

## HUBUNGAN PARTISIPASI PENYUSUNAN STANDAR, KEKETATAN STANDAR DAN INSENTIF BERBASIS STANDAR DENGAN KINERJA (PENGUJIAN HUBUNGAN LANGSUNG DAN TIDAK LANGSUNG)

Etty Murwaningsari  
Yustita Amanda  
Sistya Rachmawati  
E-mail : fe@usakti.edu

Fakultas Ekonomi Universitas Trisakti Jakarta

### **Abstract**

*This research aims to investigate the relationship between participative standard setting, standard tightness and standard-based incentives toward public accountant performance and work-related stress. The research examined 16 Jakarta-based public accounting firms in 2007 involving 213 respondents—112 from big-four public accounting firms and 101 from non-big-four public accounting firms. The statistical method used to test the hypothesis is the Structural Equation Model (SEM). Empirical results from observing a big-four public accounting firm using a direct model examining five variables show that four variables have significant correlation, while an indirect model examining six variables results in two variables have significant correlation. Moreover, an observation of a non-big-four public accounting firm using a direct model examining five variables show that four variables have significant correlation, while examination of six variables using an indirect model found that five variables have significant correlation.*

**Keywords** : *participative standard setting, standard-based incentives, standard tightness, work-related stress, performance*

### **1. PENDAHULUAN**

Saat ini sistem pengendalian manajemen lebih dianggap merupakan bagian dari fungsi manajemen yang berupaya agar visi, misi, tujuan dan rencana yang sudah ditetapkan dapat tercapai sebagaimana mestinya. Sistem kontrol seperti telah diteliti dalam literatur akuntansi, biasanya didasarkan pada *cybernetic model* yang mana standar kinerja (*budget, goal, target*) dan pengukuran kinerja diperbandingkan sebagai dasar untuk kegiatan koreksi dan evaluasi kinerja. Tiga komponen penting dari sistem kontrol berbasis-kinerja adalah proses penyusunan standar (misal: *participation, imposition*), *standart tightness* (misal: *goal difficulty, budgetary slack*), dan insentif berbasis standar (misal: bonus untuk setiap unit yang diukur kinerjanya melebihi standar kinerja yang telah ditetapkan). Tiga komponen sistem kontrol ini saling berinteraksi atau berhubungan (Demski dan Feltham, 1978).

Beberapa peneliti bidang akuntansi menyatakan bahwa kinerja perusahaan yang rendah disebabkan oleh ketergantungannya terhadap sistem akuntansi manajemen perusahaan yang gagal dalam penentuan sasaran yang tepat, pengukuran kinerja dan sistem penghargaan atau *reward system*. (Kaplan, 1990).

Banyak studi yang telah meneliti pengaruh langsung dari satu atau lebih komponen sistem kontrol tersebut (partisipasi penganggaran, *standart tightness*, insentif berbasis kinerja) terhadap kinerja atau variabel-variabel lainnya (misal: *job related stress*) (Bimberg, Shields and Young:1990; Kren dan Liao, 1988; Merchant: 1989; Shields

and Shields: 1998; Young and Lewis: 1995). Penelitian terdahulu kebanyakan masih meneliti hubungan *univariat* dan *bivariat* dari setiap komponen sistem kontrol tersebut. Sedangkan yang meneliti pengaruh tidak langsung terhadap komponen sistem kontrol tersebut masih sangat sedikit.

Pada penelitian terdahulu telah dilakukan pengujian terhadap pengaruh antar komponen sistem kontrol berbasis kinerja dengan menggunakan dua metode yaitu metode langsung dan metode tidak langsung. Selain menguji hubungan antar komponen, juga dilakukan perbandingan antara kedua metode yang digunakan untuk menentukan metode yang terbaik. Sampel penelitian Kiryanto (2006) adalah para akuntan publik yang berada di Kantor Akuntan Publik (KAP) yang meliputi Jawa Tengah dan Yogyakarta. Perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu adalah selain lingkup daerah KAP adalah daerah Jakarta dan sekitarnya. Juga dilakukan perbandingan hubungan komponen sistem kontrol diantara Kantor Akuntan Publik (KAP) *big four* dan Kantor Akuntan Publik (KAP) *non big four*.

### 1.1 Rumusan Masalah

Berdasarkan latar belakang diatas maka dapat dirumuskan masalah pada penelitian ini sebagai berikut :

#### *Indirect Model*

1. Apakah terdapat hubungan negatif antara partisipasi penyusunan standar (*Participation Standard Setting*) dengan keketatan standar (*Standard Tightness*) ?
2. Apakah terdapat hubungan positif antara partisipasi penyusunan standar (*Participation Standard Setting*) dengan insentif berbasis standar (*Standard Based Incentive*) ?
3. Apakah terdapat hubungan negatif antara partisipasi penyusunan standar (*Participation Standard Setting*) dengan tekanan pekerjaan (*Job-Related Stress*) ?
4. Apakah terdapat hubungan negatif antara insentif berbasis standar (*Standard Based Incentive*) dengan tekanan pekerjaan (*Job-Related Stress*) ?
5. Apakah terdapat hubungan positif antara keketatan standar (*Standard Tightness*) dengan tekanan pekerjaan (*Job-Related Stress*) ?
6. Apakah terdapat hubungan negatif antara tekanan pekerjaan (*Job-Related Stress*) dengan kinerja (*Job Performance*) ?

#### *Direct Model*

1. Apakah terdapat hubungan positif antara partisipasi penyusunan standar (*Participation Standard Setting*) dengan kinerja (*Job Performance*) ?
2. Apakah terdapat hubungan positif antara keketatan standar (*Standard Tightness*) dengan kinerja (*Job Performance*) ?
3. Apakah terdapat hubungan positif antara Insentif Berbasis Standar (*Standard Based Incentive*) dengan kinerja (*Job Performance*) ?

## 2. KAJIAN LITERATUR DAN PERUMUSAN HIPOTESIS

### 2.1 Sistem Pengendalian Manajemen

Seperti yang dikemukakan Marciariello (1994), pengertian *Management Control System* sebagai berikut: "Proses untuk meyakinkan bahwa sumber-sumber SDM dan teknologi perusahaan dialokasikan untuk mencapai keseluruhan tujuan organisasi. Sistem pengendalian manajemen mencoba menggiring ke satu tujuan dari berbagai kegiatan dan upaya yang saling berbeda dalam perusahaan dan unitnya untuk mencapai tujuan umum dari suatu organisasi dan manajemernya kearah tujuan umumnya dan tujuan jangka pendeknya." Ketiga komponen (variabel) sistem kontrol berbasis kinerja menurut Demski dan Feltham, (1978) adalah sebagai berikut:

#### **a. Partisipasi Penyusunan Standar (*Participation Standard Setting*)**

Tujuan perusahaan harus sejalan (*congruence*) dengan budaya perusahaan, etika bisnis, dan hukum ekonomi, maupun prinsip kebenaran yang berlaku. Salah satu sikap penting dalam sistem standar adalah

kesempatan bagi setiap manajer untuk dapat berpartisipasi secara berarti dalam penyusunan rencana, bukan hanya partisipasi semu.

Shield and Young (1993) meneliti faktor-faktor yang menentukan sebuah organisasi adalah menggunakan *participative standard (budgeting)*. Diawali oleh model analitis, mereka memprediksi bahwa *participative standard (budgeting)* akan bernilai jika manajer memiliki informasi privat. Berdasarkan alasan ini, model analitis memprediksi bahwa anggaran partisipasi menjadi lebih bernilai apabila karyawan memiliki sikap *risk averse*. Baiman dan Evan (1983), menjelaskan bagaimana partisipasi anggaran dapat menghasilkan peningkatan *pareto equilibrium* yang lebih baik dengan membiarkan karyawan mengkomunikasikan informasi privat kepada pemilik. Informasi privat yaitu informasi yang hanya dimiliki oleh karyawan dan jumlahnya lebih banyak dibandingkan yang diketahui oleh pemilik (*principal*).

Penelitian Shields and Shields (1998) memiliki empat tujuan yaitu: (1) menganalisa pengaruh dari partisipasi anggaran, (2) melaporkan dan mengidentifikasi mengapa manajer-manajer berpartisipasi dalam penyusunan anggaran mereka, (3) melaporkan mengapa alasan-alasan ini berasosiasi dengan 4 bagian teori yaitu: ketidakpastian lingkungan dan tugas, ketergantungan tugas, dan asimetri informasi antara atasan-bawahan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan anggaran sangat penting untuk kontrol dan perencanaan, terutama dalam pertukaran informasi vertikal dan koordinasi.

#### **b. Keketatan Standar (*Standard Tightness*)**

Terdapat masalah yang harus diperhatikan dalam menerapkan standar yang ketat. Tidak semua kegiatan dapat diawasi dengan menggunakan standar yang kaku. Sistem standar yang kaku membuat karyawan berusaha mencari jalan untuk melindungi dirinya dari resiko kegagalan pencapaian standar. Sehubungan hal tersebut muncul isu otonomi dan fleksibilitas.

Hopwood (1974) menemukan bahwa pengendalian anggaran atau standar yang kaku diduga dapat mengakibatkan penyimpangan perilaku karyawan dari tujuan perusahaan (*disfungsional*). Namun, Otley (1978) menemukan bukti yang bertentangan dengan Hopwood. Menurutnya, pengendalian anggaran atau standar yang kaku tidak meningkatkan tekanan yang terkait dengan pencapaian anggaran. Selain itu tidak ditemukan bukti kuat atas adanya *disfungsional behavior* yang disebabkan oleh anggaran atau standar yang kaku. Terdapat kemungkinan bahwa manajer telah melindungi kepentingannya, misalnya dengan menghindari proyek jangka panjang yang beresiko.

Harrison (1992) menguji efek partisipasi dan pengaruhnya terhadap keketatan standar Responden diambil dari dua negara yaitu Australia dan Singapura, ini dilakukan untuk mendapatkan perbandingan budaya. Dalam penelitiannya, Harrison menyatakan peningkatan keketatan standar dan partisipasi penyusunannya berpengaruh terhadap menurunnya *job-related stress*, tetapi tidak berpengaruh dengan kepuasan kerja.

#### **c. Insentif Berbasis Standar (*Standard Based Incentive*)**

Panggabean (2004:89), menyatakan bahwa insentif berbasis standar merupakan penghargaan dalam bentuk uang yang diberikan kepada mereka yang dapat bekerja melampaui standar yang telah ditentukan.

Bagi mayoritas karyawan, uang masih tetap merupakan motivasi paling kuat. Arep & Tanjung (2002 ; 201-202), membagi kompensasi menjadi tiga jenis yaitu : kompensasi langsung (berupa gaji atau upah), kompensasi tidak langsung dan insentif. Namun bagi orang-orang yang berpenghasilan tinggi posisi uang tergantikan oleh pengakuan atas pencapaian tugas dan kebebasan bertindak.. Insentif dalam bentuk fisik (uang) saja, tidak selamanya dapat memotivasi dan menciptakan kepuasan karyawan. Tampaknya perlu dipikirkan insentif positif yang dapat memuaskan kebutuhan non fisik (misal : kemungkinan promosi, peningkatan tanggung jawab).

Menurut penelitian Waller dan William (1988), masalah insentif dalam partisipasi anggaran dapat terjadi ketika karyawan memiliki informasi pribadi mengenai faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja dan rencana pembayaran berdasarkan anggaran atau standar. Jika informasi ini dikomunikasikan oleh karyawan secara akurat, ini akan bermanfaat bagi manajemen untuk perencanaan dan tujuan kontrol. Hasil penelitian ini, mengimplikasikan

bahwa manajer harus memperhitungkan kepentingan karyawan ketika merencanakan suatu anggaran.

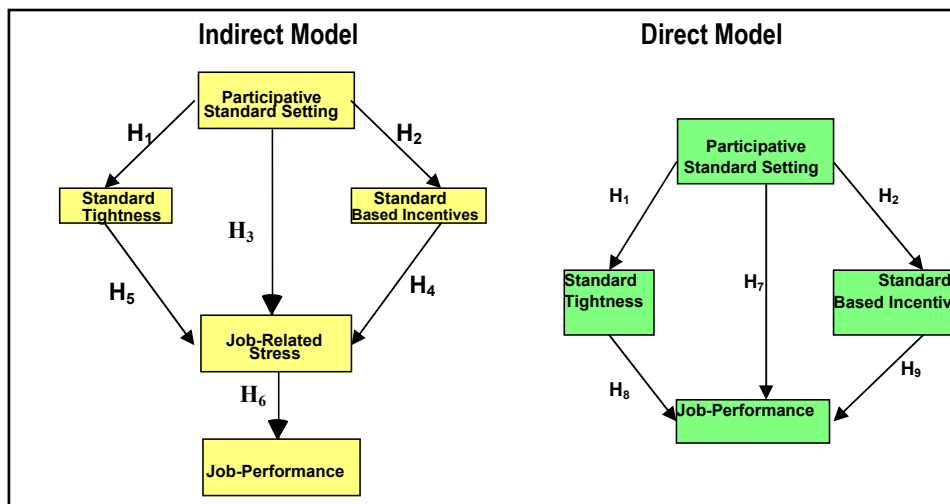
**d. Tekanan Pekerjaan (*Job-related Stress*)**

Stres adalah suatu kondisi ketegangan yang mempengaruhi emosi, berpikir dan kondisi seseorang. Stres yang terlalu besar dapat mengancam kemampuan seseorang dalam menghadapi pekerjaannya. Kondisi-kondisi yang cenderung menyebabkan stres disebut *stressors*. Meskipun stres dapat diakibatkan oleh hanya satu *stressors*, biasanya karyawan mengalami stres karena kombinasi *stressors*. Ada dua kategori penyebab stres, yaitu *on-the-job* dan *off-the-job*. Karena pada penelitian ini berusaha ditemukan adanya hubungan antara *job-related stress* dengan kinerja maka yang akan dibahas berikut ini adalah penyebab *stress on-the-job*, misalnya : Beban kerja yang berlebihan, tekanan atau desakan waktu atau kualitas supervisi yang jelek .

Penelitian Lau (1995) menemukan hubungan antara partisipasi penyusunan anggaran dengan keketatan standar, dua tes dalam hubungan tiga arah antara keketatan standar, partisipasi anggaran dan karakteristik tugas (ketidakpastian dan kesulitan tugas) mempengaruhi tekanan pekerjaan (*job-related tension*) dan kinerja dari manajer. Hasil penelitian mendukung bahwa tingginya keketatan standar dan partisipasi anggaran berpengaruh pada rendahnya karakteristik tugas. Dalam penelitian Dunk (1993), terdapat 4 alasan untuk mengeksplorasi rendahnya hubungan antara tekanan pekerjaan (*job-related tension*) dan kinerja manajer. Keempat alasan pada penelitian tersebut yaitu (1) hanya digunakannya satu sampel perusahaan, (2) ukuran kinerja adalah dari kinerja manajer, (3) prospek hubungan yang curvilinear antara tekanan pekerjaan (*job-related tension*) dan kinerja dan (4) kemungkinan digunakannya partisipasi anggaran sebagai variabel mederating antara tekanan pekerjaan (*job-related tension*) dengan kinerja. Sebagai hasilnya, diketahui tidak ada bukti yang mendukung bahwa partisipasi anggaran sebagai variabel moderating antara *job-related tension* dengan kinerja.

**2.2 Kerangka Pemikiran**

Kontrol melalui tekanan pekerjaan (*job-related stress*) yang dihadapi bawahan.



**2.3 Perumusan Hipotesis**

Lukka (1988) memberikan bukti studi lapangan bahwa ketika bawahan berpartisipasi dalam penyusunan standar (*budget*) maka ia mencoba menggunakan partisipasi untuk membuat standar (*budget*) yang lebih mudah dicapai. Beberapa penelitian (Chow, Cooper dan Haddan, 1991; Chow, Cooper dan Waller, 1988) menunjukkan bahwa bawahan yang berpartisipasi dengan memilih atau menetapkan sendiri standar kinerja mereka sendiri maka mereka akan memilih standar yang lebih rendah. Hipotesa yang diajukan adalah:

$H_1$  : Ada hubungan negatif antara partisipasi penyusunan standar (*participation standard setting*) dengan keketatan standar (*standart tightness*).

Shields dan Shields (1998) menemukan bahwa apabila hubungan antara partisipasi penyusunan standar dengan insentif berbasis standar adalah meningkat maka atasan dapat belajar bagaimana mengembangkan standar kinerja yang lebih baik sehingga bawahan termotivasi untuk memaksimalkan kinerja. Cara terpenting untuk memotivasi bawahan guna memaksimalkan kinerja adalah memberikan insentif yang lebih banyak. Dari uraian tersebut dihipotesakan:

$H_2$  : Ada hubungan positif antara partisipasi penyusunan standar (*participation standard setting*) dengan insentif berbasis standar (*standard based incentive*).

Hasil penelitian Bechr (1985) dan Jex and Bechr (1991) menunjukkan bahwa kemampuan kinerja tugas (*task demand performance*) dari bawahan dalam pembuatan keputusan akan menyebabkan penurunan tekanan pekerjaan (*job-related stress*). Dasar teori hubungan ini adalah bahwa partisipasi dapat meningkatkan perasaan individu untuk mengendalikan. Adanya partisipasi juga membuat bawahan merasa berharga dan cenderung membuat mereka melakukan yang terbaik dalam setiap tugas dan sadar akan tanggung jawabnya tanpa adanya tekanan.

$H_3$  : Ada hubungan negatif antara partisipasi penyusunan standar (*participation standard setting*) dengan tekanan pekerjaan (*job-related stress*).

Edwards (1996) dan Harrison (1985) menemukan bahwa pada saat individu mengharapkan rewards yang lebih tinggi, maka dalam rangka mencapai tujuan tersebut mereka tidak akan terlalu stres karena harapan rewards akan meningkatkan kemampuan kinerjanya melalui peningkatan usahanya. Peningkatan reward membuat tugasnya menjadi mudah sehingga mengurangi stres. Adapun hipotesa adalah:

$H_4$  : Ada hubungan negatif antara insentif berbasis standar (*standard based incentive*) dengan tekanan pekerjaan (*job-related stress*).

Beberapa studi telah membuktikan bahwa ada hubungan positif antara keketatan anggaran atau standar (*budget/standard tightness*) dengan tekanan pekerjaan (*job related stress*). Jick's 1985; Kenis, 1979 menyatakan bahwa penggunaan standar yang kaku, ketat atau yang fleksibel sangat tergantung pada sifat dari tujuan yang ingin dicapai dan kualitas orang yang bertanggungjawab untuk mencapainya. Apabila standar yang ketat melebihi kualitas atau kapabilitas dari orang yang bertanggungjawab atasnya maka akan menimbulkan tekanan bagi orang tersebut. Hipotesis yang diajukan adalah:

$H_5$  : Ada hubungan positif antara keketatan standar (*standard tightness*) dengan tekanan pekerjaan (*job-related stress*).

Penelitian terdahulu menunjukkan bahwa terdapat hubungan negatif antara tekanan pekerjaan dan kinerja pekerjaan (Beehr, 1985; Behr dan Bhagat, 1985; Edwards, 1996; Horison, 1985; Dunk, 1993). Diasumsikan bahwa stres salah satunya berasal dari *ambiguity* (ketidakcocokan) terhadap tugas yang diinginkan atau tugas yang *overload*. Setiap individu mempunyai ketidakpastian yang besar terhadap kemungkinan hasil dari pekerjaannya. Adanya ketidakpastian yang besar terhadap pencapaian hasil tersebut akan berakibat pada perasaan *ambiguity* yang akan mempengaruhi kinerja mereka. Adapun hipotesanya sebagai berikut:

$H_6$  : Ada hubungan negatif antara tekanan pekerjaan (*job-related stress*) dengan kinerja pekerjaan (*job performance*).

Kebanyakan bukti empiris menunjukkan bahwa partisipasi penyusunan standar yang berfungsi sebagai variabel moderating atau variabel intervening mempunyai hubungan yang positif terhadap kinerja.. Dimana

**Hubungan Partisipasi Penyusunan Standar, Keketatan Standar dan Insentif Berbasis Standar  
(Ety Murwaningsari, Yustita Amanda, dan Sistya Rachmawati)**

karyawan yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan standar, merasa lebih mampu untuk memenuhi standar. Sehingga dapat mempengaruhi kinerja keseluruhan karyawan tersebut. Hoopwood (1974) mencatat bahwa dalam ilmu organisasi, studi partisipasi penyusunan standar biasanya menunjukkan hasil yang positif terhadap kinerja. Hipotesa yang diajukan adalah:

$H_7$  : Ada hubungan positif antara partisipasi penyusunan standar (*participation standard setting*) dengan kinerja (*job performance*).

Sesuai dengan prediksi teori dan hasil beberapa penelitian dalam psikologi organisasi (Locke dan Latham, 1991), maka penelitian eksperimen dan survey dalam ilmu akuntansi telah terbukti memiliki hubungan positif antara keketatan standar (*Standard Tightness*) dan kinerja individual (Hofstede, 1967; Rockness, 1977; Walter dan Chow, 1985). Hipotesa yang diajukan adalah:

$H_8$  : Ada hubungan positif antara keketatan standar (*standard tightness*) dengan kinerja (*job-performance*).

Ichniowski et.al (1997) menyatakan bahwa kinerja yang tinggi pada dasarnya tergantung pada program pemberian insentif berbasis standar meliputi penilaian kerja, dan keamanan kerja. Menurut Young et,al (1995), kinerja dengan pemberian insentif cenderung akan lebih tinggi dibandingkan dengan program pembayaran rutin. Adanya ketidakpastian insentif terhadap kelebihan kinerja diatas standar akan memotivasi individu untuk mendesak manajer memberikan tambahan bonus. Penelitian akuntansi yang didasarkan pada prediksi teori ini melaporkan bukti hubungan positif antara insentif berbasis standar dengan kinerja.

$H_9$  : Ada hubungan positif antara insentif berbasis standar (*standard based incentive*) dengan kinerja (*job performance*).

### 3. METODE PENELITIAN

#### 3.1 Populasi dan Sampel Penelitian

Sampel dari penelitian adalah para akuntan publik yang bekerja pada KAP *Big Four* dan beberapa KAP *Non Big Four* di Jakarta dengan posisi kerja yang mencakup *junior auditor*, *senior auditor*, *supervisor*, *manager*, *partner* serta posisi lainnya seperti *staff* dan *consultan*. Dipilihnya profesi akuntan karena, profesi ini biasanya bekerja berdasarkan target waktu, target jumlah klien dan lain sebagainya, sehingga para akuntan akan menghadapi stres dalam rangka penyelesaian pekerjaan dan pencapaian target tersebut. Sedangkan metode pengambilan sampel yang digunakan adalah *metode purposive sampling*, yaitu metode penentuan sampel dengan pertimbangan tertentu.

#### 3.2 Metoda Pengumpulan Data

Dalam rangka pengumpulan data yang diperlukan untuk penelitian ini, penulis menggunakan data primer. Penulis mengadopsi kuisisioner Kiryanto (2006) sebagai teknik untuk mengumpulkan data dalam penelitian ini. Kuisisioner disebar baik dengan mendatangi KAP secara langsung (*Direct Method*) juga dengan menggunakan *Snowball Method*, yaitu pengiriman kuisisioner melalui *contact person*.

**Tabel 1**  
**Distribusi Kuisisioner**

| Kelompok responden (auditor) | Kuisisioner disebar/ dikirim | Jumlah kuisisioner kembali | Tingkat pengembalian | Jumlah kuisisioner rusak | Jumlah kuisisioner diolah |
|------------------------------|------------------------------|----------------------------|----------------------|--------------------------|---------------------------|
| Big Four                     | 160                          | 122                        | 76,25%               | -                        | 122                       |
| Non Big Four                 | 140                          | 114                        | 81,43%               | 5                        | 109                       |
| Jumlah                       | 300                          | 236                        | 78,67%               | 5                        | 231                       |

Sumber : Olahan Data Primer

### 3.3 Definisi Operasional Variabel dan Pengukuran

Variabel bebas (*Independent Variable*)

- a. Partisipasi Penyusunan Standar (*Participation Standard Setting*)  
Merupakan kesempatan bagi karyawan untuk berpartisipasi secara aktif dalam penyusunan standar perusahaan. Partisipasi penyusunan standar diukur dengan delapan item pertanyaan yang diambil dari Shields dan Young (1993). Masing-masing item diukur dengan tujuh skala dengan skala lebih tinggi menunjukkan partisipasi penyusunan yang lebih besar.
- b. Ketepatan Standar (*Standard Tightness*)  
Merupakan jumlah dari sumber-sumber yang dibutuhkan untuk melakukan pekerjaan pada tingkat standar tertentu dikurangi dengan jumlah sumber-sumber yang digunakan untuk melakukan pekerjaan tersebut. Ketepatan standar (*standard tightness*) diukur seperti penelitian terdahulu Kiryanto (2006) yaitu dengan dua item pertanyaan. Masing-masing item diukur dengan skala satu sampai dengan tujuh dimana nilai yang lebih tinggi menunjukkan standar kinerja yang lebih ketat.
- c. Insentif Berbasis Standar (*Standard Based Incentive*)  
Merupakan suatu balas jasa yang biasanya berbentuk uang dan diberikan oleh perusahaan kepada karyawannya yang dianggap memiliki prestasi kerja, dan produktivitas yang melampaui standar yang telah ditentukan. Insentif berbasis standar (*standard based incentive*) diukur dengan tiga item pertanyaan yang terdiri dari tujuh skala pengukuran. Skala amat sangat rendah (1) untuk menunjukkan insentif yang rendah serta skala amat sangat tinggi (7) untuk menunjukkan skala pengukuran insentif tinggi.

Variable terikat (*Dependen Variable*) yang digunakan adalah Kinerja (*Job Performance*). Kinerja penerapan serangkaian tugas-tugas oleh individual. Variabel kinerja diukur dengan menggunakan instrumen dari Mahoney, Jerdee dan Carroll (1965). Instrumen dari kinerja menggunakan delapan item pertanyaan, yang mana diukur dengan tujuh poin skala dengan nilai yang lebih tinggi menunjukkan kinerja yang lebih tinggi.

Variabel antara (*Intervening Variable*) adalah variabel yang kedudukannya berada diantara variabel bebas dan variabel terikat atau dengan kata lain variabel yang menjadi perantara untuk melihat hubungan tidak langsung (*indirect effect*) antara variabel bebas dengan variabel terikat. Terdiri atas tekanan Pekerjaan (*Job-Related Stress*). Variabel tekanan pekerjaan diukur sebagai jumlah jawaban dari sembilan item dari 15 item instrumen asli yang dikembangkan Kohn, Wolfe, Quinn, Snoek dan Rosenthal, 1964. Instrumen ini telah dimodifikasi agar tepat hubungannya dengan penelitian saat ini termasuk penghapusan enam item yang tidak dapat diterapkan. Masing-masing item diukur dengan lima poin skala. Skala rendah (1) untuk menunjukkan tekanan yang rendah serta skala tinggi (5) untuk menunjukkan tingkat tekanan yang tinggi.

### 3.4 Uji Validitas dan Reliabilitas

Uji validitas dilakukan untuk mengetahui apakah semua pertanyaan (instrumen) penelitian yang dilakukan untuk mengukur variabel penelitian adalah valid.

Uji validitas dilakukan dengan menentukan seberapa besar korelasi anatara setiap butir pertanyaan terhadap nilai totalnya melalui koefisien korelasi Pearson (*Pearson's product moment coefficient of correlation*). Apabila koefisien korelasi nilainya ( $\geq 0,5$ ) maka instrumen yang digunakan dalam penelitian ini telah memenuhi syarat-syarat validitas. Selain itu, nilai signifikansi harus ( $<0,05$ ) sehingga instrumen yang digunakan adalah valid.

Uji reliabilitas adalah uji derajat ketepatan, ketelitian atau keakuratan yang ditunjukkan oleh instrument pengukuran. Pengujiannya dapat dilakukan secara internal, yaitu pengujian dengan menganalisis konsistensi butir-butir yang ada. Satu lagi secara eksternal, yaitu dengan melakukan *test-retest*. Uji reliabilitas dilakukan dengan menggunakan *cronbach alpha coefficient* yang mengukur konsistensi internal penggunaan instrumen tersebut. Dikatakan reliable apabila hasil pengukuran alpha menunjukkan nilai minimal sebesar 0,60.

**Hubungan Partisipasi Penyusunan Standar, Keketatan Standar dan Insentif Berbasis Standar  
(Etty Murwaningsari, Yustita Amanda, dan Sistya Rachmawati)**

**Tabel 2**  
**Kriteria Koefisien Cronbach's Alfa**

| Koefisien Cronbach's Alfa | Keputusan      |
|---------------------------|----------------|
| <0,6                      | Tidak reliable |
| 0,6 – 0,7                 | Acceptable     |
| 0,7 – 0,8                 | Baik           |
| >0,8                      | Sangat Baik    |

Sumber : Olahan Data Primer

### 3.5. Alat Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis menggunakan metode SEM (*Structural Equation Modeling*). Model SEM (*Structural Equation Model*) merupakan gabungan dari analisa faktor dan analisa jalur (*path analysis*) menjadi satu metode statistik komprehensif. Penelitian ini, sesuai dengan penelitian terdahulu lebih dikenal metode *Path Analysis*. Seringkali SEM juga disebut *Path Analysis* atau *Confirmaty Factor Analysis*, karena keduanya ini adalah jenis-jenis SEM khusus (Augusty, 2000).

## 4. ANALISA DAN PEMBAHASAN

### 4.1 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas dengan bantuan software SPSS versi 13,0. Dasar pengambilan keputusan adalah dengan membandingkan *p-value* dengan *level of significant* yang digunakan yaitu sebesar 5%. Hasil pengujian menunjukkan bahwa semua item memiliki koefisien korelasi diatas 0,5 dan *p-value* < 0,05 baik untuk KAP Big Four maupun Non Big Four sehingga menunjukkan valid.

Di bawah ini adalah hasil pengujian validitas yang dilakukan dengan teknik korelasi *Product Moment Pearson's*.

**Tabel 3**  
**Hasil Pengujian Validitas**

| Variabel                               | Item            | Koefisien Korelasi |                     | <i>p-value</i>  |                     | Keputusan       |                     |       |
|--|-----------------|--------------------|---------------------|-----------------|---------------------|-----------------|---------------------|-------|
|  |                 | <i>Big Four</i>    | <i>Non Big Four</i> | <i>Big Four</i> | <i>Non Big Four</i> | <i>Big Four</i> | <i>Non Big Four</i> |       |
| <b>Participation Setting (PSS)</b>     | <b>Standard</b> | PSS 1              | 0,689**             | 0,815**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 2              | 0,778**             | 0,813**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 3              | 0,753**             | 0,867**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 4              | 0,831**             | 0,809**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 5              | 0,711**             | 0,768**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 6              | 0,650**             | 0,699**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 7              | 0,794**             | 0,761**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | PSS 8              | 0,829**             | 0,723**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
| <b>Standard Based Incentives (SBI)</b> |                 | SBI 1              | 0,893**             | 0,933**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | SBI 2              | 0,890**             | 0,926**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |
|  |                 | SBI 3              | 0,824**             | 0,852**         | 0,000               | 0,000           | Valid               | Valid |



|                                 |       |         |         |       |       |       |       |
|---------------------------------|-------|---------|---------|-------|-------|-------|-------|
| <b>Standard Tightness (ST)</b>  | ST 1  | 0,697** | 0,692** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 2  | 0,727** | 0,759** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 3  | 0,731** | 0,809** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 4  | 0,696** | 0,703** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 5  | 0,621** | 0,620** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 6  | 0,688** | 0,781** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 7  | 0,708** | 0,843** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | ST 8  | 0,677** | 0,848** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
| <b>Job-Related Stress (JRS)</b> | JRS 1 | 0,617** | 0,672** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 2 | 0,641** | 0,825** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 3 | 0,595** | 0,754** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 4 | 0,765** | 0,736** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 5 | 0,639** | 0,773** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 6 | 0,708** | 0,723** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 7 | 0,666** | 0,783** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 8 | 0,682** | 0,774*  | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JRS 9 | 0,431** | 0,535** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
| <b>Job-Performance (JP)</b>     | JP 1  | 0,918** | 0,931** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JP 2  | 0,919** | 0,873** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |
|                                 | JP 3  | 0,932** | 0,867** | 0,000 | 0,000 | Valid | Valid |

\*\* correlation is significant at the 0.01 level (1-tailed).

Sumber : data kuesioner diolah dengan SPSS

Hasil pengujian reliabilitas untuk masing-masing konstruk ditampilkan pada tabel berikut ini:

**Tabel 4**  
**Hasil Pengujian Reliabilitas**

| Konstruk                       | Item | Cronbach's<br>Coefficient Alpha |              | Keputusan |              |
|--------------------------------|------|---------------------------------|--------------|-----------|--------------|
|                                |      | Big Four                        | Non Big Four | Big Four  | Non Big Four |
| Participation Standard Setting | 8    | 0,891                           | 0,910        | Reliabel  | Reliabel     |
| Standard Based Incentives      | 3    | 0,839                           | 0,887        | Reliabel  | Reliabel     |
| Standard Tightness             | 8    | 0,842                           | 0,893        | Reliabel  | Reliabel     |
| Job-Related Stress             | 9    | 0,815                           | 0,889        | Reliabel  | Reliabel     |
| Job-Performance                | 3    | 0,913                           | 0,868        | Reliabel  | Reliabel     |

Sumber : data kuesioner diolah

Berdasarkan hasil pengujian reliabilitas dengan melihat koefisien *Cronbach's Alpha* minimal 0,6 atau lebih maka keseluruhan konstruk yang digunakan baik untuk KAP *Big Four* maupun *Non Big Four* dalam penelitian memenuhi kriteria reliabilitas yang direkomendasikan Sekaran (2003:311). Hal ini dapat diartikan jawaban responden terhadap pertanyaan-pertanyaan yang digunakan untuk mengukur masing-masing konstruk dalam penelitian ini konsisten dan konstruk dapat diandalkan /reliable

## 4.2 Pengujian Hipotesis

### Evaluasi Kriteria Goodness-of-fit

Langkah pertama yang harus dicermati adalah harus memenuhi asumsi SEM yaitu ukuran sampel diperlukan sebagai dasar untuk mengestimasi *sampling error*. Dengan model estimasi menggunakan *Maximum Likelihood* (ML) minimum sampel adalah 100, yang direkomendasikan antara 100 sampai 200.

**Tabel 5**  
**Pengukuran Tingkat Kesesuaian (*goodness-of-fit model*)**

| Pengukuran<br><i>Goodness-of-fit</i> | Batas Penerimaan<br>Yang Disarankan          | Nilai           |        |                     |        |
|--------------------------------------|--|-----------------|--------|---------------------|--------|
|                                      |  | <i>Big Four</i> |        | <i>Non Big Four</i> |        |
|                                      |  | Indirect        | Direct | Indirect            | Direct |
| <i>Chi-square</i>                    | Semakin rendah ( $< \chi^2$ tabel)           | 72,440          | 0,768  | 35,756              | 17,250 |
| DF                                   | $\chi^2$ tabel 6 = 12,592                    | 4               | 1      | 4                   | 1      |
| <i>p-value</i>                       | minimal 0,05 atau diatas 0,05                | 0,000           | 0,000  | 0,000               | 0,000  |
| GFI                                  | > 0,90 atau mendekati 1                      | 0,846           | 0,997  | 0,885               | 0,931  |
| RMSEA                                | Dibawah 0,08                                 | 0,376           | 0,000  | 0,271               | 0,388  |
| NFI                                  | > 0,90 atau mendekati 1                      | 0,417           | 0,994  | 0,692               | 0,820  |
| CFI                                  | > 0,90 atau mendekati 1                      | 0,401           | 1,000  | 0,701               | 0,819  |
| <i>Normed chi-square</i>             | Batas bawah : 1<br>batas atas : 2, 3, atau 5 | 18,110          | 0,768  | 8,939               | 17,250 |

Sumber: data diolah dengan AMOS

Adapun keputusan tingkat kesesuaian adalah sebagai berikut:

**Tabel 6**  
**Keputusan Tingkat Kesesuaian (*goodness-of-fit model*)**

| Pengukuran<br><i>Goodness-of-fit</i> | Keputusan       |             |                     |             |
|--------------------------------------|-----------------|-------------|---------------------|-------------|
|                                      | <i>Big Four</i> |             | <i>Non Big Four</i> |             |
|                                      | Indirect        | Direct      | Indirect            | Direct      |
| <i>p-value</i>                       | Kurang Baik     | Kurang Baik | Kurang Baik         | Kurang Baik |
| GFI                                  | Marginal        | Baik        | Marginal            | Baik        |
| RMSEA                                | Kurang Baik     | Baik        | Kurang Baik         | Kurang Baik |
| NFI                                  | Kurang Baik     | Baik        | Marginal            | Marginal    |
| CFI                                  | Kurang Baik     | Baik        | Marginal            | Marginal    |

Sumber : *Olahan Data Primer*

Dari tabel tersebut dapat diketahui bahwa secara keseluruhan, perhitungan tingkat kesesuaian model menunjukkan hasil yang cukup baik, walaupun terdapat beberapa kriteria dengan nilai kurang dari yang disarankan. Dengan demikian secara keseluruhan model persamaan *structural* yang digunakan masih dapat diterima dan pengujian hipotesa dapat dilakukan.

### Evaluasi atas *Regression Weight* untuk Uji Hipotesa

Pengambilan keputusan uji hipotesa adalah dengan membandingkan nilai C.R. (Critical Ratio) dengan nilai t-tabel untuk  $\alpha = 0,05$  yaitu 1,658.

**Tabel 7**  
**Regression Weight dan Standardized Regression Weight**

| Path Analysis         |           |     |     | KAP Big Four |        |     | KAP Non Big Four |        |    |
|-----------------------|-----------|-----|-----|--------------|--------|-----|------------------|--------|----|
|                       | Koefisien | C.R | Ket | Koefisien    | C.R    | Ket |                  |        |    |
| <b>Indirect Model</b> |           |     |     |              |        |     |                  |        |    |
| H <sub>1</sub> :      | PSS       | ∅   | ST  | 0,381        | 4,535  | S   | 0,521            | 6,343  | S  |
| H <sub>2</sub> :      | PSS       | ∅   | SBI | 0,482        | 6,050  | S   | 0,423            | 4,857  | S  |
| H <sub>3</sub> :      | PSS       | ∅   | JRS | 0,031        | 0,280  | TS  | -0,217           | -1,876 | S  |
| H <sub>4</sub> :      | SBI       | ∅   | JRS | -0,092       | -0,890 | TS  | -0,180           | -1,777 | S  |
| H <sub>5</sub> :      | ST        | ∅   | JRS | 0,027        | 0,280  | TS  | 0,114            | 1,061  | TS |
| H <sub>6</sub> :      | JRS       | ∅   | JP  | 0,025        | 0,278  | TS  | -0,373           | -4,179 | S  |
| <b>Direct Model</b>   |           |     |     |              |        |     |                  |        |    |
| H <sub>1</sub> :      | PSS       | ∅   | ST  | 0,381        | 4,535  | S   | 0,521            | 6,343  | S  |
| H <sub>2</sub> :      | PSS       | ∅   | SBI | 0,482        | 6,050  | S   | 0,423            | 4,857  | S  |
| H <sub>7</sub> :      | PSS       | ∅   | JP  | 0,542        | 6,601  | S   | 0,217            | 1,972  | S  |
| H <sub>8</sub> :      | ST        | ∅   | JP  | 0,207        | 2,825  | S   | 0,176            | 1,726  | S  |
| H <sub>9</sub> :      | SBI       | ∅   | JP  | 0,038        | 0,491  | TS  | 0,151            | 1,574  | TS |

Sumber: data diolah dengan AMOS  
PSS = Participation Standard Setting  
SBI = Standard Based Incentives  
JRS = Job-Related Stress  
S = Signifikan  
TS = Tidak Signifikan  
ST = Standard Tightness  
JP = Job Performance

Berdasarkan hasil pengolahan data untuk hipotesa 1 menunjukkan C.R sebesar 4,535 > t-tabel 1,658 sehingga signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>01</sub> ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,381 menunjukkan arah hubungan yang positif antara partisipasi penyusunan standar dengan keketatan standar. Hipotesa 2 menunjukkan C.R. sebesar 6,050 > t-tabel 1,658 sehingga signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>02</sub> ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,482 menunjukkan arah hubungan yang positif antara partisipasi penyusunan standar dengan insentif berbasis standar. Hipotesa 3 menunjukkan C.R. sebesar 0,280 < t-tabel 1,658 sehingga tidak signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>03</sub> gagal ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,031 menunjukkan arah hubungan yang positif antara partisipasi penyusunan standar dengan tekanan pekerjaan. Hipotesa 4 menunjukkan C.R. sebesar -0,890 < t-tabel 1,658 sehingga tidak signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>04</sub> gagal ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar -0,092 menunjukkan arah hubungan yang negatif antara insentif berbasis standar dengan tekanan pekerjaan. Hipotesa 5 menunjukkan C.R. sebesar 0,280 < t-tabel 1,658 sehingga tidak signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>05</sub> gagal ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,027 menunjukkan arah hubungan yang positif antara keketatan standar dengan tekanan pekerjaan. Hipotesa 6 menunjukkan C.R. sebesar 0,278 < t-tabel 1,658 sehingga tidak signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>06</sub> gagal ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,025 menunjukkan arah hubungan yang positif antara tekanan pekerjaan dengan kinerja. Hipotesa 7 menunjukkan C.R. sebesar 6,601 > t-tabel 1,658 sehingga signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>07</sub> ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,542 menunjukkan arah hubungan yang negatif antara partisipasi penyusunan standar dengan kinerja. Hipotesa 8 menunjukkan C.R. sebesar 2,825 > t-tabel 1,658 sehingga signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>08</sub> ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,207 menunjukkan arah hubungan yang positif antara keketatan standar dengan kinerja. Hipotesa 9 menunjukkan C.R. sebesar 0,491 < t-tabel 1,658 sehingga tidak signifikan pada taraf  $\alpha = 0,05$ . Maka H<sub>09</sub> gagal ditolak. Nilai koefisien regresi sebesar 0,038 menunjukkan arah hubungan yang positif antara insentif berbasis standar dengan kinerja.

### **4.3 Interpretasi Hasil Pengujian Model**

Setelah dilakukan analisa data dan pengujian terhadap model maka perlu dilakukan interpretasi hasil pengujian model sehingga hipotesis dapat memberikan pemikiran strategik pada penelitian ini.

Dari hasil pengolahan data hipotesa 1 menunjukkan KAP *Big Four* maupun *Non Big Four* sama-sama memiliki hubungan positif dan signifikan ( $C.R > t\text{-tabel } 1,658$ ). Berdasarkan hasil ini jika auditor yang berpartisipasi dengan memilih atau menetapkan standar kinerja mereka sendiri, maka auditor akan memilih standar yang lebih tinggi. Hubungan ini tidak sesuai dengan hipotesis dan bertentangan dengan teori Lukka (1988) dimana ia memberikan bukti studi lapangan bahwa ketika bawahan berpartisipasi dalam penyusunan standar maka ia mencoba menggunakannya untuk membuat standar yang lebih mudah dicapai. Penyimpangan dari hasil penelitian ini disebabkan karena adanya tuntutan tingkat kesulitan standar yang cukup tinggi. Misalnya auditor menetapkan jam kerja yang cukup lama, teknologi yang cukup tinggi dan pengharapan yang tinggi akan bantuan rekan kerjanya atau pihak yang lebih ahli. Sehingga ketika auditor berpartisipasi dalam penyusunan standar maka mereka menentukan tingkat kesulitan atau keketatan yang cukup tinggi

Dari hasil pengolahan data hipotesa 2 menunjukkan baik KAP *Big Four* maupun KAP *Non Big Four* sama-sama memiliki hubungan positif dan signifikan. Artinya meningkatnya partisipasi auditor dalam penyusunan standar kinerja disertai dengan peningkatan insentif mereka, terbukti terjadi di KAP *Big Four* maupun *Non Big Four*. Hasil ini konsisten dengan penelitian Shields and Shields (1998) dan Kiryanto (2006).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 3 menunjukkan KAP *Big Four* memiliki hubungan positif dan tidak signifikan sedangkan KAP *Non Big Four* menunjukkan hubungan negatif dan signifikan. Perbedaan ini disebabkan auditor di KAP *Big Four* berkerja pada lingkungan yang menuntut mereka untuk menyediakan jasa yang menghasilkan nilai tinggi untuk para klien. Sehingga saat mereka ikut berpartisipasi dalam penyusunan standar kerja, dihadapkan dengan tanggungjawab dan tekanan yang tinggi juga untuk dapat memenuhi bahkan melebihi standar mereka. Arah hubungan negatif pada KAP *Non Big Four* konsisten dengan penelitian Jex dan Bechr (1991) dan Kiryanto (2006). Hal ini menggambarkan bahwa auditor adalah pihak yang paling mengerti kelebihan dan kelemahannya sendiri, jika saat auditor menggunakan kesempatan untuk berpartisipasi dalam penyusunan standar kerjanya sendiri maka ia dapat membuat suatu standar yang sesuai dengan kapasitasnya sehingga dapat mengurangi tekanan pekerjaan. Sehingga dengan meningkatnya tekanan pekerjaan pada auditor dapat mengurangi kinerja mereka. Ini bisa diakibatkan karena ketidakmampuan auditor tersebut untuk bekerja di bawah tekanan, perasaan adanya *ambiguity* (ketidakcocokan) terhadap tugas yang diinginkan, dan tugas yang *overload*.

Dari hasil pengolahan data hipotesa 4 menunjukkan bahwa baik KAP *Big Four* maupun *Non Big Four* memiliki hubungan negatif namun tidak signifikan pada KAP *Big Four* dan signifikan pada KAP *Non Big Four*. Artinya pada KAP *Big Four* hubungan antara insentif berbasis standar dan tekanan pekerjaan cenderung negatif tetapi tidak dapat dibuktikan. Sedangkan pada KAP *Non Big Four* dapat dibuktikan terdapat hubungan negatif antara insentif berbasis standar dan tekanan pekerjaan. Terdapat kondisi dimana jika individu mengharapkan *reward* yang lebih tinggi, maka dalam rangka mencapai tujuan tersebut mereka tidak akan terlalu stres karena harapan *reward* akan meningkatkan kemampuan kerjanya melalui peningkatan usahanya. Peningkatan usaha menjadikan tugasnya mudah sehingga mengurangi stres. Arah hubungan negatif sesuai dengan penelitian Edwards (1996) dan Kiryanto (2006).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 5 menunjukkan KAP *Big Four* maupun *Non Big Four* memiliki hubungan positif dan tidak signifikan. Artinya hubungan antara keketatan standar dengan tekanan pekerjaan positif tetapi tidak dapat dibuktikan terjadi di KAP baik *Big Four* maupun *Non Big Four*. Penggunaan standar yang kaku tergantung pada sifat dari tujuan yang ingin dicapai dan kualitas orang yang bertanggungjawab untuk mencapainya. Apabila anggaran atau standar yang ketat itu melebihi kualitas atau kapabilitas dari orang yang bertanggungjawab atasnya maka dapat menimbulkan tekanan. Hasil penelitian mendukung Kenis (1979) dan Kiryanto (2006).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 6 menunjukkan KAP *Big Four* memiliki hubungan positif dan tidak signifikan. Sedangkan KAP *Non Big Four* menunjukkan hubungan negatif dan signifikan. Perbedaan hasil ini kemungkinan disebabkan karena para auditor KAP *Big Four* lebih terbiasa dan terlatih untuk bekerja di bawah

tekanan seperti tenggang waktu yang singkat dan kewajiban pencapaian standar yang telah ditentukan. Sehingga tingginya tekanan pekerjaan tetap diikuti dengan tingginya kinerja auditor pada KAP *Big Four*. Namun auditor pada KAP *Non Big Four* cenderung tidak mampu menghindari tekanan pekerjaan. Hasil yang diperoleh pada KAP *Non Big Four* konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Dunk (1993) dan Edwards (1996).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 7 menunjukkan KAP *Big Four* maupun KAP *Non Big Four* sama-sama memiliki hubungan positif dan signifikan. Artinya semakin tingginya partisipasi auditor dalam penyusunan standar yang diikuti dengan semakin tingginya kinerja auditor tersebut, dapat dibuktikan terjadi baik di KAP *Big Four* maupun *Non Big Four*. Auditor yang ikut berpartisipasi dalam penyusunan standar, merasa lebih mampu untuk memenuhi standar. Sehingga mempengaruhi kinerja keseluruhan auditor tersebut. Hasil ini konsisten dengan penelitian Hopwood (1974) dan Kiryanto (2006).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 8 menunjukkan KAP *Big Four* maupun KAP *Non Big Four* sama-sama memiliki hubungan positif dan signifikan. Tidak ditemukannya penyimpangan perilaku auditor dari tujuan KAP dan tetap tingginya kinerja auditor meskipun ditetapkan standar yang ketat dikarenakan auditor tidak terlibat dalam proyek jangka panjang yang cenderung beresiko. Mengingat auditor bekerja dalam tenggat waktu yang singkat dan padat. Sehingga mereka terbebas dari keketatan standar yang merugikan yang menyebabkan rendahnya kinerja. Hubungan yang dihasilkan sesuai dengan teori yang ada dan konsisten dengan penelitian Otley (1978).

Dari hasil pengolahan data hipotesa 9 menunjukkan KAP *Big Four* maupun KAP *Non Big Four* memiliki hubungan positif dan tidak signifikan. Hal ini dapat disebabkan penghargaan pribadi bersifat relatif atau situasional, kompensasi moneter adalah suatu cara penting untuk memenuhi kebutuhan dan meningkatkan kinerja. Tetapi, di luar tingkat kepuasan tertentu, jumlah kompensasi tidak selalu sama pentingnya seperti penghargaan non moneter (kepastian promosi). Selain itu keadilan dalam pemberian insentif berbasis standar juga menjadi penentu komitmen auditor bekerja di atas standar. Hasil penelitian ini mendukung Waller & Chow (1985), Kren (1988), yaitu terdapat hubungan positif antara insentif berbasis standar (*Standard Based Incentives*) dengan kinerja (*Job Performance*). Namun, secara statistik hasil tersebut tidak signifikan pada taraf 5%. Dalam hipotesa tersebut digambarkan bahwa kelebihan kinerja auditor di atas standar dapat mendesak adanya tambahan insentif bagi mereka. Sehingga semakin tinggi insentif berbasis standar yang diberikan kepada auditor akan diikuti meningkatnya kinerja dari pekerjaan mereka.

## **5. PENUTUP**

### **5.1 Simpulan**

Penelitian yang telah dilakukan peneliti terbagi kedalam dua model struktural yaitu: (1) model tidak langsung yang memprediksi hubungan Komponen sistem pengendalian manajemen yang terdiri dari *Participative Standard Setting*, *Standard Based Incentives*, *Standard Tightness* terhadap *Job-Related Stress* dan memprediksi hubungan *Job-Related Stress* terhadap *Job Performance*, (2) model langsung yang memprediksi hubungan *Participative Standard Setting*, *Standard Based Incentives*, *Standard Tightness* terhadap kinerja/ *Job Performance*.

Hasil penelitian membuktikan bahwa pada KAP *Big Four* memiliki model hubungan langsung (*direct model*) yang lebih baik dari model hubungan tidak langsung (*indirect model*). Hal ini terbukti bahwa pada model langsung yang menguji lima variabel, terdapat empat variabel yang memiliki pengaruh signifikan yaitu pengaruh *Participative Standard Setting* terhadap *Standard Tightness*, *Standard Based Incentive*, *Job Performance* dan *Standard Tightness* terhadap *Job Performance*. Pada model tidak langsung yang menguji enam variabel, terdapat dua yang memiliki pengaruh signifikan yaitu pengaruh *Participative Standard Setting* terhadap *Standard Tightness*, *Standard Based Incentives*. Selain itu, tidak ditemukannya bukti bahwa *job-related stress* (tekanan pekerjaan) merupakan variabel intervening antara hubungan komponen sistem pengendalian manajemen dengan *Job Performance*.

Sedangkan pada KAP *Non Big Four*, dari masing-masing model hanya dapat membuktikan satu variabel yang memiliki pengaruh tidak signifikan. Sehingga penentuan mana model yang lebih baik adalah relatif dimana pada prinsipnya keduanya dapat digunakan. Pada model langsung yang menguji lima variabel terdapat empat variabel yang memiliki pengaruh signifikan yaitu pengaruh *Participative Standard Setting* terhadap *Standard*

**Hubungan Partisipasi Penyusunan Standar, Keketatan Standar dan Insentif Berbasis Standar  
(Etty Murwaningsari, Yustita Amanda, dan Sistya Rachmawati)**

*Tightness, Standard Based Incentives, Job Performance dan Standard Tightness terhadap Job Performance.* Pada model tidak langsung yang menguji enam variabel, terdapat lima yang memiliki pengaruh signifikan yaitu pengaruh *Participative Standard Setting* terhadap *Standard Tightness, Standard Based Incentives, Job Related Stress* dan *Standard Based Incentive* terhadap *Job Related Stress*, serta *Job Related Stress* terhadap *Job Performance*. Namun variabel *Job Related Stress* terbukti sebagai variabel *intervening* antara hubungan komponen sistem pengendalian manajemen dengan kinerja.

## 5.2 Keterbatasan Penelitian

Terdapat beberapa keterbatasan dalam penelitian ini, antara lain:

- a. Kelemahan dari metode survei melalui kuesioner yaitu terjadinya kemungkinan dimana responden tidak menjawab kuesioner secara serius dan tidak dapat kita kontrol. Diharapkan penulis selanjutnya dapat mengantisipasi kemungkinan ini dengan mengirimkan lebih banyak kuesioner dan menggabungkan metode survei melalui kuesioner dengan wawancara sehingga dapat memantau keseriusan responden dalam menjawab pertanyaan.
- b. Waktu penyebaran kuesioner yang bertepatan dengan *bussines time* (masa sibuk) Kantor Akuntan, membuat kesulitan dalam memenuhi kuota kuesioner yang diharapkan.
- c. Penggunaan metode SEM dalam pengolahan data, membuat penelitian ini harus memiliki sampel lebih dari 100 untuk masing-masing kategori (KAP Big Four dan KAP Non Big Four).
- d. Penelitian ini hanya menyatakan simpulan yang ditinjau secara menyeluruh saja tanpa diuraikan secara khusus berdasarkan karakteristik responden.

## 5.3 Implikasi

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan implikasi yang positif untuk pengembangan ilmu pengetahuan dan praktek-praktek terhadap:

1. Pengembangan sistem kontrol manajemen, khususnya di kalangan akuntan publik yang memiliki standar kerja dan waktu kerja yang sangat ketat. Serta pengaruh adanya sistem kontrol ini terhadap kinerja auditor tersebut. Dan menemukan cara menjadikan sistem kontrol tersebut sebagai media yang efektif untuk meningkatkan kinerja para auditor tersebut.
2. Pengambilan keputusan bagi manajemen KAP dalam mengevaluasi kembali sistem kontrol manajemen yang mereka miliki dan mengkaitkannya dengan kinerja yang ditampilkan oleh auditor mereka. Sehingga manajemen dapat mengetahui apakah sistem kontrol yang diadaptasinya sudah dapat memberikan pengaruh yang positif terhadap kinerja auditor.

## 5.4 Saran

Penelitian lebih lanjut diharapkan dapat:

1. Mereview kembali instrument yang digunakan dalam penelitian ini dan mengembangkan instrument yang lebih baik untuk menghindari salah persepsi dari responden. Pertanyaan-pertanyaan dalam instrument penelitian sebaliknya disesuaikan dengan karakteristik responden agar responden mudah memahami pertanyaan yang dimaksud.
2. Menguji kembali model yang digunakan dalam penelitian ini. Atau menggunakan satu model saja tidak dua model seperti pada penelitian ini (model langsung dan model tidak langsung) untuk menghindari terjadinya hipotesa yang berulang. Dan menghasilkan uji kesesuaian model (*goodness of fit*) yang lebih baik.
3. Menggunakan angka untuk menunjukkan standar dalam bentuk anggaran (*budget*). Sehingga dihasilkan data yang lebih valid dan akurat. Dan perbandingan antara penganggaran dengan aktual yang lebih konkret.

## DAFTAR PUSTAKA

- Augusty, Ferdinand., (2000). *Structural Equation Modelling Dalam Penelitian Manajemen*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Arep, Ishak dan Tanjung, Hendri., (2002). *Manajemen Sumber Daya Manusia*. Universitas Trisakti, Jakarta.
- Baiman, S dan Evans, J., (1983). "Pre-decision Information and Participative Management Control System", *Journal of Accounting Research*, Vol.21, pp.371-395.
- Beehr, T., (1985). *Organizational Stress and Employee Effectiveness. Human Stress and Cognition in Organizations*. New York: John Wiley and Sons.
- Bimberg, J.; Shields, M. dan Young, S.M., (1990). "The Case for Multiple Methods in Empirical Management Accounting Research (with an Illustration from Budget Setting)", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.2, pp.33-66.
- Chow, C.; Cooper, J. dan Walter, W., (1988). "Participative Budgeting Effects of a Truth-inducing Pay Scheme and Information asymmetry on Slack and Performance", *The Accounting review*, Vol.63, pp.111-112.
- Chow, C.; Cooper, J. dan Haddad, K., (1991). "The Effects of Pay Scheme and Ratches on Budgetary Slack and Performance: Multiperiod Experiment", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.16, pp.47-60.
- Demski, J dan Feltham, G., (1978). "Economics Incentives in Budgetary Control Systems", *The Accounting Review*, Vol.53, pp.336-359.
- Dunk, Alan S., (1993). "The Effects of Job-Related Tension on Managerial Performance in Participative Budgetary Settings", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.18.
- Edwards, J., (1996). "An Examination of Competing Versions of The Person-Environment Fit Approach to Stress", *Academy of Management Journal*. Vol.39, pp.292-339.
- Harrison, Graeme L., (1992). "The Cross-Cultural Generalizability of The Relation Between Participation, Budget Emphasis and Job-Related Attitudes", *Accounting, Organizations & Society*, Vol.17, pp.1-15.
- Hofstede, G. (1967). *The Game of Budget Control*. London: Tavistock.
- Hopwood, Anthony., (1974). *Accounting and Human Behaviour*. Great Britain, Accounting Age Books Devon.
- B Boning, C Ichniowski, dan K Shaw., (1997). "Incentive Pay for Production Workers: an Empirical Analysis.
- Indriantoro, Nur. dan Supomo, Bambang., (2002). *Metodologi Penelitian Bisnis*. Edisi Pertama, Yogyakarta. BPFE.
- Jex, S. dan Beehr, T., (1991), "Emerging Theoretical and Methodological Issues in The Study of Work-Related Stress", *Research in Personnel and Human Resources Management*, Vol.9, pp.311-365.
- Jick, T., (1985). "As The ax Falls: Budget Cuts and The Experience of Stress in Organizations". dalam Beehr, T & Bhagat, R. *Human Stress and Cognition in Organizations*. New York: John Wiley and Sons.
- Kahn, R.L., Wolfe, DM., Quinn, RP dan Rosenthal, RA., (1964), *Organizational Stress: Studies in role conflict and ambiguity*, John-Wiley & Sons.

**Hubungan Partisipasi Penyusunan Standar, Ketepatan Standar dan Insentif Berbasis Standar  
(Etty Murwaningsari, Yustita Amanda, dan Sistya Rachmawati)**

- Kaplan, Robert S., (1990). "The Four-Stage Model of Cost System Design", *Management Accounting*, Vol.71, pp. 22-26.
- Kenis, I., (1979). "Effects of Budgetary Goal Characteristic on Management Attitudes and Performance", *The Accounting Review*, Vol.54, pp.707-721.
- Kiryanto. (2006). "Desain dan Pengaruh Sistem kontrol: Pengujian Model Pengaruh Langsung dan Tidak Langsung", *Simposium Nasional Akuntansi 9 Padang*, Vol.2, p.35.
- Kren, L. dan Liao, W., (1988). "The Role of Accounting in The Control of Organization : a Review of The Evidence", *Journal of Accounting Literature*, Vol.7, pp.100-112.
- Latham, Gary P., Locke, dan Edwin A. (1992), "Self-Regulation Through Goal Setting", *Organizational Behavior & Human Decision Processes*, Vol:50, 212-247.
- Lau, Chong.; Low, M. dan Liang, C., (1995), "The Impact of Reliance on Accounting Performance Measures on Job-related Tension and Managerial Performance: Additional Evidence", *Accounting, Organizations & Society*, Vol.20, pp.359-381.
- Lukka, K., (1988), "Budgetary Biasing in Organization Theoretical Framework and Empirical Evidence", *Accounting, Organizations and Society*, Vol.13, pp.281-301.
- Marciariello, Joseph A., (1994). *Management Control Systems*. Prentice-Hall Intl.
- Merchant, Kenneth A., (1989). *Rewarding Results: Motivating Profit Center Manager*. Boston:Harvard Business School.
- Otley, DT., (1978), "[Budget Use and Managerial Performance](#)", *Journal of Accounting Research*, Vol.16, pp.122-149.
- Panggabean, Mutiara S., (2004). *Manajemen SDM*. Bogor: Ghalia Indonesia.
- Rockness, HO., (1977), "Expectancy Theory in a Budgetary Setting: An Experimental Examination", *Accounting Review*, Vol.52, No.4, Oct, pp.893-903
- Sekaran, Uma., (2003). *Research Methods For Business: A Skill Building Approach*. John Wiley & Sons Incorporation.
- Shields, J.F dan Shields, M.D., (1998). "Antecedents of Participative Budgeting", *Accounting, Organizations & Society*, Vol.20, pp.359-381.
- Shields, M.D. dan Young, S.M. (1993). "Antecedents and Consequences of Participative Budgeting: Evidence on the Effects of Asymmetrical Information", *Journal of Management Accounting Research*, Vol.5, No.1, pp. 265-280 .
- Waller, W., (1988), "Slack in Participative Budgeting The Joint Effect of a Truth Inducing Pay Scheme and Risk Preferences", *Accounting, Organizations & Society*, Vol.13,
- Young, S.M., (1995). "Participative Budgeting: The Effects of Risk Aversion and Asymmetric Information", *Journal of Accounting Research*, Vol.23, pp.829-842.
- Young, S.M & Lewis, B. 1995. Experimental Incentive Contracting Research in Management Accounting, In Ashton, R & Ashton A. *Judgment and Decision Making Research in Accounting and Auditing*. Cambridge, UK: Cambridge University Press.