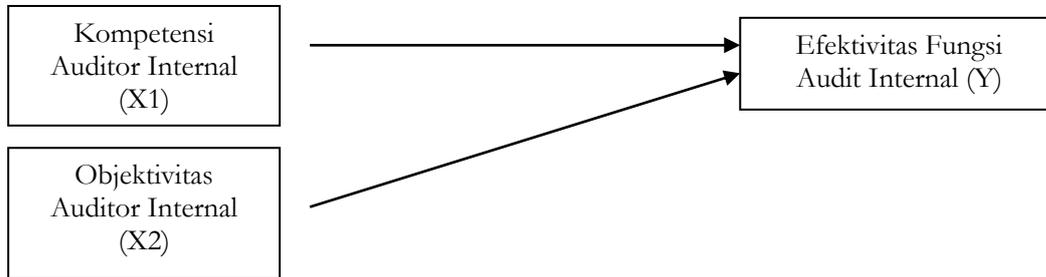
Pengaruh Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Messier dan Schneider (1988) dalam penelitiannya yang menguji evaluasi auditor eksternal atas fungsi audit internal, menjelaskan bahwa kompetensi auditor internal adalah faktor yang paling penting, selanjutnya diikuti oleh objektivitas dan kinerja auditor internal. Sedangkan Krishnamoorthy (2002) meneliti tahap-tahap pendekatan digunakan auditor eksternal dalam mengevaluasi fungsi audit internal. Hasil studi Krishnamoorthy (2002) menemukan bahwa pentingnya ketiga faktor bervariasi dalam menentukan kekuatan fungsi audit internal. Sejalan dengan penelitian-penelitian tersebut, Maletta (1993) menyimpulkan dari hasil penelitiannya bahwa pada semua kondisi risiko, kompetensi adalah faktor yang paling mempengaruhi, selanjutnya adalah objektivitas dan kinerja pekerjaan. Hal ini sesuai dengan hasil penelitian Desai, *et al.* (2006), bahwa objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap fungsi audit internal.

Penelitian-penelitian yang menguji pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal tersebut dikuatkan oleh Brown (2006) yang menyatakan bahwa independensi / objektivitas auditor internal sebagai kriteria yang paling penting bagi efektivitas fungsi audit internal. Berdasarkan teori dan penelitian sebelumnya tersebut maka diturunkan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 2: Objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Berdasarkan kerangka pemikiran yang telah diuraikan, maka keterkaitan antar konsep penelitian dapat digambarkan dalam kerangka pemikiran seperti terlihat pada Gambar 2.1 berikut:



Gambar 1 Kerangka Pemikiran

C. METODE PENELITIAN

Objek Penelitian

Objek penelitian dalam penelitian ini adalah kompetensi auditor internal, objektivitas auditor internal, dan efektivitas fungsi audit internal.

Operasionalisasi Variabel Penelitian

Operasionalisasi variabel dalam penelitian ini selengkapnya disajikan pada tabel berikut.

Tabel 3
Matrik Operasionalisasi Variabel

VARIABEL	DIMENSI	INDIKATOR	SKALA
Kompetensi auditor internal (X1)	1. Pengetahuan	1.1 Pengetahuan tentang audit internal, pengendalian intern pemerintahan, sistem informasi keuangan daerah, sistem akuntansi pemerintahan. 1.2 Memiliki sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA) 1.3 Pengetahuan tentang Standar etikaudit internal	Ordinal
	2. Keterampilan	2.1 Keterampilan menjaga rahasia 2.2 Keterampilan berkomunikasi secara lisan dan tulisan	Ordinal

	3. Keahlian	<p>3.1 Keahlian tentang standar audit dan praktek audit</p> <p>3.2 Keahlian dalam kebijakan dan prosedur keuangan daerah</p> <p>3.3 Keahlian tentang lingkungan pemerintahan unit yang diaudit</p> <p>3.4 Keahlian di bidang pemeriksaan atas teknologi informasi keuangan daerah.</p> <p>3.5 Keahlian dalam statistik dan teknik <i>sampling</i></p> <p>3.6 Keahlian dalam mendeteksi kecurangan atau <i>fraud</i></p> <p>3.7 Keahlian dalam analisis risiko dan teknik penilaian pengendalian</p>	Ordinal
	4. Perilaku	<p>4.1 Menjunjung tinggi tanggung jawab professional sebagai pemeriksa</p> <p>4.2 Komunikasi, diskusi, dan kerjasama yang baik dengan sesama pemeriksa</p> <p>4.3 Hati-hati, teliti, dan cermat dalam melaksanakan tugas dan wewenangnya</p>	Ordinal
Objektivitas auditor internal (X2)	1.Sikap tidak bias	<p>1.1 Jujur</p> <p>1.2 Mengungkapkan semua fakta material</p> <p>1.3 Hati-hati dalam menggunakan dan menjaga segala informasi yang diperoleh dalam audit</p> <p>1.4 Tidak menerima suap/imbalan</p>	Ordinal
	2.Sikap netral / tidak memihak	<p>2.1 Tidak memanfaatkan informasi untuk kepentingan pribadi</p>	Ordinal
	3.Menghindari <i>conflict of interest</i>	<p>3.1 Tidak memiliki hubungan sosial / kekeluargaan dengan <i>auditee</i></p> <p>3.2 Auditor yang pernah bertugas / menetap di kantor <i>auditee</i> tidak boleh dilibatkan dalam pemeriksaan</p> <p>3.3 Tidak berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan-hubungan yang mungkin</p>	Ordinal

		menyebabkan terjadinya benturan kepentingan	
Efektivitas fungsi audit internal (Y)	1. Perencanaan	1.1 Mempertimbangkan resiko 1.2 Pertimbangan pimpinan 1.3 Mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan. 1.4 Perencanaan meliputi rencana kegiatan audit, sumber daya yang diperlukan, visi, misi, tujuan, strategi, program dan kegiatan APIP selama lima tahun. 1.5 Penyusunan rencana didasarkan atas prinsip keserasian, keterpaduan, menghindari tumpang tindih dan pemeriksaan berulang-ulang serta memperhatikan efisiensi dan efektifitas penggunaan sumber daya.	Ordinal
	2. Komunikasi dan persetujuan	2.1 Komunikasi kepada pimpinan 2.2 Komunikasi sumber daya	Ordinal
	3. Pengelolaan sumber daya	3.1 Mengelola dan memanfaatkan sumber daya yang dimiliki secara ekonomis, efisien dan efektif	Ordinal
	4. Kebijakan dan prosedur	4.1 Isi kebijakan dan prosedur 4.2 <i>Review</i> kebijakan dan prosedur terus menerus agar efektif.	Ordinal
	5. Koordinasi	5.1 Koordinasi rencana pengawasan serta hasil-hasil pengawasan dengan auditor internal dan eksternal	Ordinal
	6. Laporan kepada pimpinan	6.1 Isi laporan: realisasi kegiatan, permasalahan, hambatan. 6.2 Laporan disampaikan secara berkala kepada pimpinan.	Ordinal

	7. Pengembangan Program dan Pengendalian Kualitas	7.1 Mengembangkan program dan mengendalikan kualitas audit yang mencakup seluruh aspek kegiatan audit di lingkungan APIP.	Ordinal
	8. Menindaklanjuti Pengaduan Masyarakat	8.1 Penanganan pengaduan dengan mekanisme dan prosedur yang jelas, transparan dan dapat dipertanggungjawabkan berdasarkan peraturan perundang-undangan	Ordinal

Jenis Data, Instrumen Penelitian dan Alat Ukur Penelitian

Sumber data pada penelitian ini adalah sumber primer. Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah dalam bentuk kuisioner. Pada penelitian ini pihak yang akan menjawab item instrumen (responden) yang diajukan adalah inspektorat pada setiap provinsi/ kabupaten/ kota sebagai pelaksana audit internal, yaitu: ketua tim, anggota tim, pengendali teknis (inspektur pembantu wilayah), dan pengendali mutu (inspektur). Teknik pengukuran yang digunakan untuk mengubah data-data kualitatif dari kuisioner menjadi suatu ukuran data kuantitatif adalah *Summated Rating Method : Likert Schale* (Skala Likert).

Populasi dan Teknik Pengambilan Sampel

Populasi sasaran dalam penelitian ini adalah Inspektorat Pemerintah Provinsi/Kota/Kabupaten di Pulau Jawa. Penelitian ini menggunakan *probability sampling* yaitu *cluster area sampling*, khususnya *single stage cluster sampling*. *Cluster sampling* digunakan apabila terdapat homogenitas diantara grup, dan terdapat heterogenitas antar elemen di dalam grup (Uma Sekaran, 2000:275). Populasi inspektorat di Pulau Jawa yang terdiri dari 6 klaster berdasarkan provinsi yang ada di Pulau Jawa (klaster Provinsi DKI Jakarta, klaster Provinsi Jawa Barat, klaster Provinsi Banten, klaster Provinsi Jawa Tengah, klaster Provinsi DI Yogyakarta, klaster Provinsi Jawa Timur). Dari 6 klaster tersebut, peneliti memilih secara acak 3 klaster sehingga diperoleh Provinsi Jawa Barat, Provinsi Banten, Provinsi DI Yogyakarta sebagai sampel. Peneliti menggunakan semua inspektorat provinsi, kota, dan kabupaten yang ada di 3 klaster terpilih tersebut sebagai sampel. Berikut data inspektorat yang terpilih sebagai sampel:

Tabel 4
Daftar Sampel Penelitian

No	Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten	No.	Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten
1.	Provinsi Jawa Barat	22	Kabupaten Majalengka
2	Kota Bandung	23	Kabupaten Cianjur
3	Kota Banjar	24	Kabupaten Garut
4	Kota Bekasi	25	Kabupaten Bandung

5	Kota Cirebon	26	Kabupaten Indramayu
6	Kota Cimahi	27	Kabupaten Ciamis
7	Kota Depok	28	Provinsi Banten
8	Kota Sukabumi	29	Kota Tangerang
9	Kota Bogor	30	Kota Serang
10	Kota Tasikmalaya	31	Kota Cilegon
11	Kabupaten Bekasi	32	Kota Tangerang Selatan
12	Kabupaten Tasikmalaya	33	Kabupaten Tangerang
13	Kabupaten Sumedang	34	Kabupaten Pandeglang
14	Kabupaten Purwakarta	35	Kabupaten Serang
15	Kabupaten Subang	36	Kabupaten Lebak
16	Kabupaten Cirebon	37	Provinsi DI Yogyakarta
17	Kabupaten Karawang	38	Kota Yogyakarta
18	Kabupaten bogor	39	Kabupaten Sleman
19	Kabupaten Sukabumi	40	Kabupaten Bantul
20	Kabupaten Bandung Barat	41	Kabupaten Kulon Progo
21	Kabupaten Kuningan	42	Kabupaten Gunung Kidul

Alat Analisis Data

Untuk menganalisis model dalam penelitian ini akan digunakan regresi linear berganda (*multiple linear regression*). Model yang digunakan dalam penelitian ini adalah sebagai berikut:

$$EFAI = a + b_1 KAI + b_2 OAI + e$$

Keterangan:

EFAI : Efektifitas Fungsi Audit Internal

KAI : Kompetensi Auditor Internal

OAI : Objektivitas Auditor Internal

e : error

Untuk memenuhi asumsi atau persyaratan yang melandasi estimasi koefisien regresi, maka akan dilakukan uji normalitas, uji heteroskedastisitas, dan uji multikolinearitas.

D. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Analisis Deskriptif

Gambaran Kompetensi Auditor Internal

Kompetensi auditor internal diukur melalui empat dimensi dan dioperasionalkan menjadi 23 butir pernyataan. Berikut rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap dimensi pada variabel kompetensi auditor internal.

Tabel 5
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Kompetensi Auditor Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Pengetahuan	3,06	Cukup
2	Keterampilan	4,19	Baik
3	Keahlian	3,57	Cukup
4	Perilaku	4,42	Baik
<i>Grand Mean</i>		3,73	Cukup

Pada tabel 5 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai kompetensi auditor internal sebesar 3,73 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor internal pada sebagian besar entitas di Pulau Jawa cukup kompeten dalam melaksanakan tugas pemeriksaan, namun masih memiliki kelemahan dalam kompetensinya sebagai auditor internal pemda. Bila dilihat berdasarkan dimensi, terlihat bahwa rata-rata skor tanggapan responden terhadap dimensi pengetahuan dan keahlian termasuk dalam kategori cukup, sedangkan rata-rata skor tanggapan responden terhadap dimensi keterampilan dan perilaku termasuk dalam kategori baik. Walaupun sebagian besar auditor internal pemda di Pulau Jawa cukup kompeten, namun masih terdapat beberapa kelemahan dan kendala terkait dengan kompetensinya, bahkan masih ada 2 inspektorat yang auditor internalnya kurang kompeten. Kelemahan dalam hal kompetensi tersebut antarlain:

1. Belum semua auditor internal pemda memiliki kesesuaian pendidikan dengan kualifikasi pekerjaan sebagai auditor pemerintahan, masih kurangnya kesempatan bagi auditor internal pemda untuk mengikuti berbagai PPL seperti PPL tentang metodologi, standar pemeriksaan, Standar Akuntansi Pemerintah (SAP), penilaian atas Sistem Pengendalian Intern Pemerintahan (SPIP), pemeriksaan atas Sistem Informasi Keuangan Daerah (SIKD), dan kesempatan untuk mengikuti ujian Sertifikasi Jabatan Fungsional Auditor (JFA).
2. Masih kurangnya jumlah auditor internal yang memiliki sertifikasi JFA. Pada sebagian besar inspektorat, jumlah JFA yang ada belum sebanding dengan objek yang diperiksa.
3. Sebagian besar auditor internal pemda masih belum memiliki kesempatan untuk mengikuti PPL setiap tahun mengenai penilaian atas Sistem Pengendalian Internal Pemerintah (SPIP), padahal sesuai dengan PP No.60 tahun 2008 tentang SPIP, Pasal 17 ayat 2 menyebutkan bahwa tugas auditor internal pemda sebagai Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) adalah melakukan pengawasan intern atas penyelenggaraan tugas dan fungsi instansi pemerintah termasuk akuntabilitas keuangan Negara, dan agar dapat melaksanakan tugasnya dengan baik sebagai pengawas intern pemda, auditor internal pemda / APIP harus memiliki pengetahuan dan pemahaman yang memadai tentang SPIP.
4. Masih ada auditor internal pemda yang belum memiliki keahlian tentang: standar audit, kebijakan dan prosedur keuangan daerah, lingkungan pemerintah yang diaudit, bidang pemeriksaan atas teknologi informasi keuangan daerah, pendeteksian kecurangan atau *fraud*,

bidang statistik dan teknik sampling untuk penentuan resiko audit, analisis risiko dan teknik pengendalian.

Gambaran Objektivitas Auditor Internal

Objektivitas auditor internal diukur melalui tiga dimensi dan dioperasionalkan menjadi 10 butir pernyataan. Berikut rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap dimensi pada variabel objektivitas auditor internal.

Tabel 6
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Objektivitas Auditor Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Sikap Tidak Bias	3,75	Cukup
2	Sikap Netral/Tidak Memihak	4,09	Tinggi
3	Menghindari <i>conflict of interest</i>	3,60	Cukup
Grand Mean		3,73	Cukup

Pada tabel 6 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai objektivitas auditor internal sebesar 3,73 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa auditor internal pada sebagian besar inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa cukup objektif. Artinya auditor internal belum selalu objektif dalam melakukan pemeriksaan dan pengawasan, masih ada auditor internal yang memiliki sikap mental yang bias dalam melakukan penugasannya, dan masih terdapat *conflict of interest* pada diri auditor internal ketika melaksanakan tugasnya. Kelemahan dalam hal objektivitas auditor internal antara lain:

1. Auditor internal pemda belum selalu bersikap jujur, tegas dalam menerapkan prinsip, nilai dan keputusan secara objektif, masih belum selalu mengungkapkan semua fakta material yang diketahui, yang apabila tidak diungkapkan mungkin dapat mengubah pelaporan kegiatan-kegiatan yang diaudit.
2. Beberapa inspektorat masih menugaskan auditor internalnya yang mempunyai hubungan dekat dengan auditi, atau pernah bertugas menetap beberapa lama di kantor auditi, untuk melakukan pemeriksaan pada SKPD sehingga hal ini mengurangi objektivitas auditor internal.
3. Masih ada auditor internal yang berpartisipasi dalam kegiatan atau hubungan-hubungan yang dapat mengganggu penilaian yang tidak memihak atau dapat menyebabkan terjadinya benturan kepentingan.

Gambaran Efektivitas Fungsi Audit Internal

Efektivitas fungsi audit internal diukur melalui delapan dimensi dan dioperasionalkan menjadi 22 butir pernyataan. Berikut rata-rata skor penilaian responden terhadap setiap dimensi pada variabel efektivitas fungsi audit internal.

Tabel 7
Rekapitulasi Rata-Rata Skor Efektivitas Fungsi Audit Internal

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
1	Perencanaan	3,95	Cukup
2	Komunikasi dan persetujuan	4,16	Tinggi

No	Dimensi	Mean Skor	Kriteria
3	Pengelolaan sumber daya	3,87	Cukup
4	Kebijakan dan prosedur	3,69	Cukup
5	Koordinasi	3,57	Cukup
6	Laporan kepada pimpinan	4,00	Cukup
7	Pengembangan program dan pengendalian kualitas	3,87	Cukup
8	Tindak lanjut pengaduan masyarakat	3,88	Cukup
Grand Mean		3,92	Cukup

Pada tabel 7 dapat dilihat bahwa hasil perhitungan *grand mean* skor tanggapan responden mengenai efektivitas fungsi audit internal sebesar 3,92 berada pada interval 3 – 4. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa fungsi audit internal pada sebagian besar inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa cukup efektif. Kendala dalam hal efektivitas fungsi audit internal tersebut antara lain:

1. Sebagian besar auditor internal dalam menyusun rencana: belum selalu memprioritaskan pada kegiatan yang mempunyai risiko terbesar dan selaras dengan tujuan organisasi, belum mempertimbangkan prinsip kewajiban menindaklanjuti pengaduan dari masyarakat dan masukan dari pimpinan ketika menyusun rencana audit, belum selalu mengidentifikasi, menganalisis, mengevaluasi dan mendokumentasikan informasi yang memadai untuk mencapai tujuan penugasan.
2. Sebagian inspektorat dalam membuat perencanaan audit masih belum memastikan bahwa sumberdaya fungsi audit internal telah sesuai, memadai, dan dapat digunakan secara efektif untuk mencapai rencana-rencana yang telah disetujui, memprioritaskan alokasi sumber daya pada kegiatan yang mempunyai risiko besar.
3. Masih ada auditor internal yang belum menyampaikan laporan kepada pimpinan secara berkala mengenai perbandingan rencana dan realisasi, permasalahan mengenai risiko, pengendalian, proses pengelolaan, hambatan yang dijumpai, dan hal lainnya yang dibutuhkan atau diminta oleh pimpinan, belum menyampaikan laporan kepada pimpinan secara teratur minimal satu kali dalam 6 bulan.
4. Masih ada inspektorat yang auditor internalnya belum selalu menindaklanjuti pengaduan masyarakat. hal ini menunjukkan belum dipatuhinya Standar Audit Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) Tahun 2008 yang menjelaskan bahwa tindak lanjut atas pengaduan masyarakat merupakan salah satu faktor untuk menghasilkan fungsi audit internal yang efektif.

4.2 Hasil Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk memenuhi syarat regresi berganda, antarlain pengujian normalitas data, multikolinearitas, heterokedastisitas, dan otokorelasi. Pengujian normalitas data menggunakan uji Kolmogorov-Smirnov diperoleh hasil dengan tingkat signifikansi sebagai berikut:

Table 8
Hasil Uji Normalitas Data dengan Kolmogorov-Smirnov

Variabel	N	Asymp. Sig. (2-tailed)
Kompetensi	42	0,297
Objektivitas	42	0,654
EFAI	42	0,507

Data berdistribusi normal apabila nilai $asym.sig (2\text{ tailed}) > 0,05$. Berdasarkan Hasil Uji Normalitas Data dengan Kolmogorov-Smirnov, untuk variabel kompetensi auditor internal, objektivitas auditor internal, dan efektivitas fungsi audit internal, memiliki nilai Kolmogorov-Smirnov yang tidak signifikan pada 0,05 (karena $asym.sig (2\text{ tailed}) > 0,05$), maka H_0 yang mengatakan bahwa residual berdistribusi tidak normal dapat ditolak. Dari grafik histogram (pada lampiran) tampak bahwa residual terdistribusi secara normal dan berbentuk simetris. Pada grafik normal probability plots (pada lampiran) titik-titik menyebar berhimpit di sekitar diagonal dan hal ini menunjukkan bahwa residual terdistribusi normal. Dengan demikian disimpulkan bahwa data telah berdistribusi normal.

Berdasarkan hasil pengujian multikolinearitas, model penelitian ini telah bebas dari multikolinearitas (karena nilai tolerance lebih dari 0,10 dan nilai VIF tidak ada yang lebih dari 10). Berdasarkan hasil uji autokorelasi, nilai durbin Watson 1,527 berada pada daerah penerimaan yaitu diantara 1,391 dan 1,600 (diperoleh dari tabel dengan $n=42$ dan $k=2$). Oleh karena nilai DW hitung berada pada daerah penerimaan maka artinya pada model ini tidak terjadi autokorelasi. Model ini juga tidak terdapat heterokedastisitas karena dari grafik *scatterplot* terlihat titik-titik menyebar secara acak dan tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu y (gambar pada lampiran).

Pengujian Hipotesis dan Pembahasan
Uji Koefisien Determinasi

Tabel 9
Uji Koefisien Determinasi
Model Summary^b

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,789 ^a	,623	,604	,07677

a. Predictors: (Constant), LnObjektivitas, LnKomp
 b. Dependent Variable: LnEFAI

Nilai adjusted R^2 sebesar 0,604 yang berarti 60,4% variabel dependen (Efektivitas fungsi audit internal) dapat dijelaskan oleh variabel independen (kompetensi dan objektivitas auditor internal), sedangkan sisanya 39,6% dijelaskan oleh variabel lain yang tidak dimasukkan dalam model regresi ini. Dengan demikian model ini cukup baik untuk memprediksi efektifitas fungsi audit internal.

Uji hipotesis

Tabel 10
Uji Hipotesis
Coefficients^a

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
(Constant)	,272	,142		1,916	,063
1 LnKomp	,423	,126	,398	3,359	,002
LnObjekt	,408	,098	,494	4,167	,000

a. Dependent Variable: LnEFAI

Persamaan regresi:

$$EFAI = 0,272 + 0,423 KAI + 0,408 OAI$$

Keterangan:

EFAI : Efektivitas Fungsi Audit Internal

KAI : Kompetensi Auditor Internal

OAI : Objektivitas Auditor Internal

Koefisien regresi Kompetensi auditor internal sebesar 0,423 menyatakan bahwa setiap kenaikan kompetensi 1% akan meningkatkan efektivitas fungsi audit internal sebesar 0,423%. Sedangkan Koefisien regresi objektivitas auditor internal sebesar 0,408 menyatakan bahwa setiap kenaikan kompetensi 1% akan meningkatkan efektivitas fungsi audit internal sebesar 0,408%.

Hipotesis 1:

$H_0 : \gamma_{1.1} = 0$ Kompetensi auditor internal tidak berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal

$H_a : \gamma_{1.1} \neq 0$ Kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal

t hitung adalah 3,359 (berdasarkan hasil output uji statistik hipotesis) dan t tabel adalah 2,021 (alfa= 5%, df=40, *two tail test*). Karena statistik hitung > statistik tabel, $3,359 > 2,021$, dan nilai probabilitas $0,002 < 0,05$, maka H_0 ditolak, artinya kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Hipotesis 2:

$H_0 : \gamma_{1.2} = 0$ Objektivitas auditor internal tidak berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal

$H_a : \gamma_{1.2} \neq 0$ Objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal

t hitung adalah 4,167 (berdasarkan hasil output uji statistik hipotesis) dan t tabel adalah 2,021 (alfa= 5%, df=40, *two tail test*). Karena statistik hitung > statistik tabel, $4,167 > 2,021$, dan nilai probabilitas $0,000 < 0,05$, maka H_0 ditolak, artinya objektivitas auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Pembahasan

Pengaruh Kompetensi Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa terdapat pengaruh kompetensi auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa sebesar 42,3%. Artinya 42,3% efektivitas fungsi audit internal disebabkan atau dapat dijelaskan oleh kompetensi auditor internal. Hasil perhitungan *grand mean skor* responden mengenai kompetensi auditor internal berada pada interval 3-4 (yaitu sebesar 3,73), artinya auditor internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa berada pada kategori cukup kompeten, namun masih terdapat kelemahan dalam hal kompetensi auditor internal yang harus diperbaiki. Sedangkan hasil perhitungan *grand mean skor* responden mengenai efektivitas fungsi auditor internal berada pada interval 3-4 (yaitu sebesar 3,92), artinya auditor internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa berada pada kategori cukup efektif, namun masih memiliki kelemahan-kelemahan yang menjadi kendala untuk mencapai fungsi internal audit yang efektif.

Auditor internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa masih belum sepenuhnya kompeten terutama disebabkan pada masih belum baiknya tingkat pengetahuan dan keahlian auditor internal (masih pada kategori cukup), sedangkan untuk keterampilan dan perilaku sudah masuk dalam kategori baik, walaupun pada beberapa inspektorat masih memiliki kelemahan dalam keterampilan dan perilaku auditor internalnya.

Kelemahan-kelemahan ini mengindikasikan bahwa fungsi audit internal belum sepenuhnya efektif, sebagaimana dinyatakan oleh Moeller (2005:269), SPAI (2004), dan Standar Audit APIP (2008), bahwa fungsi audit internal yang efektif terdiri dari perencanaan, komunikasi dan persetujuan, pengelolaan sumber daya, kebijakan dan prosedur, koordinasi, laporan kepada pimpinan, pengembangan program dan pengendalian kualitas, dan tindak lanjut pengaduan masyarakat.

Hasil pengujian hipotesis pertama menunjukkan bahwa terdapat pengaruh kompetensi auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa. Hasil penelitian ini sejalan dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Messier and Schneider(1988); Maletta (1993); Krishnamoorthy (2002); Desai,et al.(2006); Soh, et al (2010), bahwa kompetensi auditor internal berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Efektivitas fungsi audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna (Spraaakman:1997, Dittenhofer:2001, Mihret and Yismaw:2007). Oleh karena itu auditor internal juga harus memiliki keterampilan komunikasi yang baik agar dapat melaksanakan tugas dan fungsinya secara efektif. Kompetensi yang harus dimiliki oleh auditor internal antara lain adalah pengetahuan, keterampilan, dan keahlian lainnya Pickett (2010:387). Sedangkan Mills (1993:84) menyatakan bahwa kompetensi auditor internal terdiri dari pengetahuan dan perilaku. Oleh karena itu, hasil penelitian ini mendukung penelitian sebelumnya dan teori yang berlaku bahwa kompetensi auditor internal yang terdiri dari pengetahuan, keterampilan, keahlian, dan perilaku, berpengaruh terhadap efektivitas fungsi audit internal.

4.3.3.2 Pengaruh Objektivitas Auditor Internal terhadap Efektivitas Fungsi Audit Internal

Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa sebesar 40,8%. Artinya 40,8% efektivitas fungsi audit internal disebabkan atau dapat dijelaskan oleh objektivitas auditor internal. Hasil perhitungan *grand mean skor* responden mengenai objektivitas auditor internal berada pada interval 3-4 (yaitu sebesar 3,73), artinya auditor internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa berada pada kategori cukup objektif, namun masih terdapat beberapa kelemahan dalam hal objektivitas auditor internal. Sedangkan hasil perhitungan *grand mean skor* responden mengenai efektivitas fungsi auditor internal berada pada interval 3-4 (yaitu sebesar 3,92), artinya auditor internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa berada pada kategori cukup efektif, namun masih memiliki kelemahan-kelemahan yang menjadi kendala untuk mencapai fungsi internal audit yang efektif.

Hasil penelitian ini membuktikan bahwa terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal pada Inspektorat Provinsi, Kota, dan Kabupaten di Pulau Jawa, sesuai dengan hasil penelitian yang dilakukan oleh Desai,et al.(2006); Soh, et al. (2010); Messier and Schneider (1988); Maletta (1993); Krishnamoorthy (2002), bahwa terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal.

Hasil penelitian ini relevan dengan teori yang dikemukakan oleh Picket (2010:387), bahwa objektivitas auditor internal terdiri dari sikap yang tidak memihak, sikap tidak bias, dan sikap menghindari konflik kepentingan. Auditor internal dapat efektif apabila mereka memiliki sikap objektif dalam melaksanakan pekerjaannya (Arens and Loebbecke, 1997:788). Sprakman (1997), Dittenhofer (2001), Mihret and Yismaw (2007) menyatakan bahwa efektivitas fungsi audit internal adalah kemampuan audit internal dalam merencanakan, melaksanakan dan secara objektif mengkomunikasikan temuan yang berguna. Dengan demikian maka hasil penelitian ini yang telah membuktikan adanya pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal, sesuai dengan teori yang menyatakan adanya pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan rumusan masalah, rumusan hipotesis dan hasil penelitian, maka penulis menarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat pengaruh kompetensi auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal. Belum efektifnya fungsi audit internal disebabkan karena auditor internal pada inspektorat belum sepenuhnya kompeten, terutama dalam hal pengetahuan dan keahlian. Masih ada auditor internal yang belum memahami dan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam melaksanakan tugasnya mereview dan mengaudit LKPD, hal ini tidak sesuai dengan Permendagri No.4/2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Review atas LKPD, yang menyebutkan bahwa Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) bertugas melakukan pengawasan intern agar LKPD disajikan berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP.
2. Terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal. Belum efektifnya fungsi audit internal disebabkan karena auditor internal inspektorat belum objektif (terutama belum selalu memiliki sikap tidak bias dan menghindari konflik kepentingan).

Saran

Berdasarkan simpulan hasil penelitian, maka disarankan beberapa hal sebagai berikut:

1. Dalam hal peningkatan kompetensi auditor internal, perlu lebih banyak mengadakan Pendidikan dan Pelatihan berkelanjutan (PPL) bagi auditor internal secara rutin dan berkelanjutan (setiap tahun) khususnya tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dan PPL lainnya yang berkaitan dengan kompetensi auditor internal, dan memperluas kesempatan bagi auditor internal untuk mengikuti ujian sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA), yang bertujuan untuk meningkatkan kompetensi auditor internal (pengetahuan, keterampilan, keahlian, dan perilaku) dalam melakukan tugas pengawasannya agar lebih efektif dan tercapai pelaporan keuangan yang berkualitas.
2. Dalam hal peningkatan objektivitas auditor internal, perlu meningkatkan sikap tidak bias (jujur, mengungkapkan semua fakta material, tidak menerima suap/imbalan), sikap netral / tidak memihak, dan menghindari konflik kepentingan (tidak memiliki hubungan sosial/kekeluargaan dengan auditi, tidak berpartisipasi dalam kegiatan yang menyebabkan benturan kepentingan) dalam melaksanakan tugas pengawasannya agar fungsi audit internal dapat efektif.
3. Untuk penelitian selanjutnya dapat meneliti variabel lain yang dapat mempengaruhi efektivitas fungsi audit internal seperti, profesionalisme APIP, implementasi SAP, penyelesaian temuan audit, dan sistem informasi keuangan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdel-khalik, et al.1983. The Effects of Certain Internal Audit Variabels on the Planning of External Audit Program. *The Accounting Review*. April:215-227
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 1997. *Statement on Auditing Standards No. 65: The Auditor's Consideration of the Internal Audit Function in an Audit of Financial Statements*. New York.
- Albert, L Nagy., et al. 2002. An assessment of the newly defined internal audit function. *Managerial Auditing Journal*. Vol.17 No. 3. pg. 130.
- Arens, et al. 2010. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*.13th Edition. Pearson Prentice Hall.
- Belkaoui, Ahmed Riahi. 2000. Accounting Theory. Fourth Edition. Published by Thomson Learning.
- Boyatzis, Richard E. 2008-A. Competencies in The 21st Century. *Journal of Management Development*. Vol. 27 No. 1. pp. 5-12.
- Boyton William C. , Walter G. Kell. 2005. Modern Auditing, Assurance Service and Integrity of Financial Reporting. 8th edition. John Wiley and Sons, Inc., New York.
- BPK RI. 2007. Peraturan BPK RI No. 01/ 2007. Standar Pemeriksaan Keuangan Negara (SPKN).
- Brandon, Duane M. 2010. External Auditor Evaluations of Outsourced Internal Auditors. Auditing. *A Journal of Practice & Theory* .Vol. 29 No. 2; pp.159–173.
- Brown, P.R.1983. Independent Auditor Judgment in the Evaluation of Internal Audit Function,*Journal of Accounting Research* 21 (Autumn);444-455
- Brown, Brian G. 2006. *The Global Practice of Internal Auditing*. Institute of Auditor Internal (IIA).
- Cangemi, Michael P. and Singleton, Tommie W. 2003. Managing the Audit Function: A Corporate Audit Department Procedures Guide. John Wiley & Sons.
- Cheng, Rita H., John H. Engstrom, Susan C., Kattelus. 2002. Educating Government Financial Manager: University Collaboration Between Business and Public Administration. *The Journal of Government Financial Management*. Alexandria: Vol. 51, pp. 10-15
- Colbert, Janet L. 1993. Discovering opportunities for a new working relationship between internal and eksternal auditor. *National Public Accountant*.

- Desai, Vikram., et al. 2010. An Analytical Model for External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function Using Belief Functions*. *Contemporary Accounting Research*. Vol. 27 No.2 pp. 537-575
- Dittenhofer, M. 2001. 'Internal Auditing Effectiveness: An Expansion of Present Methods'. *Managerial Auditing Journal*, 16: 443–50.
- Eden, D. and Moriah, L. 1996. 'Impact of Internal Auditing on Branch Bank Performance: A Field Experiment', *Organizational Behavior and Human Decision Performance*, 68: 262–71.
- Edge, W.R., and A.A. Farley. 1991. External Auditor Evaluation of the Internal Audit Function. *Accounting and Finance*; 69-83.
- Flint, David. 1988. *Philosophy and Principles of Auditing. An Introduction*. Macmillan Education. London, UK.
- Government Internal Audit Competency Framework. 2007. The Assurance, Control and Risk Team and the PSG Competency Framework Working Group.
- Gramling A, Maletta MJ, Schneider, Church BK. 2004. The role of the internal audit function in corporate governance. *J. Account. Lit.*, 23: 194-244.
- Gramling, Audrey A., Irem Nuhoglu, David A. Wood. 2011. *Factors Associated with the Internal Audit Function Having an Impact: Comparisons between Organizations in a Developed and an Emerging Economy*. Bogazici University, Research Fund Center. Electronic copy available at: <http://ssrn.com/abstract=1947393>
- Independence and Objectivity: A Framework for Internal Auditors. 2001. *American Accounting Association*. IIA Research Foundation.
- Internal Audit Independence in the Public Sector. 2010 . INTOSAI Guidance for Good Governance (INTOSAI GOV) 9140. The International Standards of Supreme Audit Institutions (ISSAIs). Issued by the International Organization of Supreme Audit Institutions, INTOSAI. www.issai.org
- Internal Auditor Competency Framework. 2010. The Institute of Internal Auditors – Australia. <http://www.iaa.org.au>
- Jenny Stewart, Nava Subramaniam. 2010. Internal audit independence and objectivity: emerging research opportunities. *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25 No. 4, 2010 p. 328-360. Emerald Group Publishing Limited.
- Konsorsium Organisasi Profesi Audit Internal. 2004. Standar Profesi Audit Internal. Jakarta.
- Kode Etik dan Standar Audit APIP. 2008. Pusat Pendidikan dan Pelatihan Pengawasan Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan.

- Krishnamoorthy, Ganesh. 2002. A Multistage Approach to External Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function. *Auditing*. Sarasota, Vol 21, Iss I, pg. 95
- Majalah Pemeriksa. 2009. No 118/Edisi Agustus-September. Tahun XXVII.
- Maletta, M.J.1993. An Examination of Auditors' Decisions to Use Internal Auditors as Assistants: The Effect of Inherent Risk. *Contemporary Accounting Research* (Spring);508-525
- Mautz. R.K and A Sharaf Hussein. 1993. The Philosophy of Auditing. *American Accounting Association*. 5717 Bessie drive Sarasota Florida 34233.
- Messier, W.F., Jr and A. Schneider.1988.A Heirarchical Approach to the External Auditor's Evaluation of the Internal Audit Function. *Contemporary Accounting Research* (Spring);337-353
- Mihret, Dessalegn Getie and Yismaw, Aderajew Wondim. 2007. Internal audit effectiveness: an Ethiopian public sector case study. *The Auditor Internal* .Vol.7 No. 2;pg. 470-484.
- Moyes, D Glen., et al. 2009. Analyzing The Efectiveness of Internal Audit Function. *Journal of Academy of Business and Economics*.Vol.11 No.3.
- Moeller, Robert R. 2005. *Brink's modern internal auditing*. 6th ed. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Muhammad Jamil Bhatti. 2011. Internal Audit and Public Sector Management Effectiveness. ICAP Seminar, Islamabad, 23 June, 2011.
- Pickett, K. H. Spencer. 2010. *The Internal Auditing Handbook*. Third edition. John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.
- Sawyer, B Lawrence., et al. 2005. *Internal Auditing*. The IIA: Salemba Empat.
- Sawyer, B Lawrence. 2003. *The Practice of Modern Internal Auditing*. 5th Edition, IIA.
- Sekaran, U. 2010. *Research Methods For Business*. Fifth Edition, New York :Jhon Wiley & Sons, Inc.
- Schneider,A.,1984. Modeling External Auditors' Evaluations of Internal Auditing. *Journal of Accounting Research* (Autumn);657-678
- The Institute of Internal Auditors Research Foundation. 2011. *International Professional Practices Framework*. The Institute of Internal Auditors Research Foundation 247 Maitland Avenue Altamonte Springs, FL 32701-4201, USA

Halaman ini sengaja dikosongkan

EARNINGS COSMETICS IN REPORTED EARNINGS OF PUBLIC LISTED FIRMS IN THE INDONESIA STOCK EXCHANGE

Dezie L. Warganegara

Department of Accounting, Bina Nusantara University

Dewi Saputri

Department of Accounting, Bina Nusantara University

Doni S. Warganegara

Department of Accounting, Universitas Lampung

ABSTRACT

The purpose of this empirical study is to assess whether public listed companies in Indonesia round earnings numbers. This study focuses on the earnings of Indonesian public listed companies from 1990 to 2008 using Benford's Law as a benchmark to compare the observed frequency for each number x in various places of earnings numbers, to the expected occurrence of the number as predicted by the Law. Furthermore, a normally distributed Z-statistic will be used to perform a significance test of the observed deviations from the expected proportions. It is found that companies with positive earnings round earnings numbers to achieve nearest key reference points. In contrast, companies with negative earnings have no evidence that management tend to round earnings numbers to avoid reporting losses.

Keywords: *Earnings, Cosmetic Earnings Management (CEM), Benford's Law, Indonesia Stock Exchange.*

A. INTRODUCTION

The issue of earnings management has been raised for decades. Managers intentionally distort information disclosed in financial statements and “legally” manipulate accounting numbers through abusive use of accounting techniques and estimates. As a result of current financial scandals, investors are becoming more careful in deciding where to put their investments. Burgstahler and Dichev (1997) reported that earnings is the most important item in a company's financial statement and standard setters are very concerned on how the reported earnings are obtained. One research stream on earnings management (called Cosmetic Earnings Management) has been dedicated to examines the distribution of reported earnings and the incentives managers have to round up reported earnings when pre-rounded earnings are slightly below key cognitive reference points (Guan, Lin, Fang

2008). The subject of CEM was first investigated by Carslaw (1988) who conducted the study with New Zealand firms and later by Thomas (1989) who investigated U.S firms. More recently, Niskanen and Keloharju (2000) found evidence of CEM in Finnish firms, and so did Van Caneghem (2002) in U.K firms, as well as Lin & Wu (2014) for comparison between developed and developing countries and Wilson (2012) for further investigation into U.S firms.

Kinnunen and Koskela (2003) states that the phenomenon of CEM is (according to Carslaw, 1988) based on a psychological theory on cognitive reference points which suggests that human beings (financial statement users) tend to round an observed number to the nearest reference point in making judgments. And some firms who are aware of the existence of this psychological behavior of financial statement users (which is related to earnings numbers as key cognitive reference points) may decide to round earnings numbers upward to influence the behavior of investors. Thomas (1989), notes that such small upward rounding can have significant effect on the ostensible profitability and value of a firm and allegedly have a disproportionately large impact on the economy, albeit indirectly.

Following previous studies, this study also attempts to find evidence of cosmetic earnings managements in the reported earnings of public listed firms in Indonesia from the period of 1990 to 2008. It is found that companies with positive earnings round earnings numbers to achieve nearest key reference points. The overall occurrence of numbers in the next place of key reference points in income numbers do not conform to the expected distributions such that there are more zeroes and less nines in the positive earnings number. In contrast, companies with negative earnings have no evidence that management tend to round earnings numbers to avoid reporting losses.

The remainder of this paper is organized as follows. Section two contains the literature review, while section three discusses the data and methodology. Section four reports the empirical results and the final section offers the conclusions of this study.

B. THEORETICAL FRAMEWORK AND HYPOTHESIS DEVELOPMENT

Managers conduct business activities and report the results of those activities to stakeholders in general and shareholders in particular. In evaluating the results, earnings is universally accepted as the yardstick in measuring the performance of managers in managing a company (Drever, Stanton, and McGowan, 2007). To accomplish the objective of maximizing shareholder wealth, management always wants the company to show impressive amount and growth tendency in reported earnings (Scott 2006, p. 346-355). Since excellent in firm's performance may relate to managerial bonus scheme, accomplishment in beating analysts' expectation, and meeting provisions in debt contract, management may involve in earnings management to report consistent increases in earnings or avoid earnings decreases (Burgstahler and Dichev, 1997).

Managers have incentives to manipulate earnings numbers to obtain expected level of earnings which is commonly referred to as earnings management. Investigation of earnings management mostly take two venues. The most popular one is an investigation of

discretionary accruals as pioneered conceptually by Healy (1985) and empirically by Jones (1991) and followed, among others, by Burgstahler and Dichev, (1997); Jackson and Pitman (2001); Magrath and Weld (2002); Drever, Stanton, and McGowan, (2007); Charoenwong and Jiraporn (2009); Lin & Wu (2014).

The other method of investigation is through the appropriateness on the distribution of digit in the next place of the reference points. Managers only make small upward rounding of reported positive earnings or small downward rounding of reported negative earnings when such rounding yields earnings number that seems abnormally larger (smaller) than would be (Carslaw, 1988). This second method is known as cosmetic earnings management.

The ability to deceive readers of financial statements through small adjustments in reported earnings is due to limited amount of memory human has in which tends to store the most relevant bits of information about a product price as studied by Brenner and Brenner (1988). People try to lessen the pain in counting numbers by rounding numbers to the closest easily accessible number. In doing so, however, the counting result in less precise but less painful nevertheless.

In addition, Schindler and Chandrashekar (2004) noted that people also truncating numbers by cutting off left-to-right in processing a number's digits before all of the digits are recognized and using the most accessible number (most likely a 0-ending round number) that is suggested by the digits that have been processed. For instance, a amount of \$199 will be \$190 (if the amount's leftmost two digits are processed) or \$100 (if only the amount's single leftmost digit is processed). Truncation is very common in counting numbers because it requires less effort since fewer digits need to be processed and no rounding rule needs to be recalled and then applied (Brenner and Brenner, 1982).

The first study to find evidence of cosmetic earnings management was conducted by Carslaw (1988) for New Zealand public listed companies. The study of Carslaw was extended by various researchers such as Thomas (1989), Niskanen and Koleharju (2000), Caneghem (2002), Kinnunen and Koskela (2003), Skousen et al. (2004), Guan, He, and Yang (2006), Guan, Lin, and Fang (2008), Lin and Wu (2014), and Wilson (2012). All of these studies found evidences on the the pattern of rounding earnings behavior not only in the positive earnings number but also negative earnings number for U.S., Finland, UK, Japanese, Taiwanese, and even in 18 countries' companies.

With regard to finding evidence in cosmetic earnings management by public listed companies in Indonesia, this study also investigates the tendency of managers to round earnings upward to achieve key cognitive reference point. The evidence is found whenever there are more zeros and fewer nines in the second digit of earnings numbers in the case of first digit is the key cognitive reference point for reported positive earnings. In contrast, there are more nines and fewer zeros in the second digit of earnings numbers in the case of first digit is the key cognitive reference point for reported negative earnings. First digit is considered as the key cognitive reference point because it represents the largest indicator for the magnitude of any amount. Formally the hypothesis in this study is expressed as follows:

H_A: The occurrence of numbers in the next place of key reference points in income numbers will not conform to the expected distribution

C. DATA AND METHODOLOGY

The sample of this study is all public listed firms from the year of 1990 to 2008. To be in the final sample, net income/loss in the financial statement these public listed companies must be available to be collected and analyzed. The total number companies in the final sample are 4,731 firms-years. Of which it contains 3,665 firm-years of positive earnings and 1,066 firm-years of negative earnings. The net income/loss taken is in the currency the financial statement is expressed. Accordingly, the data can be in Rp. or US\$, since the objective of this research is focused to analyzing the digit over the earnings numbers.

To test the hypothesis, it is necessary to identify the expected proportion of each of the ten digits (zero to nine) in each place of earnings number as prescribed by Benford's Law. The Law provides the expected distributions of naturally occurred numbers are skewed toward one for first digits (as zero cannot be a first digit) and zero for the second digit (Thomas, 1989).

Benford (1938) assumes the expected proportions or occurrence of a number as the first digit in a number series can be approximated by the following relation:

$$\text{proportion (a is the first digit)} = \log_{10}(a + 1) - \log_{10} a \quad (1)$$

For instance, we assume a is the first digit which is one (note: the first digit will never be zero) thus it could be calculated using the equation above, the result will show 30.10%. It means one as the first digit is to be expected to occur 30.103% in any number series. Further, the expected proportion of a given number a as the first digit and the number b as the second digit can be found in the following relation:

$$\log_{10} \left(a + \frac{b+1}{10} \right) - \log_{10} \left(a + \frac{b}{10} \right) \quad (2)$$

For example a as the first digit is one and b as the second digit is zero, the expected proportion will be 4.14%. It shows that one as the first digit and zero as the second digit (e.g. 102,293,098) the expected occurrence according to Benford (1938) is 4.14%.

Using the above equations and summing over all possible a values for an b value gives an overall expected proportion for b as the second digit. This equation is as follows:

$$\text{proportion}(b \text{ is the second digit}) = \sum \left(\log_{10} \left(a + \frac{b+1}{10} \right) - \log_{10} \left(a + \frac{b}{10} \right) \right) \quad (3)$$

From the equation above, the expected proportion of each digit from zero to nine in the first and second place is shown in table below.

Table 1 Expected proportion for each digit in the first and second digit (%)

Digit	First digit	Second digit
0	-	11.968
1	30.103	11.389
2	17.609	10.882
3	12.494	10.433
4	9.691	10.031
5	7.918	9.668
6	6.695	9.337
7	5.799	9.035
8	5.115	8.757
9	4.576	8.500

Source: Nigrini and Mittermaier (1997)

The null hypothesis that no management tendency to round earnings number, the author compares the observed frequency for each number x in various places of earnings numbers to the expected occurrences of the number as predicted by Benford's (1938) law. To perform a significant test of the observed deviations from the expected proportions, the author used a normally distributed Z-statistic:

$$Z = \frac{|p-p_0| - \frac{1}{2n}}{\sqrt{\frac{p_0(1-p_0)}{n}}} \quad (4)$$

Where,

p = observed proportion
 p_0 = expected proportions
 n = sample size

Note: The second term $\left(-\frac{1}{2n}\right)$ in the numerator is a continuity correction to bring normal and binomial probability curves into closer agreement. It should be applied only when it is smaller than $|p-p_0|$ (Thomas, 1989).

These Z-statistics reject the null hypothesis at the 10, 5, and 1 percent levels if their values exceed 1.64, 1.96, and 2.57, respectively.

D. EMPIRICAL FINDINGS AND DISCUSSIONS

Table 2 contains the descriptive statistics of annual earnings of Indonesian public listed companies from 1990 to 2008 in the final sample. As mentioned before, the total number

of sample used is 4,731 firms-years. More than 80% of the companies reported positive earnings such that 3,665 firm-years with positive earnings and 1,066 firm-years with negative earnings. The mean of reported earnings is Rp.66,324,206,411. The dispersion is quite large such that the range from (Rp.27,871,103,000,000) to Rp.13,433,783,000,000 with a median of Rp.8,915,404,528.

Table 2. Descriptive statistics of annual earnings among Indonesian public listed companies from 1990 to 2008 (in rupiah)

Mean	66.324.206.411
Standard Deviation	893.088.164.528
Maximum	13.433.783.000.000
Quartile 3	46.840.127.941
Median	8.915.404.528
Quartile 1	183.731.950
Minimum	(27.871.103.000.000)
Number of observations	4.731

Table 3. shows evidence on the distribution of first, second and first two digits for companies reported positive earnings during the period. The proportion of zeroes as the second digit, is expected to be 11.97% of the total sample. The author, however, obtains an evidence that the actual proportion of the reported positive earnings is actually higher by 3.37%. This result is consistent with the results of the studies done by Carslaw (1988) in New Zealand, Thomas (1989) in United States, and the Guan et al. (2008) in Taiwan. They found that the deviation the actual from the expected and are +4.5%, +1.09%, and +0.83%, respectively. The Z-statistic of 6.26 is quite high compared with the results of previous study (Carslaw: 8.81; Thomas: 3.91; and Guan et al.: 3.25). This suggests that the managers of public listed companies in Indonesia have rounded earnings to the key reference points.

Accordingly, the findings also reveal a lack of nines as the second digit of positive earnings. Benford's Law suggests that the expected proportion of nines as the second digit is 8.50% of the total sample. The result shows that there is lack of nines at 1.87%. The magnitude of the deviation is lower than the New Zealand companies which are - 2.1% and higher than the United States and Taiwan which are - 0.76% and - 0.67%, respectively. It could be concluded that the managers are trying to avoid nines as the second digit and more often use zeroes as the second digit of positive earnings to make the users of financial statement perceive that the company has higher positive earnings.

In addition, this study also finds that companies in Indonesia do not only round earnings from nines to zeroes. The positive deviations for zeroes are not offset by negative deviation of nines. Because the deviation of six, seven, and eight also shows negative sign, there is a tendency, since it is not statistically significant, that managers even rounding earnings numbers eight, seven or even six to zero.

As a side note, the evidence on the individual cells in Table 3, the first two digits, 26 and 73, are often used by managers in reported earnings numbers, with the observed deviation exceeded at 0.54 and 0.28, respectively and all significant at the 5% level. It seems that managers in public listed companies in Indonesia are often round earnings numbers using 26 and 73 as the first two digits.

With regard the companies that reported negative earnings during the period, the results contained in Table 4 do not support the hypothesis. This study expects to observe more nines and fewer zeroes in the second place of earnings when the key cognitive reference point is the first digit of negative earnings. In other words, it is expected that digit zeroes show negative sign and nines show positive sign. However, the results do not show the expected pattern. For example, the proportion of zeroes as the second digit exceeds at 1.35% and the proportion of nines as the second digit is fewer at -0.15% , although the author expects to observe zeroes as the second digit will show smaller deviation than nines. Judging from an individual cell, it is also found unexpectedly that two as the first digit with zero as the second digit (e.g., 20) shows significant abnormal increase by 1.35% (Z-statistics: 2.96). This findings further prove that the managers do not round the earnings numbers when they suffer losses.

The results for the positive earnings companies show that mostly the observed deviations, which is significant at 1% level, are confined primarily in the columns of zeroes and nines as the second digit. The result supports the first hypothesis for positive earnings. The overall occurrence of number in the next place of key reference points in income numbers do not conform to the expected distribution. There are more zeroes and less nines in positive earnings number. Thus, there is evidence of managerial efforts to round earnings number. Managers of Indonesian public listed companies tend to round earnings upward when the earnings are just below the key reference point.

According to Thomas (1989), the rounding behavior is less prevalent for company with negative earnings than companies with positive earnings. Thomas found that unexpected increase in zeroes observed in positive earnings exceeds the unexpected increase in nines observed in negative earnings. In contrast, unexpected decrease in nines observed in positive earnings exceeds the unexpected decrease in zeroes observed in negative earnings. Therefore, Thomas (1989) analyze that companies appear to avoid round numbers when reporting losses.

Table 4.2. Distributions of first, second, and first two digits in positive earnings

First Digit		Second Digit										Total
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	Observed deviation	0.77 **	0.37	-0.26	-0.30	-0.14	0.04	-0.39	-0.11	-0.22	-0.05	-0.28
	Expected proportion	4.14	3.78	3.48	3.22	3.00	2.80	2.63	2.48	2.35	2.23	30.10
	Z-statistics	2.30	1.12	0.81	0.98	0.43	0.09	1.43	0.36	0.83	0.14	0.35
2	Observed deviation	0.61 ***	-0.25	0.03	0.17	0.11	0.24	0.54 **	-0.19	0.12	-0.41 **	0.97
	Expected proportion	2.12	2.02	1.93	1.85	1.77	1.70	1.64	1.58	1.52	1.47	17.61
	Z-statistics	2.50	1.00	0.09	0.70	0.45	1.05	2.52	0.85	0.51	1.97	1.52
3	Observed deviation	0.35 *	0.28	-0.28	-0.13	0.05	0.28	0.04	-0.07	-0.26	-0.45 ***	-0.16
	Expected proportion	1.42	1.38	1.34	1.30	1.26	1.22	1.19	1.16	1.13	1.10	12.49
	Z-statistics	1.74	1.41	1.38	0.60	0.20	1.47	0.14	0.31	1.39	2.50	0.26
4	Observed deviation	0.29 *	0.10	0.18	-0.18	-0.16	-0.24	-0.14	0.02	0.08	-0.20	-0.25
	Expected proportion	1.07	1.05	1.02	1.00	0.98	0.95	0.93	0.91	0.90	0.88	9.69
	Z-statistics	1.65	0.49	1.01	1.02	0.91	1.41	0.79	0.03	0.44	1.19	0.48
5	Observed deviation	0.31 **	-0.13	0.04	-0.05	-0.17	-0.15	-0.17	0.06	-0.03	-0.18	-0.47
	Expected proportion	0.86	0.84	0.83	0.81	0.80	0.78	0.77	0.76	0.74	0.73	7.92
	Z-statistics	1.96	0.78	0.20	0.22	1.08	0.96	1.08	0.31	0.12	1.21	1.03
6	Observed deviation	0.10	0.00	0.18	0.03	-0.04	0.05	-0.16	0.15	0.08	-0.24 *	0.12
	Expected proportion	0.72	0.71	0.69	0.68	0.67	0.66	0.65	0.64	0.63	0.62	6.70
	Z-statistics	0.61	0.00	1.24	0.12	0.21	0.27	1.09	1.04	0.50	1.73	0.26

Table 4.2. Distributions of first, second and first two digits in positive earnings (continued)

First Digit		Second Digit										Total
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
7	Observed deviation	0.44 ***	-0.04	-0.14	0.28 **	-0.06	-0.06	-0.16	-0.15	-0.14	-0.06	-0.07
	Expected proportion	0.62	0.61	0.60	0.59	0.58	0.58	0.57	0.56	0.55	0.55	5.80
	Z-statistics	3.32	0.18	0.96	2.13	0.38	0.38	1.18	1.11	1.04	0.37	0.15
8	Observed deviation	0.17	0.12	-0.09	-0.06	0.06	0.04	-0.09	-0.15	-0.03	-0.19	-0.21
	Expected proportion	0.54	0.53	0.53	0.52	0.51	0.51	0.50	0.50	0.49	0.49	5.12
	Z-statistics	1.29	0.93	0.67	0.36	0.42	0.19	0.66	1.13	0.11	1.53	0.54
9	Observed deviation	0.31 ***	0.05	0.08	-0.02	-0.02	0.07	0.12	0.01	-0.06	-0.09	0.44
	Expected proportion	0.48	0.47	0.47	0.46	0.46	0.45	0.45	0.45	0.44	0.44	4.58
	Z-statistics	2.61	0.31	0.55	0.09	0.09	0.50	0.99	0.00	0.41	0.66	1.24
Total												
	Observed deviation	3.36 ***	0.51	-0.24	-0.25	-0.37	0.23	-0.42	-0.42	-0.47	-1.84 ***	-
	Expected proportion	11.97	11.39	10.88	10.43	10.03	9.67	9.34	9.04	8.76	8.50	100.00
	Z-statistics	6.25	0.94	0.44	0.47	0.72	0.45	0.84	0.85	0.97	3.97	-

Notes: The observed deviation and expected proportion are measured as the percentage of the sample. *, **, and *** denote significance at the 10 percent, 5 percent, and 1 percent levels, respectively (two-tailed test)

Table 4.3. Distributions of first, second, and first two digits in negative earnings

First Digit		Second Digit										Total
		0	1	2	3	4	5	6	7	8	9	
1	Observed deviation	0.36	-0.31	-0.57	-1.25 **	1.03 *	0.01	0.00	-0.51	-0.85 *	-0.26	-2.33
	Expected proportion	4.14	3.78	3.48	3.22	3.00	2.80	2.63	2.48	2.35	2.23	30.10
	Z-statistics	0.52	0.45	0.94	2.23	1.89	0.03	0.01	0.97	1.73	0.47	1.63
2	Observed deviation	1.35 ***	-0.33	-0.05	0.03	0.20	-0.20	0.14	0.11	-0.21	0.12	1.15
	Expected proportion	2.12	2.02	1.93	1.85	1.77	1.70	1.64	1.58	1.52	1.47	17.61
	Z-statistics	2.96	0.66	0.02	0.06	0.38	0.38	0.25	0.16	0.43	0.21	0.95
3	Observed deviation	-0.39	-0.54	0.16	0.48	0.17 *	0.19	-0.53	0.06	-0.10	0.31	0.36
	Expected proportion	1.42	1.38	1.34	1.30	1.26	1.22	1.19	1.16	1.13	1.10	12.49
	Z-statistics	0.94	1.37	0.32	1.26	1.94	0.42	1.46	0.04	0.16	0.81	0.31
4	Observed deviation	0.52	0.17	0.20	0.31	0.33	0.64 **	-0.09	0.31	0.13	-0.13	2.41 ***
	Expected proportion	1.07	1.05	1.02	1.00	0.98	0.95	0.93	0.91	0.90	0.88	9.69
	Z-statistics	1.52	0.39	0.50	0.87	0.95	2.01	0.13	0.90	0.29	0.29	2.61
5	Observed deviation	-0.02	-0.18	-0.27	0.41	-0.24	-0.03	0.36	-0.38	0.29	0.11	0.05
	Expected proportion	0.86	0.84	0.83	0.81	0.80	0.78	0.77	0.76	0.74	0.73	7.92
	Z-statistics	0.06	0.49	0.79	1.32	0.70	0.11	1.15	1.27	0.93	0.26	0.01
6	Observed deviation	-0.06	-0.33	0.25	-0.30	0.08	-0.19	-0.09	0.02	0.40	0.22	-0.04
	Expected proportion	0.72	0.71	0.69	0.68	0.67	0.66	0.65	0.64	0.63	0.62	6.70
	Z-statistics	0.06	1.12	0.79	1.02	0.13	0.58	0.16	0.07	1.46	0.74	0.05

Table 4.3. Distributions of first, second and first two digits in negative earnings (continued)

First Digit		Second Digit									Total	
		0	1	2	3	4	5	6	7	8		9
7	Observed deviation	-0.06	0.23	0.24	-0.12	0.36	-0.02	0.09	0.00	0.01	0.01	0.77
	Expected proportion	0.62	0.61	0.60	0.59	0.58	0.58	0.57	0.56	0.55	0.55	5.80
	Z-statistics	0.04	0.79	0.83	0.32	1.34	0.07	0.17	0.01	0.06	0.06	1.01
8	Observed deviation	-0.26	0.13	-0.15	-0.24	0.05	0.15	-0.03	0.16	-0.11	-0.30	-0.62
	Expected proportion	0.54	0.53	0.53	0.52	0.51	0.51	0.50	0.50	0.49	0.49	5.12
	Z-statistics	0.94	0.36	0.49	0.87	0.03	0.46	0.14	0.51	0.32	1.19	0.84
9	Observed deviation	-0.10	0.00	0.09	0.10	-0.08	-0.17	0.02	-0.17	-0.35	-0.25	-0.92
	Expected proportion	0.48	0.47	0.47	0.46	0.46	0.45	0.45	0.45	0.44	0.44	4.58
	Z-statistics	0.27	0.00	0.22	0.27	0.18	0.59	0.09	0.59	1.48	1.01	1.37
Total												
	Observed deviation	1.35	-1.16	-0.09	-0.58	2.45 ***	0.37	-0.15	-0.41	-0.79	-0.15	-
	Expected proportion	11.97	11.39	10.88	10.43	10.03	9.67	9.34	9.04	8.76	8.50	100.00
	Z-statistics	1.31	1.15	0.05	0.57	2.61	0.35	0.11	0.41	0.85	0.12	-

Notes: The observed deviation and expected proportion are measured as the percentage of the sample. *, **, and *** denote significance at the 10 percent, 5 percent, and 1 percent levels, respectively (two-tailed test)

According to Healy (1985), bonus scheme influences the management behavior and judgment. It is suggested that manager will not receive bonus if below the lower bound. The bonus will increase linearly, however when the bonus has been greater than the upper bound, the bonus will become constant. Therefore, between the lower bound and the upper bound, managers will have bigger incentive to engage in earnings management since they will receive a bigger bonus. On the other hand, when below the lower bound, managers will not try to engage in earnings management because the managers will not receive any bonus.

The bonus scheme can be used to explain the findings in this study that companies with negative earnings do not try to engage in cosmetic earnings management. It is a loss nevertheless and it is an useless effort to round the negative earnings in order to make the financial statement users perceive that the companies have lower losses. Either way, the financial statement users will certainly perceive that the companies still suffer losses. Consequently, managers have no incentive to round numbers to make the losses seems less because they will not receive any benefits or bonus by rounding a negative earnings to a little bit lower negative earnings.

E. SIMPULAN DAN SARAN

Simpulan

Berdasarkan rumusan masalah, rumusan hipotesis dan hasil penelitian, maka penulis menarik kesimpulan sebagai berikut:

1. Terdapat pengaruh kompetensi auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal. Belum efektifnya fungsi audit internal disebabkan karena auditor internal pada inspektorat belum sepenuhnya kompeten, terutama dalam hal pengetahuan dan keahlian. Masih ada auditor internal yang belum memahami dan menerapkan Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP) dalam melaksanakan tugasnya mereview dan mengaudit LKPD, hal ini tidak sesuai dengan Permendagri No.4/2008 tentang Pedoman Pelaksanaan Review atas LKPD, yang menyebutkan bahwa Aparat Pengawas Intern Pemerintah (APIP) bertugas melakukan pengawasan intern agar LKPD disajikan berdasarkan SPI yang memadai dan sesuai dengan SAP.
2. Terdapat pengaruh objektivitas auditor internal terhadap efektivitas fungsi audit internal. Belum efektifnya fungsi audit internal disebabkan karena auditor internal inspektorat belum objektif (terutama belum selalu memiliki sikap tidak bias dan menghindari konflik kepentingan).

Saran

Berdasarkan simpulan hasil penelitian, maka disarankan beberapa hal sebagai berikut:

1. Dalam hal peningkatan kompetensi auditor internal, perlu lebih banyak mengadakan Pendidikan dan Pelatihan berkelanjutan (PPL) bagi auditor internal secara rutin dan berkelanjutan (setiap tahun) khususnya tentang Standar Akuntansi Pemerintahan (SAP) dan Sistem Pengendalian Intern Pemerintah (SPIP), dan PPL lainnya yang berkaitan dengan kompetensi auditor internal, dan memperluas kesempatan bagi auditor internal untuk mengikuti ujian sertifikasi jabatan fungsional auditor (JFA), yang bertujuan untuk meningkatkan kompetensi auditor internal (pengetahuan, keterampilan, keahlian, dan perilaku) dalam melakukan tugas pengawasannya agar lebih efektif dan tercapai pelaporan keuangan yang berkualitas.
2. Dalam hal peningkatan objektivitas auditor internal, perlu meningkatkan sikap tidak bias (jujur, mengungkapkan semua fakta material, tidak menerima suap/imbalan), sikap netral / tidak memihak, dan menghindari konflik kepentingan (tidak memiliki hubungan

sosial/kekeluargaan dengan auditi, tidak berpartisipasi dalam kegiatan yang menyebabkan benturan kepentingan) dalam melaksanakan tugas pengawasannya agar fungsi audit internal dapat efektif.

Halaman ini sengaja dikosongkan

EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN INTEREN TERHADAP KUALITAS KINERJA PEGAWAI: *LOTUS OF CONTROL* DAN DYSFUNCTIONAL BEHAVIOR SEBAGAI MEDIASI

Lego Waspodo
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
legowaspodo@yahoo.com

Komarudin
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
kap_zk@yahoo.co.id

Kiagus Andi
Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Lampung
kgs_andi@yahoo.com

ABSTRACT

The long term goal of this research is to contribute to the theory, particular theories relating to the accounting literature on the effectiveness of a system implementation. Collecting data in this study conducted by distributing questionnaires through deployment or inter BLU directly to employees in Bandar Lampung which constitute the population.

This study aimed to examine the effect of the effectiveness of the Internal Control System on the performance of employees with variable mediated by locus of control and dysfunctional behavior . Sampling technique in this study using census sampling techniques . As for data analysis using the Statistical Product and Service Solutions (SPSS) version 14.0 and Structural Equation Modeling (SEM) with Amos program ver.18.

Research results prove that the rejection of the hypothesis of the internal control system is not proven effect on performance , as well as receiving two and three hypotheses that prove the effectiveness of the Internal Control System on the performance of employees with variable mediated by locus of control and dysfunctional behavior .

Keywords: Internal Control System , Locus Of Control , Dysfunctional Behavior , Employee Performance

A. PENDAHULUAN

Perusahaan secara simultan mempertimbangkan banyak faktor dalam perencanaan dan pengendalian kegiatannya. Aktivitas operasi perusahaan menunjukkan bahwa perencanaan dan pengendalian tidak dapat dipisahkan, keduanya membentuk proses yang saling berkaitan. Tujuan perusahaan berkaitan erat dengan perencanaan yang efektif. Suatu

organisasi dituntut mampu memberikan pelayanan yang terbaik bagi masyarakat. Kesuksesan kinerja suatu perusahaan dapat dilihat dari meningkatnya kepercayaan masyarakat dan para pihak terkait.

Kesuksesan kinerja sangat dipengaruhi oleh implementasi suatu sistem (Arbenethy, 2006), perlunya suatu sistem pengendalian di dalam proses kinerja merupakan hal pokok penunjang keberhasilan kinerja. Penelitian yang dilakukan oleh McGowan dan Klammer (1997) meneliti kebijakan pelatihan karyawan dan struktur manajemen internal terhadap kesuksesan implementasi dan difusi dari *Management Accounting System* dan menemukan bahwa adanya kebijakan tersebut mendukung kesuksesan implementasi sistem.

Sistem pengendalian intern menurut Mulyadi (2001: 165) meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. *The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO)* menyatakan, *Internal control is defined as a system of policies and procedures a firm employs to safeguard the firm's assets, ensure accurate and reliable accounting records and information, promote efficiency, and measure compliance with established policies* (Charles A. Saia, 1992: 16). Dengan adanya sistem pengendalian intern yang baik diharapkan mampu meningkatkan kualitas kinerja pegawainya.

Menurut Brownell (1982) *Locus of control* merupakan salah satu faktor individual yang mempengaruhi cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, bisa tidaknya ia mengendalikan peristiwa tersebut, serta dorongan untuk menjadi seseorang/sesuatu sesuai dengan ambisinya (Robbins, 2006). Dalam literatur moral menyatakan bahwa *locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan tingkah laku (Chiu, 2003 dalam Chan dan Leung, 2006). Marwanto (2007) menemukan bahwasanya *locus of control* mempunyai peranan penting dalam pembentukan karakter seseorang didalam kesehariannya.

Penelitian kali ini juga mencoba menguji faktor perilaku *dysfunctional* sebagai variabel yang memediasi antara Sistem Pengendalian Internal dan kinerja. *Dysfunctional behavior* sebelumnya telah banyak diteliti, salah satunya penelitian yang dilakukan oleh (Soobaroyen, 2006) yang menemukan bahwa standar prosedur pengoperasian yang sangat rumit dalam menjalankan pengendalian aktivitas akan menjadikan pengoperasian manajer dalam pengembangan praktek *dysfunctional*. Pada penelitian yang akan dilakukan kali ini faktor *dysfunctional* akan diuji sebagai dampak dari Sistem Pengendalian Internal, apakah Sistem Pengendalian Internal akan mengakibatkan para pegawai cenderung bersikap *dysfunctional*. Selain itu apakah faktor *dysfunctional behavior* berperan sebagai variabel yang memediasi antara Sistem Pengendalian Internal dan kinerja. Hal ini berdasarkan teori yang digunakan dalam penelitian yaitu Teori Perilaku Perencanaan (*Theory Of Planned Behavioral*).

B. TINJAUAN PUSTAKA

Theory Of Planned Behaviour

Dalam *Theory of Planned Behavior (TPB)*, perilaku yang ditampilkan oleh individu timbul karena adanya niat untuk berperilaku. Sedangkan munculnya niat berperilaku ditentukan oleh 3 faktor penentu yaitu: (1) *behavioral beliefs*, yaitu keyakinan individu akan hasil dari suatu perilaku dan evaluasi atas hasil tersebut (*beliefs strength and outcome evaluation*), (2) *normative*

beliefs, yaitu keyakinan tentang harapan normatif orang lain dan motivasi untuk memenuhi harapan tersebut (*normative beliefs and motivation to comply*), dan (3) *control beliefs*, yaitu keyakinan tentang keberadaan hal-hal yang mendukung atau menghambat perilaku yang akan ditampilkan (*control beliefs*) dan persepsinya tentang seberapa kuat hal-hal yang mendukung dan menghambat perilakunya tersebut (*perceived power*). Gambar 1 menunjukkan kerangka TPB.

Theory of planned behavior - TPB merupakan pengembangan dari *theory of reasoned action*-TRA (Ajzen and Fishbein, 1980). Ajzen (1988) menambahkan konstruk yang belum ada dalam TRA, yaitu kontrol perilaku yang dipersepsi (*perceived behavioral control*). Konstruk ini ditambahkan dalam upaya memahami keterbatasan yang dimiliki individu dalam rangka melakukan perilaku tertentu. Dengan kata lain, dilakukan atau tidak dilakukannya suatu intensi dan perilaku tidak hanya ditentukan oleh sikap dan norma subjektif semata, tetapi juga persepsi individu terhadap kontrol yang dapat dilakukannya yang bersumber pada keyakinannya terhadap kontrol tersebut (*control beliefs*) (Ajzen, 2005). Perhatian utama dalam *theory of planned behavior* adalah pada niat seseorang untuk melakukan suatu perilaku, karena niat merupakan variabel antara yang menyebabkan terjadinya perilaku dari suatu sikap maupun variabel lainnya.

Sikap berperilaku, yang merupakan dasar bagi pembentukan intensi. Di dalam sikap terhadap perilaku terdapat dua aspek pokok, yaitu : keyakinan individu bahwa menampilkan atau tidak menampilkan perilaku tertentu akan menghasilkan akibat-akibat atau hasil-hasil tertentu, dan merupakan aspek pengetahuan individu tentang obyek sikap dapat pula berupa opini individu hal yang belum tentu sesuai dengan kenyataan. Semakin positif keyakinan individu akan akibat dari suatu obyek sikap, maka akan semakin positif pula sikap individu terhadap obyek sikap tersebut, demikian pula sebaliknya (Fisbein & Ajzen, 1975). Evaluasi akan berakibat perilaku penilaian yang diberikan individu terhadap tiap-tiap akibat atau hasil yang diperoleh oleh individu. Apabila menampilkan atau tidak menampilkan perilaku tertentu, evaluasi atau penilaian ini dapat bersifat menguntungkan atau merugikan. Dalam beberapa penelitian kewirausahaan sikap berwirausaha dioperasionalkan dalam toleransi risiko, dan berani menghadapi rintangan.

Sistem Pengendalian Intern

Sistem pengendalian intern menurut Mulyadi (2001: 165) meliputi struktur organisasi, metode dan ukuran-ukuran yang dikoordinasikan untuk menjaga kekayaan organisasi, mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi, mendorong efisiensi dan mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. The Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission (COSO) menyatakan, *Internal control is defined as a system of policies and procedures a firm employs to safeguard the firm's assets, ensure accurate and reliable accounting records and information, promote efficiency, and measure compliance with established policies* (Charles A. Saia, 1992: 16).

Peraturan Pemerintah Nomor 60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Intern Pemerintah juga mendefinisikan Sistem Pengendalian Intern sebagai proses yang integral pada tindakan dan kegiatan yang dilakukan secara terus menerus oleh pimpinan dan seluruh pegawai untuk memberikan keyakinan memadai atas tercapainya tujuan organisasi melalui kegiatan yang efektif dan efisien, keandalan pelaporan keuangan, pengamanan aset negara, dan ketaatan terhadap peraturan perundang-undangan.

Hal yang sama diungkap oleh David M. Walker (2000: 6) yang menyatakan pengendalian intern adalah "*An integral component of an organization's management that provides reasonable assurance that the following objectives are being achieved:*

- *effectiveness and efficiency of operations,*
- *reliability of financial reporting, and*
- *compliance with applicable laws and regulations."*

Tujuan sistem pengendalian intern diungkap oleh James A. Hall (2004: 143) yang menyatakan bahwa: "*The internal control system comprises policies, practices, and procedures employed by the organization to achieve four board objectives: (1) to safeguard assets of the firm; (2) to ensure the accuracy and reliability of accounting records and information; (3) to promote efficiency in the firm's operations; (4) to measure compliance with management's prescribed policies and procedures."*

Pendapat tersebut sejalan dengan yang diungkap oleh Bastian (2006 : 450) yang mengatakan bahwa tujuan sistem pengendalian internal adalah untuk : (1) menjaga kekayaan organisasi; (2) mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi; (3) mendorong efisiensi; (4) mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Kinerja Pegawai

Kinerja menurut Sumarno (2005 :45) adalah prestasi kerja atau hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seseorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya sesuai dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Sedangkan, menurut Supriyono (2005:57) kinerja merupakan perilaku yang nyata yang ditampilkan setiap orang sebagai prestasi kerja yang dihasilkan oleh karyawan sesuai dengan perannya dalam perusahaan.

Kinerja atau prestasi kerja dalam pandangan manajemen (*job performance*) adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugasnya dengan tanggung jawab yang diberikan kepadanya (Mangkunegara, 2002: 67). Kinerja diartikan sebagai ungkapan kemampuan yang didasari oleh pengetahuan, sikap, *ketrampilan* dan motivasi dalam menghasilkan sesuatu. Masalah kinerja selalu mendapat perhatian dalam manajemen karena sangat berkaitan dengan produktivitas lembaga atau organisasi. Dan faktor-faktor utama yang mempengaruhi kinerja adalah kemampuan dan kemauan. "*Performance = Ability x Motivation*" (Simamora dalam Tmotius: www.geocities.com).

Dalam mendefinisikan kinerja. Merchant (1981:822), mengemukakan bahwa kinerja merupakan tindakan (kata kerja), bukan sebagai peristiwa (kata benda). Kinerja merupakan suatu tindakan yang terdiri dari beberapa unsur dan bukan hasil sekejap. Oleh Beird, kinerja dipandang sebagai suatu proses. Mengatur kinerja merupakan proses berkesinambungan yang melibatkan sumber daya manusia untuk mencapai hasil yang diharapkan. Pengertian kinerja menurut Mahoney *et al* (1963:79), adalah suatu proses atau seperangkat proses untuk menciptakan pemahaman bersama mengenai apa yang harus dicapai dan bagaimana hal itu harus dicapai, serta bagaimana mengatur orang dengan cara yang dapat meningkatkan kemungkinan tercapainya tujuan

Locus Of Control

Menurut Brownell (1982) *Locus of control* merupakan salah satu faktor individual yang mempengaruhi cara pandang seseorang terhadap suatu peristiwa, bisa tidaknya ia mengendalikan peristiwa tersebut, serta dorongan untuk menjadi seseorang/ sesuatu sesuai dengan ambisinya (Robbins, 2006). *Locus of control* mengenai kekuatan-kekuatan dari gaya yang dipercaya oleh seorang individu sebagai bentuk tanggung jawab terhadap ganjaran dan hukuman yang terjadi padanya (Rotter, 1966). Seseorang yang dicirikan atau diwatakan sebagai “eksternal” percaya bahwa dia adalah seorang korban dari nasib, kesempatan, kekuasaan yang lain dan bahwa dia sedikit memiliki control mengenai nasib baik atau keuntungan yang akan menimpanya.

Sebaliknya, seseorang yang “internal” percaya bahwa tingkah laku seseorang menentukan apa yang akan terjadi pada seseorang adalah pemilik nasib baik seseorang. *Locus of control* telah dianggap suatu dari ciri watak kepribadian yang lebih teguh atau stabil yang ada pada diri seorang individu (Koford dan Pennu, 1992). Dalam literatur moral menyatakan bahwa *locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan tingkah laku (Chiu, 2003 dalam Chan dan Leung, 2006).

Dysfunctional Behavior

Perilaku *dysfunctional* telah diteliti oleh Argyris (1952) merupakan studi kasus yang memiliki kemungkinan berkembang di masa depan. Istilah ini menggambarkan ”pengaruh perilaku supervisor yang disebabkan oleh penggunaan anggaran (Hartikainen, 2004) dan mengacu pada pelanggaran aturan sistem pengendalian dan prosedur (Jaworski dan Young, 1992: 17). Hartikainen (2004) berpendapat bahwa perilaku *dysfunctional* tidak hanya tendensi manusia yang ”irrasional”, tetapi lebih pada reaksi yang diharapkan dapat menjadi ”rasional” dalam respon pada pengendalian dan proses. Pengendalian berpengaruh pada kinerja, evaluasi dan imbalan akhir, yang juga berpengaruh pada stres dan ketegangan manajerial, jadi pengendalian memiliki peranan dalam pencegahan perilaku *dysfunctional* (Soobaroyen, 2006).

Menurut Jaworski dan Young (1992: 18) perilaku *dysfunctional* dapat didefinisikan sebagai ”suatu tindakan dimana dilakukan usaha yang kurang maksimal dengan memanipulasi elemen-elemen sistem pengendalian dengan tujuan yang dikehendaki”. Robbins (1994) menggunakan istilah ”*Strange behavior*” yang mengilustrasikannya pada manajer yang menyelesaikan anggaran (*budget*) sebelum waktu yang ditetapkan dengan tujuan untuk menghindari kekurangan dalam alokasi pada periode berikutnya.

Ashton (1991) mengatakan bahwa perilaku *dysfunctional* sebagai lawan dari ketidaksengajaan konsekuensi mekanisme pengendalian dalam pencapaian target. Jadi mekanisme pengendalian dapat dipandang sebagai pencapaian target. Ashton (1991) juga mengatakan bahwa dalam organisasi dengan sengaja melakukan *dysfunctional* yang dihasilkan oleh sistem pengendalian manajemen.

Jaworski dan Young (1992: 19) mengkategorikan perilaku *dysfunctional* yang pertama yang telah disebutkan di atas sebagai ”manipulasi strategi informasi” pada proses sistem pengendalian dalam perusahaan. Kategori perilaku *dysfunctional* yang kedua yaitu pengimplikasian ”indikator pengukuran kinerja” yang dilakukan bawahan. Perilaku *dysfunctional* ini dikenal dengan istilah perilaku *dysfunctional-gaming*. Suatu pandangan pada

laporan umum yang baik yang memiliki timbal balik kepada bawahan. Perilaku ini tidak *dysfunctional* jika manajer telah mengharapakan praktek dan menjadikan prosedur yang dimiliki manajer menjadi maksimal (dan menguntungkan organisasi tersebut) dari tindakan bawahan. Berikut ini merupakan suatu pernyataan timbulnya perilaku *dysfunctional-gaming* yaitu: Bawahan dengan sengaja mempermainkan ukuran kinerja dengan memilih aktivitas yang lebih menguntungkan untuk dilaporkan kepada atasan, yang digunakan atasan untuk mengevaluasi kinerja bawahan yang dapat menghasilkan sesuatu yang diinginkan bawahan sejauh atasan setuju dalam mencapai tujuan perusahaan (Birnberg *et.al*, 1983: 123).

Dalam suatu pandangan yang sama Jaworski dan Young (1992) memandang *gaming* sebagai suatu "penolakan" perbuatan yang dilakukan bawahan ketika "sistem pengendalian itu mengukur kinerja hanya pada suatu keterbatasan pada sejumlah pekerjaan bawahan, atau mengukur kinerja pada tugas yang salah"

TELAAH TEORI DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Sistem Pengendalian Interen dan Kinerja Pegawai

Hall (2009) mengungkap bahwa, "*The quality of information generated by the accounting information system impacts management's ability to take actions and make decisions in connection with the organization's operations and to prepare reliable financial statements*". Sedangkan Mulyadi (2001: 19) mengkaitkan tujuan pengembangan system tidak lain adalah untuk memperbaiki pengendalian akuntansi dan pengecekan intern, yaitu untuk memperbaiki tingkat keandalan (reliability) informasi akuntansi dan untuk menyediakan catatan lengkap mengenai pertanggungjawaban dan perlindungan kekayaan perusahaan.

Sistem pengendalian intern yang lemah pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja pegawainya sehingga menghasilkan laporan keuangan yang kurang handal dan kurang relevan untuk pembuatan keputusan (Mardiasmo, 2002: 34). Berdasarkan arrumen di atas maka diajukan hipotesis sebagai berikut:

H1 : Efektivitas Sistem Pengendalian Interen berpengaruh terhadap kinerja Pegawai

Sistem Pengendalian Interen, Locul of control, Kinerja

Locus of control mengenai model kekuatan yang dipercaya oleh seorang individu sebagai bentuk tanggung jawab terhadap ganjaran dan hukuman yang terjadi padanya (Rotter, 1990). Seseorang yang dicirikan atau diwatakkan sebagai "eksternal" percaya bahwa dia adalah seorang korban dari nasib, kesempatan, kekuasaan yang lain dan bahwa dia sedikit memiliki control mengenai nasib baik atau keuntungan yang akan menyimpannya. Sebaliknya, seseorang yang "internal" percaya bahwa tingkah laku seseorang menentukan apa yang akan terjadi pada seseroang yang adalah pemilik nasib baik seseorang. *Locus of control* telah dianggap suatu dari ciri watak kepribadian yang lebih teguh atau stabil yang ada pada diri seorang individu (Koford dan Pennu, 1992). Suatu ulasan literature etika menyatakan bahwa *locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan tingkah laku moral (Chiu, 2003; Chan dan Leung, 2006).

Hal ini diharapkan bahwa seseorang yang "internal" yang menerima suatu kejadian tergantung pada tingkah laku seseorang lebih bias mengetahui masalah etika daripada seseorang yang "eksternal" yang menerima suatu kejadian sebagai hasil dari kekuatan dari

luar atau tingkah laku orang lain. Pernyataan ini digunakan sebagai hipotesis dalam penelitian bahwasanya adanya *lotus of control* akan memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai, sehingga hipotesis yang diajukan adalah:

H2: *lotus of control* memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai

Sistem Pengendalian Interen, *Dysfunctional behavior*, Kinerja

Dalam penelitian ini, penulis mengkaji pengaruh Sistem Pengendalian Interen terhadap kinerja pegawai. Menurut Bastian (2006 : 450) sistem pengendalian internal adalah untuk : (1) menjaga kekayaan organisasi; (2) mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi; (3) mendorong efisiensi; (4) mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen.

Dengan adanya Sistem Pengendalian Interen tersebut diharapkan mampu meningkatkan kinerja pegawai. Sistem Pengendalian Interen dalam mendorong objektivitas organisasi yang akan mengurangi pengembangan praktek *dysfunctional*. Ketika melakukan praktek *disfunctional* dengan melanggar peraturan organisasi formal, hal itu dianggap bahwa sistem merupakan suatu alat pengendalian pada manajer, yang menciptakan ketelitian dan kecepatan dalam melakukan suatu tindakan oleh manajemen administrasi untuk menahan praktek *dysfunctional* dalam tingkatan tersebut (Soobaroyen, 2006). praktek *dysfunctional* Mengacu pada hal tersebut maka dikemukakan hipotesis sebagai berikut:

H3: *Dysfunctional Behavior* memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai

C. METODE PENELITIAN

Populasi dan Teknik Sampling

Populasi dalam penelitian ini adalah staff keuangan, kepala keuangan, personalia, staff administrasi serta staff teknologi informasi pada Badan Layanan Umum pendidikan di Propinsi Lampung. Alasan digunakan sampel dengan 5 kriteria tersebut dikarenakan kelima sampel tersebut yang berhubungan langsung dengan sistem pengendalian interen dalam aktivitas kerjanya masing-masing. Teknik sensus sampling yang digunakan adalah teknik sensus sampling, yaitu dengan metode pengambilan semua sampel.

Teknik Pengumpulan Data

Pengumpulan data dilakukan dengan mendatangi langsung wilayah sampel dalam penelitian (personally administered questionnaire) dan melalui pos. Bentuk kuesioner terdiri dari kuesioner dengan pertanyaan terkait (angket terstruktur). Data ini diperoleh melalui kuesioner yang di bagikan ke setiap responden. Responden menjawab pertanyaan yang diajukan pada kuesioner tersebut dan memilih satu yang paling tepat dari berbagai alternatif jawaban yang disediakan tanpa memberikan jawaban lain, kuesioner bentuk ini lebih menarik bagi responden karena kemudahannya dalam memberikan jawaban dan juga waktu yang digunakan untuk menjawab pertanyaan lebih singkat.

Variabel Penelitian

Sistem Pengendalian Interen

Sistem pengendalian intern terdiri beberapa unsur yang diatur yaitu lingkungan pengendalian, penilaian resiko, kegiatan pengendalian, informasi dan komunikasi, pemantauan pengendalian intern. Pengukuran variabel menggunakan skala likert. Masing-masing mempunyai skor sebagai berikut:

Skor 1 = 'Tidak pernah'

Skor 2 = jarang

Skor 3 = kadang-kadang

Skor 4 = sering

Skor 5 = selalu

Kinerja Pegawai

Menurut (Kalberly,1995) dalam David (2001) kinerja manajerial diartikan sebagai evaluasi terhadap pekerjaan yang dilakukan melalui atasan langsung, rekan kerja, diri sendiri dan bawahan langsung . Variabel kinerja diukur dengan menggunakan *self – rating* yang dikembangkan oleh Mahoney dan Carol (1963) dan telah banyak digunakan oleh peneliti-peneliti lain. Penggunaan *self – rating* dalam pengukuran kinerja untuk menghindari kemungkinan kerja yang tidak *representative*. Karena jika digunakan *superior rating* ada kemungkinan superior tersebut kurang memahami kondisi sebenarnya.

Pengukuran ini menggunakan sembilan item pertanyaan yaitu: pemilihan staff, perencanaan, pengawasan, perwakilan, investasi, koordinasi, negosiasi, evaluasi dan kinerja secara keseluruhan. Ukuran kinerja diukur dengan skala likert satu sampai dengan lima. 1= jauh dibawah rata-rata, 2= sedikit dibawah rata-rata, 3= sama dengan rata-rata kinerja rekan anda, 4= sedikit diatas rata-rata dan 5= jauh diatas rata-rata.

Locus Of Control

Locus of Control telah dianggap suatu dari ciri watak kepribadian yang lebih teguh atau stabil yang ada pada diri seorang individu (Koford dan Pennu, 1992). Instrument tersebut berisi 5 pertanyaan yang mengadopsi penelitian sebelumnya (Marwanto., 2007). Pengukuran variabel ini menggunakan skala likert 1 sampai dengan 5. Dengan skala 1 = sangat setuju hingga 5= sangat Tidak setuju.

Dysfuntional Behavior

Yaitu suatu tindakan dimana usaha yang dilakukan bawahan untuk memanipulasi elemen-elemen sistem pengendalian yang dibentuk untuk tujuan yang mereka miliki (Jaworski dan Young, 1992: 18). Dalam penelitian ini pertanyaan kuesioner yang menyangkut perilaku *dysfunctional* terdapat menggunakan kuesioner hasil pengembangan Soobaroyen (2006) dengan 7 pertanyaan yaitu pertanyaan nomor 1 sampai dengan nomor 4 yang berkaitan dengan perilaku *dysfunctional* dari *gaming* dengan 5 skala likert dengan interval yang tinggi menunjukkan bahwa pegawai tidak pernah melakukan perilaku *dysfunctional* dari

gaming, skala yang rendah menunjukkan pegawai sangat sering melakukan perilaku *dysfunctional* dari *gaming*.

Sedangkan pertanyaan nomor 5 sampai dengan nomor 7 berkaitan dengan perilaku *dysfunctional* dari manipulasi informasi (DBIN) dengan 5 skala likert dengan interval yang tinggi menunjukkan manajer sering melakukan perilaku *dysfunctional* dari manipulasi informasi, skala yang rendah menunjukkan pegawai tidak pernah melakukan perilaku *dysfunctional* dari manipulasi informasi.

3.5. Teknik Analisis

3.5.1. Uji Kualitas Data

Menurut Hair et al (1995) kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada 2 prosedur yang dilakukan untuk mengukur reliabilitas dan validitas data, yaitu: uji konsistensi internal terhadap jawaban responden atas instrumen penelitian dan uji validitas konstruk dengan cara mengkorelasikan antara skor masing-masing item dan skor totalnya. Keterangan dari kedua uji kualitas data adalah sebagai berikut:

1. Uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *cronbach alpha*. Suatu konstruk atau instrumen dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* di atas 0,60 (Nunnally, 1967 dalam Imam, 2005).
2. Uji homogenitas data (validitas) dengan uji *person correlation*. Jika hasilnya signifikan maka data dikatakan valid

3.5.2. Uji Hipotesis

Uji hipotesis menggunakan teknik *MuTIvariate Structur EquaTIon Model* (SEM). Pemodelan SEM terdiri dari model pengukuran (*measurement model*) dan model struktural (*struktural model*). Model struktural ditujukan untuk menguji hubungan antara konstruk eksogen dan endogen. Sedangkan model pengukuran ditujukan untuk menguji hubungan antara indikator dengan konstruk / variabel laten Ballen (1989) dalam Ghozali (2005). SEM dalam penelitian ini dianalisa menggunakan *software* AMOS.18.0 Terdapat tujuh langkah dalam pemodelan yang menggunakan SEM (Hair; Anderson; Tatham dan Black, 1998).

D. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Uji Kualitas Data

Uji kualitas data meliputi realibilitas dan uji validitas. Uji reliabilitas dilakukan dengan uji *cronbach alpha* menggunakan SPSS. Suatu konstruk dikatakan reliabel jika memberikan nilai *cronbach alpha* >0,60 (Nunnaly, 1967 dalam Imam, 2005). Hasil secara lengkap uji reliabilitas dapat dilihat pada lampiran 2 SPSS. Berikut ini adalah rekapitulasi hasil uji reliabilitas yang disajikan pada tabel 1.

Tabel 1
Hasil Uji Reliabilitas

No	Variabel	Nilai Cronbach Alpha	Keterangan
1	Sistem Pengendalian Interen	0.87	Reliabel
2	Locus Of Control	0.85	Reliabel
3	Dysfuntional Behavior	0.64	Reliabel
4	Kinerja Pegawai	0.92	Reliabel

Sumber: Data diolah, 2013

Variabel Sistem Pengendalian Interen mempunyai nilai *cronbach alpha* 0,87. Nilai tersebut di atas 0,6 sebagai nilai *cutoff*, maka semua pertanyaan tentang Sistem Pengendalian Interen adalah reliabel. Variabel Locus Of Control mempunyai nilai *cronbach alpha* sebesar 0,85 (di atas nilai *cutoff*) maka semua pertanyaan tentang Locus Of Control adalah reliabel. Nilai *cronbach alpha* Dysfuntional Behavior sebesar 0,64. Nilai tersebut di atas 0,6 sebagai nilai *cutoff*, maka semua pertanyaan tentang Dysfuntional Behavior adalah reliabel. Demikian kinerja pegawai masing-masing mempunyai nilai *cronbach alpha* 0.92. Nilai tersebut di atas *cutoff* (0,60), maka semua pertanyaan kinerja pegawai adalah reliabel.

Uji validitas dilakukan dengan melakukan korelasi *bivariate (pearson correlation)* antara masing-masing skor indikator dengan total skor konstruk. Suatu indikator pertanyaan dikatakan valid apabila korelasi antara masing-masing indikator menunjukkan hasil yang signifikan. Hasil dari uji validitas dapat dilihat pada tabel 2.

Tabel 2
Hasil Uji Validitas

No	Variabel	Kisaran Korelasi	Signifikansi	Keterangan
1	Sistem Pengendalian Interen	0.785**-0.833**	0.01	Valid
2	Locus Of Control	0.749**-0.871**	0.01	Valid
3	Dysfuntional Behavior	0.185**-0.786**	0.01	Valid
4	Kinerja Pegawai	0.702**-0.832**	0.01	Valid

Sumber: Data diolah, 2013

Dari hasil tersebut dapat disimpulkan bahwa pertanyaan-pertanyaan yang mengukur konstruk Sistem Pengendalian Interen, Locus Of Control, Dysfuntional Behavior, Kinerja Pegawai adalah valid, artinya benar-benar mengungkapkan hal yang diukur dalam kuesioner.

Analisis Data

Uji Asumsi SEM

Uji Normalitas

Uji normalitas dilakukan terhadap data yang digunakan dalam analisis model awal secara keseluruhan, dengan menggunakan AMOS 18.0. Hasil uji normalitas dapat dilihat pada tabel 3 yang menyajikan nilai minimum, maksimum, *skewness*, *kurtosis*, *critical ratio* untuk masing-masing variabel dan total nilai *multivariate*.

Tabel 3
Assessment of normality (Group number 1)

Variable	min	max	skew	c.r.	kurtosis	c.r.
x10	1.000	5.000	-.386	-1.690	-1.135	-2.484
x11	1.000	5.000	-.769	-3.367	-.094	-.206
x12	1.000	5.000	.093	.407	-1.355	-2.966
x13	1.000	5.000	-.178	-.778	-1.151	-2.519
x14	1.000	5.000	-.598	-2.617	-.701	-1.534
x23	1.000	5.000	-1.002	-4.388	.429	.939
x22	1.000	5.000	-.925	-4.052	.103	.225
x21	1.000	5.000	-.987	-4.319	.404	.884
x20	1.000	5.000	-.741	-3.245	.161	.353
x19	2.000	5.000	-.788	-3.449	-.260	-.569
x18	2.000	5.000	-.673	-2.944	-.287	-.628
x17	2.000	5.000	-.591	-2.588	-.649	-1.421
x16	2.000	5.000	-.889	-3.893	.145	.316
x15	2.000	5.000	-.713	-3.120	-.460	-1.007
x9	1.000	5.000	-.416	-1.820	-.584	-1.278
x8	1.000	5.000	-.303	-1.325	-.901	-1.972
x7	1.000	5.000	-.546	-2.389	-.574	-1.257
x6	1.000	5.000	-.965	-4.226	.589	1.290
x1	1.000	5.000	-1.138	-4.984	1.341	2.935
x2	1.000	5.000	-.868	-3.799	-.007	-.015
x3	1.000	5.000	-.698	-3.054	-.016	-.034
x4	1.000	5.000	-.495	-2.168	-.811	-1.775
x5	1.000	5.000	-.697	-3.051	-.230	-.504
Multivariate					85.247	13.479

Nilai multivariate pada uji normalitas data sebesar 13,479. Nilai tersebut diatas $\pm 2,58$ (*critical ratio* pada tingkat signifikansi 0,01) sehingga dapat disimpulkan bahwa data yang digunakan secara multivariate mempunyai sebaran yang tidak normal. Data yang tidak normal ini dapat dijelaskan bahwa “*psychological data are often poorly characterized by the normal distribution*” (Curran et.al, 1996; miccheri, 1989 dalam Tomarken dan Waller (2005). Secara teknis, dalam SEM, “*multivariate normality is a sufficient but not necessary condition for realizing the desiderate of normal theory estimator*” (Bollen 1989 dalam Tomarken dan Waller, 2005). Atas dasar penjelasan teoritis tersebut, dalam penelitian ini dilanjutkan analisis tahap berikutnya meskipun data tidak memenuhi asumsi normalitas.

Full Model Structural Equation Model Analysis

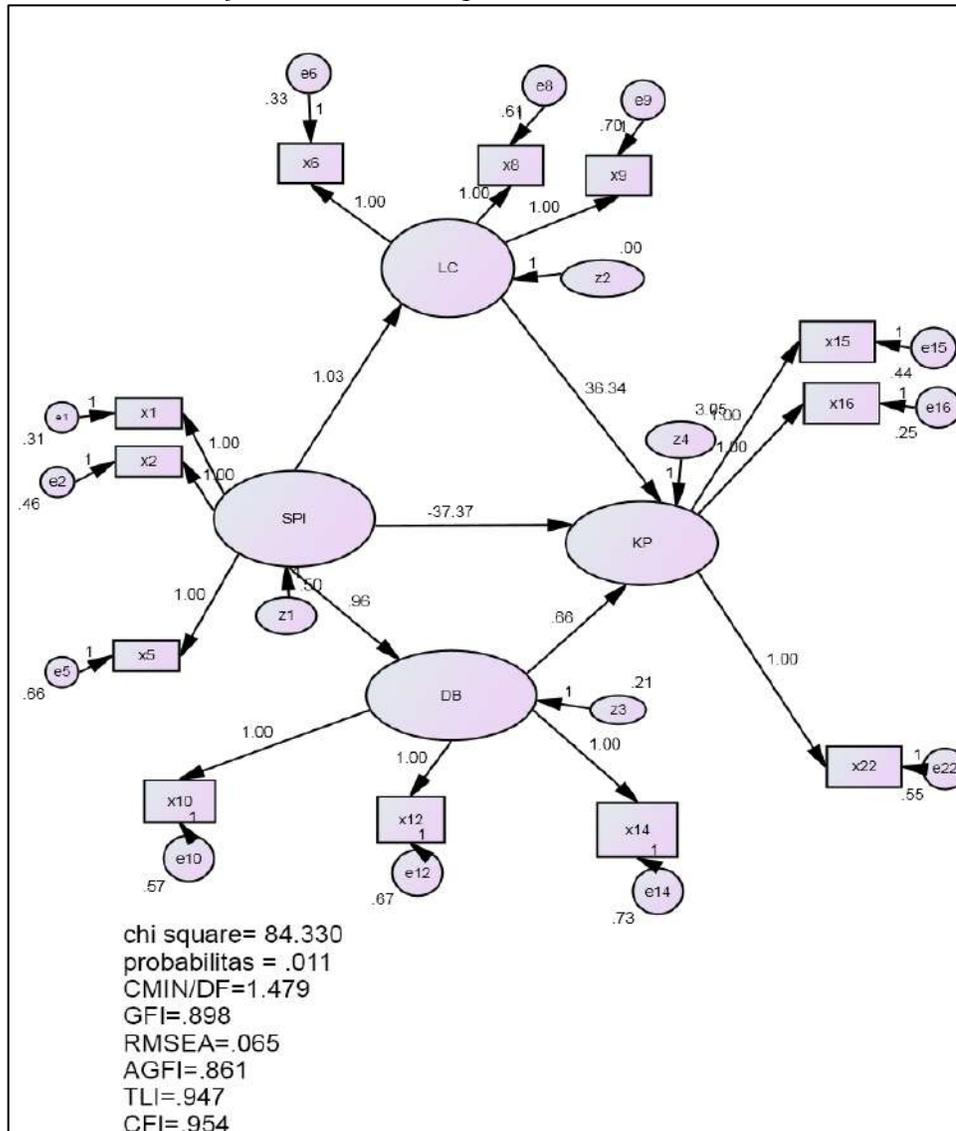
Setelah *measurement model* dianalisis melalui *confirmatory factor analysis* dan dilihat bahwa masing- masing indikator dapat mendefinisikan sebuah konstruk laten, maka langkah selanjutnya adalah melakukan analisis *full model structural equation model*. Dalam pengujian *full mode structural equation model* dilakukan dua macam pengujian yaitu kesesuaian model serta uji signifikansi kausalitas melalui pengujian koefisien regresi. Pengujian tersebut dengan memperhatikan proses analisis faktor konfirmatori pe konstruk, dengan demikian proses ini

menguji model secara keseluruhan dengan model per konstruk yang telah dimodifikasi (*modified model*) sehingga terbentuk model yang baik.

Analisis *full model structural equation model* dapat dilihat pada gambar 1 sebagai berikut:

Setelah dikorelasikan didapat hasil sebagai berikut:

Gambar 1
Analisis *full model structural equation model* setelah dimodifikasi



Ringkasan perbandingan model yang dibangun dengan *cut of goodness of fit indices* yang ditetapkan, nampak pada tabel 4 berikut.

Tabel 4
Goodness of fit indicates
Full model structural equation model setelah eliminasi

Goodness of fit index	Cut off Value	Hasil Model	Keterangan
Chi-Square		84.330	
Probabilitas	≥ 0.05	0.011	<i>fit</i>
CMIN/DF	≤ 2.00	1.479	<i>Perfect Fit</i>
GFI	≥ 0.90	0.898	<i>Fit</i>
AGFI	≥ 0.90	0.861	<i>Fit</i>
TLI	≥ 0.95	0.947	<i>Fit</i>
CFI	≥ 0.90	0.945	<i>Perfect Fit</i>
RMSEA	≤ 0.08	0.065	<i>Perfect Fit</i>

Sumber : Data dolah, 2013

Berdasarkan modifikasi model sebagaimana yang nampak pada gambar 4.1.dan tabel 4.7. yang menunjukkan hasil chi square 84.330 masih tidak fit, dengan probabilitas 0,011 masih tidak fit, tetapi kita tahu bahwa chi-square sensitif terhadap jumlah sampel (Ghozali,2005). Oleh sebab itu kita melihat kriteria fit lainnya yaitu : CMINDF, GFI, AGFI, TLI,CFI, RMSEA (Ghozali,2005) . kriteria-kriteria Indeks-indeks lainnya juga menunjukkan tingkat penerimaan yang baik yang semuanya menunjukkan nilai fit yang sesuai. Dengan demikian dari hasil model yang baik tersebut maka langkah selanjutnya dilakukan pengujian hipotesa.

Pengujian dan Pembahasan Hipotesa

Untuk menguji hipotesis yang diajukan, dapat dilihat besarnya *Critical Ratio* dan dan *probabilitas* pada *output regression weight* berikut pada tabel 5.

Tabel 5
Full Model Regression Weights
Regression Weights: (Group number 1 - Default model)

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
LC <--- SPI	1.027	.087	11.828	***	par_1
DB <--- SPI	.957	.107	8.911	***	par_3
KP <--- SPI	-37.372	746.490	-.050	.960	par_2
KP <--- DB	.660	.259	2.547	.011	par_4
KP <--- LC	36.344	727.710	.050	.960	par_5
x5 <--- SPI	1.000				
x2 <--- SPI	1.000				
x1 <--- SPI	1.000				
x6 <--- LC	1.000				
x8 <--- LC	1.000				
x9 <--- LC	1.000				
x15 <--- KP	1.000				
x22 <--- KP	1.000				
x14 <--- DB	1.000				

	Estimate	S.E.	C.R.	P	Label
x12 <--- DB	1.000				
x10 <--- DB	1.000				
x16 <--- KP	1.000				

Sumber: Data diolah, 2013

Keterangan :

SPI : Sistem Pengendalian Internal

LC : Locus of Control

DB :Dysfuntional behavior

KP : Kinerja pegawai

Dari hasil *output* koefisien parameter dikemukakan penjelasan hipotesis sebagai berikut:

Hipotesis 1: Sistem Pengendalian Interen berpengaruh terhadap kinerja Pegawai

Hasil uji terhadap parameter estimasi (*standardized regression weight*) antara sistem pengendalian internal (SPI) terhadap kinerja pegawai (KP). Dalam hasil pengolahan data menunjukkan nilai S.E 746.490 dengan nilai *critical ratio* (CR) sebesar -0.50 dan nilai p-value 0.960. Nilai CR tersebut berada jauh di bawah nilai kritis $\pm 1,96$ dengan tingkat signifikansi 0.960 (artinya tidak signifikan) yaitu *p* berada di atas nilai signifikan 0,05. Dengan demikian hipotesis pertama tidak dapat diterima. Hal ini berarti bahwa hipotesis yang menyatakan Sistem Pengendalian Interen berpengaruh terhadap kinerja Pegawai ditolak.

Hal ini tidak sesuai dengan penelitian yang dilakukan oleh Arbenethy dan Jan Bouwens (2005). Namun hasil penelitian ini mendukung penelitian yang dilakukan oleh Susrani (2002) yang menemukan bahwa Sistem Pengendalian Interen tidak terbukti mempengaruhi secara langsung kinerja Pegawai.

Perbedaan ini disebabkan kemungkinan disebabkan oleh fenomena yang terjadi di Indonesia, dimana dengan Sistem Pengendalian Interen mengakibatkan pembaruan sistem. Perubahan pembaruan sistem menyebabkan kerancuan dalam implementasi. Para pegawai cenderung mengalami ketidakjelasan tugas, peran dan tujuan dalam kinerja mereka sehubungan dengan perubahan sistem sehingga mengakibatkan sulitnya penerimaan implementasi Sistem Pengendalian Interen.

Hipotesis 2: Lotus of control memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interendan kinerja pegawai

Untuk hipotesis H2 pada penelitian ini dikembangkan model yang menghubungkan pengaruh tidak langsung konstruk sistem pengendalian interen (SPI) melalui variabel perantara locus of control (LC) terhadap kinerja pegawai (KP).

Untuk mengetahui pengaruh tidak langsung sistem pengendalian interen terhadap penerimaan kinerja pegawai, dapat ditentukan dari penjumlahan pengaruh tidak langsung melalui locus of control. Pengaruh tidak langsung dihitung dari pengaruh langsung sistem pengendalian interen terhadap locus of control dikalikan dengan pengaruh langsung locus

of control erhadap kinerja pegawai. Pengaruh langsung dapat dilihat pada *output standardized direct effect* utput AMOS 18.0 secara ringkas disajikan pada tabel 6 berikut ini.

Tabel 6
Standardized Direct Effects (Group number 1 - Default model)

	SPI	DB	LC	KP
DB	.831	.000	.000	.000
LC	1.002	.000	.000	.000
KP	-35.242	.716	35.141	.000

Pengaruh langsung adalah *loading factor* atau nilai lamda dari masing-masing indikator yang membentuk variabel laten yang dianalisis (Agusty, 2006. Untuk mengetahui pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kinerja pegawai melalui locus of control, dapat dilihat pada tabel 7.

Tabel 7
Pengaruh Tidak Langsung Sistem Pengendalian Internal Terhadap Kinerja Pegawai Melalui *Locus Of Control*

Jalur	Pengaruh langsung SPI – LC	Pengaruh langsung LC-KP	Pengaruh tidak langsung SPI-LC-KP
	a	b	(a X b)
SPI-LC-KP	1.002	35.141	35.211

Berdasarkan tabel didapat dilihat bahwa untuk jalur sistem pengendalian internal terhadap locus of control sebesar 1.002, nilai tersebut memberi makna bahwa semakin sistem pengendalian internal maka semakin tinggi pula locus of control.

Pengaruh langsung locus of control terhadap kinerja pegawai sebesar 35.141. Nilai tersebut memberi makna bahwa semakin tinggi locus of control maka kinerja pegawai semakin tinggi. Secara keseluruhan dapat dihitung besarnya pengaruh tidak langsung sistem pengendalian internal terhadap kinerja pegawai melalui locus of control yaitu 35. Tanda positif tersebut memberi makna bahwa locus of control terbukti memediasi antara sistem pengendalian internal dan kinerja pegawai.

Maka hipotesis 2 yang menyatakan lotus of control memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai diterima. Suatu ulasan literature etika menyatakan bahwa *locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan tingkah laku moral (Chiu, 2003; Chan dan Leung, 2006) sistem pengendalian interen mengakibatkan para pegawai dituntut mampu beradaptasi terhadap implementasi sistem. Hal ini sesuai ulasan literature etika menyatakan bahwa *locus of control* sebagai suatu ciri watak kepribadian memberikan pengaruh pada pembuatan keputusan dan tingkah laku moral (Chiu, 2003; Chan dan Leung, 2006) yang secara reliabel

berarti *locus of control* memberikan pengaruh pada tingkah laku manusia untuk menyesuaikan diri dengan kondisi yang berubah. Proses ini membuktikan mampu meningkatkan kinerja pegawai.

Hipotesis 3: Dysfunctional Behavior memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai

Untuk mengetahui pengaruh tidak langsung efektivitas sistem pengendalian interen terhadap kinerja pegawai, dapat ditentukan dari penjumlahan pengaruh tidak langsung melalui Dysfunctional Behavior. Pengaruh tidak langsung dihitung dari pengaruh sistem pengendalian interen terhadap Dysfunctional Behavior dikalikan dengan pengaruh langsung Dysfunctional Behavior terhadap kinerja pegawai. Berdasarkan pada *output standardized direct effect* dan *indirect effect* output AMOS 18.0 (lampiran 14) secara ringkas disajikan pada tabel berikut ini.

Tabel 8
Standardized Direct Effects
(Group number 1 - Default model)

	SPI	DB	LC	KP
DB	.831	.000	.000	.000
LC	1.002	.000	.000	.000
KP	-35.242	.716	35.141	.000

Pengaruh langsung adalah *loading factor* atau nilai lamda dari masing-masing indikator yang membentuk variabel laten yang dianalisis (Agusty, 2001). Untuk mengetahui pengaruh sistem pengendalian internal terhadap kinerja pegawai melalui Dysfunctional behavior, dapat dilihat pada tabel 9.

Tabel 9
Pengaruh tidak langsung sistem pengendalian internal terhadap kinerja pegawai melalui dysfunctional behavior

Jalur	Pengaruh langsung SPI-DB	Pengaruh langsung DB-KP	Pengaruh tidak langsung SPI-DB-KP
	a	b	(a X b)
SPI-DB-KP	0.831	0.716	0.594

Berdasarkan tabel 9 didapat dilihat bahwa untuk jalur sistem pengendalian internal terhadap dysfunctional behavior sebesar 0.831. Nilai tersebut memberi makna bahwa semakin tinggi sistem pengendalian internal maka semakin tinggi pula menahan praktek *dysfunctional*. Begitupun dengan dysfunctional terhadap kinerja pegawai mempunyai pengaruh positif (0.716) yang berarti semakin tinggi penahanan/pengawasan praktek *dysfunctional* maka semakin tinggi pula kinerja pegawai.

Besarnya pengaruh tidak langsung sistem pengendalian internal terhadap kinerja pegawai melalui dysfunctional behavior sebesar 0.594. Tanda positif tersebut memberi makna bahwa dysfunctional behavior terbukti memediasi antara sistem pengendalian internal dan kinerja pegawai. Maka hipotesis H3 yang menyatakan Dysfunctional Behavior memediasi hubungan efektivitas sistem pengendalian interen dan kinerja pegawai diterima.

Hasil ini sesuai dengan teori yang Bastian (2006) serta penelitian yang dilakukan oleh Sabaroyeen (2004). Menurut Bastian (2006: 450) sistem pengendalian internal adalah untuk: (1) menjaga kekayaan organisasi; (2) mengecek ketelitian dan keandalan data akuntansi; (3) mendorong efisiensi; (4) mendorong dipatuhinya kebijakan manajemen. Dengan adanya Sistem Pengendalian Interen tersebut diharapkan mampu meningkatkan kinerja pegawai. Sistem Pengendalian Interen dalam mendorong objektivitas organisasi yang akan mengurangi pengembangan praktek *dysfunctional*. Ketika melakukan praktek *dysfunctional* dengan melanggar peraturan organisasi formal, hal itu dianggap bahwa sistem merupakan suatu alat pengendalian pada manajer, yang menciptakan ketelitian dan kecepatan dalam melakukan suatu tindakan oleh manajemen administrasi untuk menahan praktek *dysfunctional* dalam tingkatan tersebut (Soobaroyen, 2006).

E. KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN SARAN

Kesimpulan

Penelitian ini berlatar belakang pada pentingnya implementasi Sistem pengendalian internal dalam penilaian prestasi seseorang dalam hal ini pegawai BLU Kota Lampung yang dimediasi oleh Locus of Control dan Dysfunctional behavior. Hasil penelitian mendukung bahwa Sistem Pengendalian Internal berpengaruh terhadap kinerja pegawai BLU Kota Lampung dan mendukung variabel Locus of Control dan Dysfunctional behavior sebagai mediasi. Penelitian ini memberikan indikasi pentingnya implementasi Sistem Pengendalian Internal dalam melakukan fungsi-fungsi manajemen dan menilai prestasi seseorang.

Keterbatasan

Evaluasi atas hasil penelitian ini harus mempertimbangkan beberapa keterbatasan yang mungkin mempengaruhi hasil penelitian, antara lain:

1. Keandalan validitas dan reliabilitas instrumen yang digunakan dalam penelitian ini nampak belum teruji dengan baik, karena terdapat beberapa indikator yang dieliminasi (validasi) meskipun telah dilakukan *pilot study*. Peneliti menduga kemungkinan adanya faktor lain yaitu penerjemahan yang kurang baik, terutama *setting* bahasa yang sesuai dengan kondisi responden di Indonesia.
2. Penggunaan instrumen berupa persepsi akan menimbulkan masalah jika persepsi tersebut berbeda dengan keadaan sebenarnya.
3. Penggunaan self rating pada pengukuran kinerja pegawai dapat menyebabkan adanya kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi daripada yang sebenarnya, sehingga penpenilaian kinerja cenderung menjadi lebih tinggi.

Saran

Berdasarkan keterbatasan tersebut, maka dikemukakan beberapa dalam penelitian selanjutnya sebagai berikut:

1. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan di perusahaan manufaktur, dimana karakteristik objek di pemerintahan berbeda dengan perusahaan manufaktur.
2. Perlu dilakukan pengembangan instrument yaitu disesuaikan dengan kondisi dan lingkungan dari objek yang diteliti.

Penggunaan self rating pada pengukuran kinerja pegawai dapat diperbaiki dengan mengacu pada penelitian-penelitian yang sudah dilakukan sebelumnya, dengan melibatkan responden pihak lain untuk menilai kinerja rekannya.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A., and Jan Bouwens, ' *Determinants of accounting innovation*', *ABACUS*, vol, 2005.
- Augusty Ferdinand. 2006 *Metode Penelitian Manajemen: Pedoman Penelitian untuk Skripsi, Tesis dan Disertasi Ilmu Manajemen*, Semarang: Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ajzen, Icek dan Fishbein. 1980. *Theory Of Reasoned Action*. Edisi Kesatu. (Jogiyanto,2007)
- Ajzen, I. (1988). *Attitudes, personality, and behavior*. Milton Keynes: Open University Press.
- Ajzen, I. (2005), *Attitudes, Personality and Behavior*, (2nd edition), Berkshire, UK: Open University Press-McGraw Hill Education
- Argyris. 1952. *Organizational Leadership dan Participation management*. The Journal of Business.Vol. XXVII (January): 1-7
- Ashton, A.H. (1991). Experience and Error Frequency Knowledge as Potential Determinants of Audit Expertise. *The Accounting Review*, 66,2,218.
- Bastian, Indra, 2006, *Akuntansi Sektor Publik: Suatu Pengantar*, Erlangga, Jakarta. Birnberg J.G., L. Turopolec, and S.M. Young. 1983. "the Organizational Context of Accounting". *Accounting*,
- Brownell, Peter. dan McInnes, Morris, 1982. Budgetary Participation, Motivation, and Managerial Performance. *The Accounting Review*. Vol.LXI, No.4, Oktober: 587-600.
- Cravens, David W, 2000 *Strategic Marketing*. Irwin McGraw-Hill Boston
- Chan, S. Y., & Leung, P. (2006). "The effects of accounting students' ethical reasoning and personal factors on their ethical sensitivity". *Managerial Auditing Journal* Vol. 21 No. 4.
- David, Effendi. 2001. " Pengaruh informasi akuntansi terhadap kinerja manajer dengan ketidakpastian tugas sebagai variable moderating (Studi pada Pemda Eks Karisidenan

Madiun)". Program studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang (tidak dipublikasikan)

Fishbein dan Ajzen, 1975. *Belief, Attitude, Intentions and Behavior: an introduction to theory and research*. California: Addison-Wesley Publishing Company, Inc.

Hall, James A, 2009, *Sistem Informasi Akuntansi*, Edisi Keempat, Salemba Empat, Jakarta.

Jaworski, B.J., and S.M. Young. 1992. "Dysfunctional Behavior and Management Control: An Empirical Study of Marketing Managers". *Accounting, Organization and Society* 17 (1): 17-35

Ghozali, I. 2005. *Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang

Ghozali.2008. *Model Persamaan Struktural, Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos Ver.18*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang

Haris, J.R., and C. D. Sutton. (1995), "Unravelling the Ethical Decision-Making Process: Clues from an empirical study comparing fortune 1000 executives and MBA students", *Journal of Business Ethics*, 14, 805-817.

Marwanto. 2007. Pengaruh pemikiran moral, tingkat idealisme, tingkat relativisme dan locus of control terhadap sensitivitas, pertimbangan, motivasi dan karakter mahasiswaakuntansi. *Tesis*. Universitas Diponegoro (tidak dipublikasikan).

Mahoney. et al. 1963. *Development of Managerial Performance: A Research Approach*. Cincinnati: South Western Publishing

Mardiasmo. 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi. Yogyakarta.

Merchant, KA. 1981. "The Design of Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behaviour and Performances", *The Accounting Review*, pp. 813-829

Mc Gowan, A.S. and Klammer, T.P.,1997. "Satisfaction with Activity based Cost Management Implementation", *Journal of Management Accounting Research*, 9, 217-237.

Mulyadi, 2001, *Sistem Akuntansi*, Edisi Ketiga, Cetakan Ketiga, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.

Peraturan Pemerintah No.60 Tahun 2008 tentang Sistem Pengendalian Internal Pemerintah.

Robbins, Stephen P., 1994. *Teori Organisasi: Struktur, Desain dan Aplikasi*, Alih Bahasa Jusuf Udaya, Jakarta, Arcan

Robbins, Stephen. P. 2006. *Perilaku Organisasi* (alih bahasa Drs. Benjamin Molan), Edisi Bahasa Indonesia, Klaten: PT INT AN SEJATI.

Rotter, J.B. (1966), "Generalized expectancies for internal versus external control of

reinforcement”, *Psychological Monograph, General and Applied*, Vol. 80 No. 1, (Whole No. 609).

Soobaroyen Teerooven. 2006. ”Management Control System and Dysfunctional Behavior: an Empirical Investigation”. *Accounting Behavior*. Email: trs@aber.ac.uk

Sumarno, J. 2005. Pengaruh Komitmen Organisasi dan Gaya Kepemimpinan terhadap Hubungan antara Partisipasi Anggaran dan Kinerja Manajerial. *Jurnal Bisnis Strategi*, Vol. 14, no. 2

Susrani. 2002. “ *Pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap karakteristik sistem akuntansi dengan kejelasan peran dan tugas sebagai variable moderating.*” Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang (tidak dipublikasikan).

Tomarker, A.J. dan Waller, N.G. 2005. Structural Equation Modelling, Strength, Limitation, And Misconceptions, *Annu.Rev. Clin. Psychology*. Vol.1. pp-65