

PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI TERHADAP HUBUNGAN DESENTRALISASI PENGAMBILAN KEPUTUSAN DENGAN KINERJA PADA ORGANISASI PEMERINTAHAN DI JAWA TIMUR

Khoirul Abidin *)

ABSTRACT

This research wants to find empiric evidences that accountancy controlling system affect the relation between decision making decentralization and the performance of government organization in East Java. Questioners was sent to 85 respondents, that are the chief some official department and the chief of sub department (Education Department, Health Department as well as, Transmigration and Labor Force Department. Each of the answers was analyzed using Doubled Linear Regression.

The research's result shows that the level increasing in decision making decentralization in department office cause the increasing in the performance; also that the relation between decision making decentralization and performance can not be influenced by the accountancy controlling system, either in a higher of lower accountancy controlling system.

Keywords: decentralization, accountancy controlling system and Performance

PENDAHULUAN

Ryaas (2000), mengatakan penyelenggaraan pemerintah daerah telah memasuki babak baru setelah diundangkannya UU No. 22/1999 tentang pemerintah daerah, dan UU No. 25/1999 tentang perimbangan keuangan pusat dan daerah. Kedua undang-undang ini memuat berbagai ketentuan yang memberikan peluang sangat besar kepada masyarakat untuk berpartisipasi secara aktif, didalamnya diletakkan norma-norma demokratis penyelenggaraan pemerintah negara. Dasar-dasar pemikiran yang digunakan adalah tiga komponen dari suatu bentuk pemerintahan, yaitu bentuk pemerintahan, yang menyangkut kewenangan (*outhorithy*), tindakan otoritatif, dan preferensi pemerintah daerah. Demokratisasi pemerintahan diwujudkan dalam desentralisasi kekuasaan secara besar kepada daerah otonom. Otonomi disini, daerah memiliki hak dan kekuasaan perundangan untuk dapat mengatur rumah tangganya sendiri dengan membuat peraturan yang tidak bertentangan dengan undang-undang yang lebih tinggi. Otonomi kemudian dikaitkan dengan desentralisasi. Desentralisasi merupakan penyerahan, pembagian dan pelimpahan wewenang dan tanggung jawab. Menurut Cheema (dikutip Sarundajang, 1999), desentralisasi adalah ... *the transfer of planning, decession making, or administrative authority from the central government to its field organizations. Local administrative units, semi-autonomous and prastatal organizations.*

*) Staf Pengajar FE Universitas Wijaya Kusuma Surabaya

Menurut Nugroho (2000) pelaksanaan desentralisasi di Indonesia masih perlu disempurnakan, secara khusus dalam penetapan daerah otonom. Pelaksanaan efektif jika terdapat dua daerah otonom yang bertingkat yaitu propinsi dan kabupaten/kotamadya. Desentralisasi yang bertingkat akan menyebabkan ketidakseimbang tingkat tanggung jawab, sehingga otonomi lebih efektif bila terjadi dalam Daerah Tingkat II. Seperti pendapat Miah dan Mia (1996) yang menyatakan bahwa pendelegasian dan tanggung jawab dari top manajemen ke level yang lebih rendah akan membawa konsekuensi semakin besar tanggung jawab manajer tingkat rendah terhadap implementasi keputusan yang dibuat. Tujuan organisasi juga ditentukan oleh manajer itu sendiri, sedangkan alat yang digunakan untuk mencapai adalah pengendalian akuntansi (Miah dan Mia, 1996).

Pengendalian akuntansi mampu meningkatkan kinerja, sedangkan salah satu bentuk pengendalian yang dipandang mempunyai pengaruh yang kuat adalah struktur organisasi (desentralisasi). Struktur organisasi berupa desentralisasi merupakan salah satu bentuk struktur organisasi yang efisien dan efektif untuk mengatasi kegagalan administrasi. Dalam literatur akuntansi kontemporer penelitian tentang hubungan antara struktur organisasi dan sistem pengendalian lebih memfokuskan pada pengidentifikasian faktor-faktor yang mempengaruhi desain struktur organisasi (Pugh *et al.*, 1969). Menurut Swieringa dan Weick (1987); Bromwich (1990) hubungan antara struktur organisasi dan pengendalian menitikberatkan pada efektivitas perencanaan dan pengambilan dalam organisasi. Hal tersebut juga didukung oleh beberapa hasil penelitian yang memberikan bukti empiris bahwa tingkat desentralisasi yang tinggi merupakan salah satu bentuk respon yang tepat dalam menghadapi peningkatan situasi ketidakpastian (Galbrauth, 1973). Menurut Nugroho (2000) pelaksanaan desentralisasi bukanlah hanya sebagai tuntutan formil yuridis, namun juga merupakan kebutuhan riil Indonesia sebagai negara sedang berkembang yang berhadapan dengan zaman yang serba efisien dan efektif.

Strategi desentralisasi merupakan salah satu alat pengendalian manajemen yang paling sering digunakan organisasi untuk mendorong dan membantu manajer dalam pencapaian kinerja (Subrammaniam dan Mia, 2001) selain pengendalian akuntansi (Miah dan Mia, 1996). Menurut Mills (1983) konsep pengendalian manajemen dirasakan sebagai sebuah proses yang dirancang untuk menanggulangi aktivitas-aktivitas yang terjadi dalam sebuah organisasi, sedangkan Merchant (1998) mengemukakan bahwa pemahaman tentang sistem pengendalian hanya didasarkan pada mekanisme penginvestigasian yang diimplementasikan oleh manajemen untuk mengendalikan pekerjaan melalui pengamatan dan pemantauan perilaku dan output yang berasal dari perilaku.

Penelitian ini menitikberatkan pada hubungan antara sistem pengendalian, struktur organisasi (desentralisasi), dan kinerja dalam suatu organisasi. Peneliti-peneliti terdahulu telah mendokumentasikan hasil yang tidak konsisten, Gordon dan Narayanan (1984) menemukan hubungan yang signifikan antara struktur organisasi (desentralisasi) dengan penggunaan sistem akuntansi. Hal ini tidak konsisten dengan hasil penelitian Chenhall dan Morris (1986); Miah dan Mia (1996) yang menyatakan bahwa ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja. Hasil penelitian yang tidak konsisten tersebut dikarenakan perbedaan

responden yang digunakan. Gordon dan Narayanan (1986) menggunakan responden *vice president* (top manajemen), sedangkan Chenhall dan Morris (1986); Miah dan Mia (1996) menggunakan responden manajer menengah dan lebih bawah (*Middle and lower level*).

TELAAH PUSTAKA

Desentralisasi dan Otonomi

Desentralisasi menurut Miah dan Mia (1996) adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer yang lebih bawahnya untuk mengambil keputusan secara independen. Menurut Sarundajang (1999), desentralisasi terbagi dalam empat bentuk yaitu:

- a. Desentralisasi Menyeluruh (*comprehensive local government system*)
Dalam hal ini pelayanan pemerintah di daerah dilaksanakan oleh aparat-aparat yang mempunyai tugas bermacam-macam (*multi purpose local authority*). Aparat daerah melakukan fungsi-fungsi yang diserahkan oleh pemerintah pusat.
- b. Sistem Kemitraan (*partnership system*), yaitu beberapa jenis pelayanan dilaksanakan langsung oleh aparat pusat dan beberapa jenis yang lain dilakukan oleh aparat daerah.
- c. Sistem Ganda (*dual system*), yaitu aparat melaksanakan pelayanan teknis secara langsung demikian pula aparat daerah.
- d. Sistem administrasi terpadu (*Integrated administrative system*), yaitu aparat pusat melakukan pelayanan teknis secara langsung di bawah pengawasan seorang pejabat koordinator. Aparat daerah hanya mempunyai kewenangan kecil di dalam melakukan kegiatan pemerintahan.

Desentralisasi dan otonomi adalah yang saling bisa dipertukarkan. Otonomi berasal dari bahasa Yunani *outos* dan *nomos*. Kata pertama berarti sendiri dan kata kedua berarti perintah. Otonomi bermakna memerintah sendiri. Wacana administrasi publik daerah otonom sering disebut *local self government*. Daerah otonom praktis berbeda dengan daerah saja yang merupakan penerapan dari kebijaksanaan yang dalam wacana administrasi publik disebut sebagai *local state government*. Otonomi daerah sendiri dapat diartikan sebagai hak wewenang dan kewajiban daerah untuk mengatur dan mengurus rumah tangganya sendiri sesuai dengan peraturan perundangan yang berlaku (Sarundajang, 1999). Ada lima klasifikasi daerah otonomi, yaitu:

1. Otonomi organik atau rumah tangga organik, otonomi ini mengatakan bahwa rumah tangga adalah keseluruhan urusan-urusan yang menentukan mati hidupnya badan otonom atau daerah otonom.
2. Otonomi formal atau rumah tangga formal. Maksudnya adalah apa yang menjadi urusan otonomi itu tidak di batasi secara positif. Satu-satunya pembatasan adalah daerah otonom yang bersangkutan tidak mengatur apa yang telah diatur oleh perundangan yang lebih tinggi tingkatannya.
3. Otonomi materiil atau rumah tangga materiil. Maksudnya kewenangan daerah otonom itu dibatasi secara positif yaitu dengan menyebutkan secara limitatif dan terperinci atau secara tegas apa saja yang berhak diatur dan diurusnya.
4. Otonomi riil atau rumah tangga riil. Otonomi riil pada prinsipnya menyatakan bahwa penentuan tugas pengalihan atau penyerahan wewenang-wewenang

urusan tersebut didasarkan kepada kebutuhan dan keadaan serta kemampuan daerah yang menyelenggarakannya.

5. Otonomi nyata, bertanggung jawab dan dinamis. Maksudnya kepada daerah diserahkan suatu hak, wewenang, dan kewajiban untuk mengatur dan mengurus fungsi-fungsi pemerintahan di bidang tertentu, sedangkan otonomi yang nyata (artinya) disesuaikan dengan faktor-faktor tertentu yang hidup dan berkembang secara objektif di daerah otonomi yang bertanggung jawab.

Otonomi adalah derivat dari desentralisasi. Daerah-daerah otonom adalah daerah yang mandiri. Tingkat kemandirian diturunkan dari tingkat desentralisasi yang diselenggarakan. Semakin tinggi derajat desentralisasi, semakin tinggi pula tingkat otonomi daerah.

Pemerintah yang berorientasi pada desentralisasi mempunyai beberapa keunggulan, yaitu:

1. Lembaga yang terdesentralisasi jauh lebih fleksibel dari pada yang tersentralisasi. Lembaga tersebut dapat memberi respon dengan cepat terhadap lingkungan dan kebutuhan pelanggan yang berubah.
2. Lembaga terdesentralisasi jauh lebih efektif dari pada yang tersentralisasi.
3. Lembaga yang terdesentralisasi jauh lebih inovatif dari pada yang tersentralisasi.
4. Lembaga yang terdesentralisasi menghasilkan semangat kerja yang lebih tinggi, lebih banyak komitmen dan lebih besar produktifitasnya.

Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian merupakan fungsi manajemen yang penting merupakan akhir dari proses manajemen. Merchant (1998) menyatakan beberapa faktor yang menyebabkan munculnya masalah pengendalian meliputi:

a. Kurangnya perintah

Faktor ini timbul karena karyawan tidak mengetahui apa yang diinginkan organisasi. Dalam hal ini fungsi sistem pengendalian adalah memberikan informasi kepada karyawan bagaimana memaksimalkan kontribusi mereka untuk mencapai tujuan yang ditetapkan organisasi.

b. Masalah motivasional

Munculnya masalah motivasi disebabkan karena tujuan individu dan tujuan organisasi tidak sama. Dengan kata lain individu mempunyai kepentingan-kepentingan pribadi.

c. Keterbatasan individu

Keterbatasan ini kemungkinan disebabkan oleh kurangnya pengetahuan, ketrampilan, pengalaman, stamina, pelatihan, kecerdasan untuk mengetahui dan menangani tugas-tugas tertentu.

Menurut Simon (1990), sistem pengendalian manajemen merupakan sebuah sistem dan prosedur yang diformulasikan dalam bentuk pemakaian informasi untuk mempertahankan atau mengganti bentuk aktivitas organisasi, sedangkan Flamholtz dan Tsui (1985) menggambarkan sistem pengendalian manajemen sebagai proses untuk mempengaruhi perilaku. Sistem pengendalian manajemen didefinisikan oleh Anthony dan Govindarajan (1998) sebagai suatu proses dimana manajer memastikan bahwa sumber daya diperoleh dan dipergunakan

secara efektif dan efisien dalam usaha untuk mencapai tujuan organisasi.

Salah satu pengendalian adalah pengendalian keuangan (*financial control*). Tujuannya adalah untuk menjamin bahwa langkah-langkah penyusunan dan pencatatan telah dilakukan dan terciptalah integritas pengendalian finansial harus mempunyai dua aspek, yaitu: pertama menjamin apabila tidak ada alasan untuk tidak melaksanakan rencana yang ditetapkan maka rencana tersebut harus dilaksanakan, kedua memberikan alternatif perubahan apabila rencana yang ditetapkan tidak bisa dilaksanakan karena kondisi yang ditemui bertolak belakang dengan yang direncanakan (Anthony, 1996).

Pengendalian finansial dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu: pengendalian finansial dengan sistem akuntansi dan pengendalian finansial dengan auditing. Untuk tujuan pengendalian, sistem mempunyai beberapa karakteristik yaitu:

1. *Donor Restriction*

Sistem akuntansi harus mampu memberikan jaminan donor bahwa dana mereka hanya untuk kegiatan dengan tujuan spesifik.

2. *Double Entry*

Sistem akuntansi seharusnya menggunakan double entry yaitu sebuah sistem di mana akun debit sama dengan akun kredit. Beberapa organisasi non profit atau bahkan kebanyakan organisasi pemerintah menggunakan sistem single entry. Informasi-informasi yang dihasilkan oleh single entry tidak reliabel apabila tidak ada untuk menjamin bahwa semua item telah di catat.

3. *Consistence With Budget*

Sistem akuntansi seharusnya konsisten dengan budget. Budget menunjukkan rencana pengeluaran dalam sistem akuntansi menunjukkan rencana pengeluaran dan sistem akuntansi menunjukkan pengeluaran aktual. Jika tidak konsisten maka tidak ada cara yang reliabel untuk menentukan apakah pengeluaran aktual sudah sesuai dengan yang direncanakan. Hal ini tidak berarti bahwa sistem akuntansi hanya berisi akuntansi yang terdapat dalam budget.

4. *Need for Integrated System*

Sistem akuntansi seharusnya menjadi bagian integral dari total sistem informasi akuntansi yang melaporkan baik input maupun output.

Cara pengendalian finansial yang lain adalah pengendalian finansial internal (Anthony, 1989). Pengendalian finansial internal mempunyai tujuan sbb.:

- a. Meminimalisasi kemungkinan finansial loss yang disebabkan pencurian dan kejahatan
- b. Menjamin bahwa pengeluaran dan penerimaan uang serta penggunaan sumber daya organisasi telah sesuai dengan aturan yang ditetapkan oleh senior manajemen
- c. Menjamin bahwa aliran informasi dalam sistem adalah akurat.

Kinerja

Aspek penting dalam organisasi pemerintah yang berhubungan dengan pengendalian adalah tercapainya efisiensi dan efektifitas dari pelayanan yang diberikan.

Peningkatan kinerja organisasi adalah merupakan *ultimate objective* dari pengendalian manajemen (Andriani, 2001) Anthony dan Govindarajan menyatakan bahwa sistem pengendalian yang baik harus mempunyai karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

- a. **Total System.** Sistem pengendalian manajemen harus merupakan total sistem, karena harus mencakup semua aspek dari operasi organisasi dan menjamin bahwa semua bagian dari operasi organisasi telah sesuai dengan yang direncanakan. Sistem ini juga digunakan oleh senior manajemen untuk memonitor semua bagian dari operasi organisasi.
- b. **Goal Congruence.** Suatu prinsip dasar psikologi sosial adalah bahwa seseorang melakukan tindakan hanya yang sesuai dengan kepentingannya. Kesesuaian antara *goal* individual manajer dengan *goal* organisasi secara keseluruhan disebut *goal congruence*.
- c. **Financial Framework.** Sistem pengendalian manajemen seharusnya dibangun sebagai suatu struktur finansial, yang berarti estimasi dan ukuran disajikan dalam satuan moneter. Hal ini bukan berarti bahwa pengendalian manajemen adalah sistem informasi akuntansi.
- d. **Rhythm.** Sistem pengendalian manajemen dilakukan secara rhytmatik, maksudnya tahap demi setahap harus dilakukan secara berurutan dan benar.
- e. **Integration.** Sistem pengendalian manajemen seharusnya menjadi sistem yang terkoordinasi dan terintegrasi.

Dalam pengukuran kinerja yang perlu diperhatikan adalah efisiensi, efektif. Efisiensi adalah kemampuan untuk menyelesaikan suatu pekerjaan dengan benar. Ini merupakan konsep matematik, atau merupakan perhitungan ratio antara keluaran (output) dan masukan (input). Efektifitas merupakan kemampuan untuk memilih tujuan yang tepat atau peralatan yang tepat untuk pencapaian tujuan yang telah ditetapkan.

Desentralisasi pengambilan keputusan dan peningkatan kinerja manajerial pada organisasi pemerintahan

Desentralisasi merupakan pendelegasian wewenang dan tanggung jawab kepada manajer. Tingkat pendelegasian itu sendiri menunjukkan sampai seberapa jauh manajemen yang lebih tinggi mengizinkan manajemen yang lebih rendah untuk membuat kebijakan secara independen (Heller dan Yulk, 1969). Strategi desentralisasi adalah salah satu alat pengendalian manajemen yang sering dan hampir selalu digunakan oleh organisasi untuk memotivasi dan membantu manajer dalam menjalankan tugasnya untuk pencapaian kinerja (Rahman, 2002). Menurut Otley dan Wilkinson (1998) yang dikutip oleh Subrammaniam dan Mia (2001) menyatakan bahwa perbedaan tingkatan persepsi desentralisasi antara manajer organisasi dapat menyebabkan penurunan kinerja dari manajemen.

Secara umum desentralisasi terbagi menjadi dua: desentralisasi teritorial atau kewilayahan dan desentralisasi fungsional (Andriani, 2001). Desentralisasi kewilayahan berarti pelimpahan wewenang dari pemerintah pusat kepada wilayah di dalam negara. Desentralisasi fungsional berarti pelimpahan wewenang kepada organisasi fungsional yang secara langsung berhubungan dengan masyarakat. Desentralisasi adalah prinsip

pendelegasian wewenang dari pusat kepada wilayah di dalam negara. Menurut Osborn dan Gaebler (1992), penyelenggaraan urusan pelayanan masyarakat hendaknya lebih dititikberatkan kepada kapasitas dan peran serta masyarakat di tingkat daerah atau wilayah, sehingga bentuk organisasi birokrasi sudah saatnya untuk ditinjau kembali dan diarahkan pada bentuk organisasi yang terbuka atau fleksibel serta terdesentralisasi. Menurut Swastha (1995), manajemen yang didesentralisir merupakan suatu usaha sistematis untuk mendelegasikan kepada jenjang bawah semua wewenang kecuali yang harus dilaksanakan pada jenjang tertinggi.

Pendelegasian yang diberikan kepada manajemen yang lebih rendah dalam otoritas pembuatan keputusan tersebut, akan diikuti juga dengan tanggung jawab terhadap aktivitas yang mereka lakukan. Otoritas merupakan hak untuk menentukan penugasan, sedangkan tanggung jawab adalah kewajiban untuk mencapai tugas yang telah ditetapkan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Menurut Williamson (1975) dalam Miah dan Mia (1996) desentralisasi pengambilan keputusan berdampak pada kinerja perusahaan secara keseluruhan. Struktur organisasi memiliki peranan penting dalam mempengaruhi *performance* (efisiensi dan efektifitas) pada tingkat organisasi maupun tingkatan sub-unit (Anthony dan Govindarajan, 1998), dengan desentralisasi kualitas pengambilan keputusan menjadi lebih tinggi dibandingkan sentralisasi sebab para manajer memahami kondisi unit yang dipimpin. Berdasarkan definisi dan telaah literatur maka hipotesis pertama yang diajukan:

H₁ : Desentralisasi pengambilan keputusan berpengaruh positif terhadap kinerja

Desentralisasi Pengambilan Keputusan, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Pada Organisasi Pemerintahan

Seberapa jauh pengambilan keputusan di sebuah organisasi harus didelegasikan ke level-level yang lebih rendah (sebuah isu struktur organisasi) telah banyak mendapatkan perhatian dalam riset organisasi telah ditunjukkan bahwa banyaknya delegasi tergantung pada berbagai variabel kontekstual dan lingkungan (Pugh *et al.*, 1969. Negandhi, A. R. dan B Reirmann, 1973). Untuk tujuan studi pendelegasian didefinisikan sebagai seberapa jauh manajemen di level yang lebih tinggi memperbolehkan manajemen di level yang lebih rendah mengambil keputusan secara independen (Heller dan Yulk, 1969). Otoritas adalah hak yang melekat untuk melaksanakan tugas, sedang tanggung jawab adalah kewajiban untuk menyelesaikan tugas-tugas (Hellriegel dan Slocum, 1978). Pentingnya desentralisasi sebagai sebuah elemen pengaturan struktur formal telah banyak ditekankan di literatur organisasi dan manajemen. Thompson (1970) menekankan perlunya desentralisasi sub unit-sub unit sebagai suatu respon struktural untuk mengatasi lingkungan yang tidak terduga. Gordon dan Miller

(1976) mengatakan bahwa dengan meningkatkan kompleksitas administratif, tugas dan tanggung jawab harus didelegasikan ke level-level manajemen yang lebih rendah untuk meringankan beban pengambilan keputusan di level manajemen yang lebih tinggi. Dalam situasi pengambilan keputusan yang terdesentralisasi, manajer-manajer di level bawah menerima peran pengambilan keputusan dan melaksanakannya atau bukan sekedar melanjutkan dan mereka bertanggung jawab atas operasi di sub unit dalam pengambilan keputusan.

Desentralisasi cenderung meningkatkan kebutuhan penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Semakin besar otoritas dan tanggung jawab yang didelegasikan oleh top manajemen kepada level-level manajemen yang lebih rendah, semakin besar kebutuhan untuk mengontrol dan mengevaluasi aktivitas manajemen di level yang lebih rendah. Agar kinerja dapat meningkat setelah dilakukannya desentralisasi pengambilan keputusan operasi, organisasi harus mengadopsi kontrol-kontrol yang diperlukan (Hill, 1988). Organisasi yang mendelegasikan otoritas pengambilan keputusan perlu mengembangkan sarana-sarana untuk mempertahankan kontrol dengan menggunakan prosedur-prosedur pengukuran pelaksanaan peran. Hubungan antara desentralisasi dan penggunaan sistem pengendalian akuntansi dalam meningkatkan kinerja organisasi di mana tolak ukur kinerjanya adalah efisiensi dan efektifitas pelayanan yang diberikan kepada publik dapat digambarkan sebagai berikut: dengan desentralisasi, dimana manajer sub unit mempunyai wewenang dan otoritas mengambil keputusan, manajer pada kondisi ini mampu mengambil keputusan yang benar-benar sesuai dengan kebutuhan lokal dan secara cepat merespon perubahan-perubahan situasi lokal yang terjadi. Dalam kondisi ini manajer sub unit mampu mengambil keputusan tanpa klarifikasi dan arahan oleh kantor pusat. Hal ini berarti dapat mereduksi waktu yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan dan mereduksi pengeluaran publik (*public expenditure*)

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi bisa meningkatkan perencanaan dan kontrol aktivitas organisasi dengan lebih baik, sehingga meningkatkan kinerja organisasi. Miah dan Goyal (1990) berpendapat bahwa sistem akuntansi yang efektif adalah pra syarat bagi kinerja yang lebih baik. Mereka juga berpendapat bahwa kegagalan menggunakan informasi akuntansi yang diperlukan akan menyebabkan manajemen sumber daya tidak efektif dan menyebabkan penurunan kinerja organisasi secara bertahap (Cushing dan Romey, 1994).

Dalam konteks sektor publik, pendelegasian otoritas dan tanggung jawab oleh *head office* (HO) departemen pemerintah bisa memiliki dua konsekuensi. *Pertama*, karena pendelegasian, para manajer kantor diminta membuat keputusan operasi dalam jurnal lebih banyak, sehingga menjadi semakin bertanggung jawab pada *head office* atas kinerja kantor dinas yang mereka pimpin. Situasi ini memerlukan semakin banyak informasi untuk pengambilan keputusan dan kontrol di kantor yang menyebabkan semakin banyaknya penggunaan sistem pengendalian akuntansi. *Kedua*, peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan para kepala kantor membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan mengontrol operasi-operasi dengan lebih efektif, sehingga bisa meningkatkan kinerja. Penggunaan sistem pengendalian akuntansi bisa membantu para manajer kantor mengestimasi biaya dan probabilitas keberhasilan rencana tertentu dan memilih alternatif terbaik di tiap kasus, sehingga bisa meningkatkan kinerja.

Berdasarkan definisi dan telaah literatur maka hipotesis kedua yang kami ajukan adalah sebagai berikut:

H₂ : Hubungan desentralisasi pengambilan keputusan akan semakin kuat pada sistem pengendalian akuntansi yang tinggi

2. $Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \varepsilon$

Keterangan:

- Y : Kinerja Manajerial
- α : Konstanta
- X_1 : Desentralisasi Pengambilan Keputusan
- β_1 : Koefisien Regresi
- ε : Error

3. Selanjutnya untuk menguji hipotesis 2, diperlukan pengujian uji beda rata-rata (*independent sample t-test*) koefisien. Regresi sederhana sistem pengendalian akuntansi rendah dan sistem pengendalian akuntansi tinggi

Hipotesa

$H_0 : b_{spa \text{ rendah}} = b_{spa \text{ tinggi}}$

$H_a : b_{spa \text{ rendah}} \neq b_{spa \text{ tinggi}}$

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Sampel dan Penyebaran Kuesioner

Data dalam penelitian ini diperoleh dari kuesioner yang disebarkan kepada Dinas Kesehatan, Dinas Pendidikan dan Kebudayaan, dan Dinas Tenaga Kerja dan Transmigrasi, yang sebelumnya harus mohon izin kepada Dinas Balitbang masing-masing kota/kabupaten. Sampel yang diambil berasal dari Kepala Dinas, Wakil Kepala Dinas dan Kepala Sub Dinas Propinsi Jawa Timur. Keseluruhan kuesioner yang dikirim kepada responden sebanyak 85 eksemplar. Jumlah kuesioner yang diisi dan dikembalikan langsung kepada peneliti sebanyak 66 eksemplar atau *respon rate* 77 %. Dari kuesioner yang kembali dan dapat untuk diolah adalah 64 eksemplar (75%). Kuesioner yang tak dapat diolah sebanyak 2 eksemplar, hal ini disebabkan jawaban yang diberikan tak lengkap, tidak sesuai sasaran yang dituju. Perhitungan tingkat pengembalian kuesioner selengkapnya dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1

Jumlah Sampel dan Tingkat Pengembalian

Keterangan	Jumlah
Kuesioner yang dikirim	85
Kuesioner yang kembali	66
Kuesioner yang tak kembali	19
Kuesioner yang dapat dianalisis	64
Kuesioner yang tak dapat dianalisis	2
Tingkat pengembalian kuesioner	77%

Statistik Diskriptif

Desentralisasi Pengambilan Keputusan

Pengukuran desentralisasi pengambilan keputusan responden menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh peneliti-peneliti sebelumnya (Gordon dan Narayanan, 1984; Gul dan Chia, 1994; Gul dkk, 1995; Chia, 1995; Miah dan Mia, 1996; Kurniyadi, 2000). Variabel ini terdiri dari lima pertanyaan dengan lima poin skala Likert dalam bentuk interval. Tabel 2 menyajikan statistik diskriptif mengenai desentralisasi pengambilan keputusan.

Tabel 2
Statistik Diskriptif Variabel Desentralisasi Pengambilan Keputusan

Variabel	Jumlah	Rata-rata	SD	Variance
Desentralisasi Pengambilan Keputusan	64	14.0625	4.1590	17.2976

Sistem Pengendalian Akuntansi

Pengukuran sistem Pengendalian akuntansi responden, menggunakan instrumen dari peneliti-peneliti sebelumnya (khandawala, 1972; Chenhall dan Morris, 1986; Miah dan Mia, 1996; Kurniyadi, 2000). Variabel ini diukur dengan menggunakan enam pertanyaan dengan lima Skala Likert dalam bentuk interval. Selanjutnya dapat dilihat dalam tabel 3.

Tabel 3
Statistik Diskriptif Variabel Sistem Pengendalian Akuntansi

Variabel	Jumlah	Rata-rata	SD	Variance
Sistem Pengendalian Akuntansi	64	21.1406	4.3965	19.3291

Kinerja

Pengukuran variabel kinerja diukur dengan menggunakan *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney & Carol (1963) dan banyak digunakan oleh peneliti-peneliti lain seperti Keneth A Merchant (1981); Brownell (1983); Brownell & McInnes (1986); Riyanto (1995); Miah & Mia (1996); Nazarudin (1998); Kurniyadi (2000). Penggunaan *self-rating* dalam pengukuran kinerja untuk menghindari kemungkinan pengukuran yang tidak representatif (Honeman, 1979). Instrumen terdiri dari sembilan pertanyaan yang diukur dengan lima skala Likert. tabel 4 menyajikan statistik diskriptif mengenai kinerja.

Tabel 4
Statistik Diskriptif Variabel Kinerja

Variabel	Jumlah	Rata-rata	SD	Variance
Kinerja	64	31.6094	5.5538	9

Sumber: Lampiran 2

Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk melihat apakah alat ukur yang digunakan apakah konsisten dalam pengukuran. Pertimbangan yang mendasari uji validitas dan uji reliabilitas adalah adanya perbedaan tempat, waktu, dan responden penelitian dari peneliti yang terdahulu.

Uji reliabilitas instrumen pengukuran dalam penelitian ini menggunakan *Cronbach'alpha*. Hasil reliabilitas menunjukkan reliabilitas instrumen yang cukup baik (*Cronbach'alpha* > 0,5). Untuk lebih jelas dibawah ini disajikan ringkasan hasil uji reliabilitas (tabel 5).

Tabel 5
Hasil Uji Reliabilitas Instrumen

Konstrak	Jumlah Item	Alpha
Desentralisasi Pengambilan Keputusan	Lima	0,7073
Sistem Pengendalian Akuntansi	Enam	0,7335
Kinerja	Sembilan	0,8600

Hasil pengujian validitas dapat dilihat pada tabel 6

Tabel 6
Uji Validitas

Nomor Pertanyaan	Angka Korelasi	P-Value	Kesimpulan
Desentralisasi Pengambilan Keputusan			
1	0,753	0,000	Valid
2	0,478	0,000	Valid
3	0,787	0,000	Valid
4	0,717	0,000	Valid
5	0,639	0,000	Valid
Sistem Pengendalian Akuntansi			
1	0,543	0,008	Valid
2	0,746	0,000	Valid
3	0,383	0,010	Valid
4	0,412	0,005	Valid
5	0,564	0,000	Valid
6	0,420	0,005	Valid
Kinerja			
1	0,616	0,000	Valid
2	0,563	0,000	Valid
3	0,766	0,000	Valid
4	0,699	0,000	Valid
5	0,736	0,000	Valid
6	0,811	0,000	Valid
7	0,693	0,000	Valid
8	0,765	0,000	Valid
9	0,245	0,051	Tidak Valid

Analisis Regresi Berganda

Analisis pengujian statistik menggunakan *analysis of variance* (F Test) model test linier berganda, menunjukkan bahwa pola variasi perubahan variabel desentralisasi dan sistem pengendalian akuntansi dapat menjelaskan secara proporsional kontribusi pengaruh pola variasi perubahan nilai kinerja sebesar 23,30 % (R-Square). Pembuktian ini ada dalam empiris F Test pada tabel 7

Tabel 7
Hasil Pengujian Statistik Anova (F Test)

Model Regresi	Variabel	F Rasio	p-value	R-Square
Kinerja	X1, X2	9,238	0,000	23.30%

Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis satu (H1) yang di uji untuk mengetahui pengaruh desentralisasi terhadap kinerja. Berdasarkan perhitungan yang dilakukan variabel desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja. Hal ini ditunjukkan dengan nilai p-value sebesar 0,003 ($P < 0,05$) dan koefisien regresinya sebesar 0,367. Hasil ini mendukung hipotesis satu dan menunjukkan bahwa kinerja pada organisasi berdasarkan peraturan yang telah ditetapkan dan sesuai dengan wewenang yang telah didelegasikan mempunyai pengaruh terhadap kinerja, hal ini mendukung pernyataan Williamson (1975) dalam Miah dan Mia (1996).

Analisis Regresi Sederhana

Pengujian Hipotesis 2

Sebelum melakukan pengujian hipotesis 2, dilakukan uji beda rata-rata sampel antara sistem pengendalian akuntansi rendah dengan sistem pengendalian akuntansi tinggi. Hasil analisis pengujian statistik, uji beda rata-rata menunjukkan sistem pengendalian akuntansi rendah dengan sistem pengendalian akuntansi tinggi benar-benar berbeda. Hal ini dapat dilihat pada Tabel 8

Tabel 8
Hasil Uji Beda Rata-Rata

Variabel	Mean	p-value
Spa rendah	2,9809	0,000
Spa tinggi	4,1393	

a. Pengujian hipotesis 2 dengan sistem pengendalian akuntansi rendah (34 Sampel)

Hipotesis dua (H2) yang di uji untuk mengetahui pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja akan semakin kuat pada sistem pengendalian akuntansi tinggi. Hasil regresi sistem pengendalian akuntansi rendah menunjukkan nilai p-value sebesar 0,013 ($P < 0,05$) dan koefisien regresi sebesar 0,340 dan nilai-t sebesar 2,644. Hasil ini menunjukkan bahwa kinerja pada

organisasi berdasarkan peraturan yang telah ditetapkan dan disertai dengan pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja meskipun sistem pengendalian akuntansi rendah

Tabel 9
Hasil Pengujian Statistik Sistem pengendalian Akuntansi Rendah

Model Regresi	Koef. Regresi	Std Error	Nilai-t	p-value
Kinerja	0,304	0,144	2,644	0,013

b. Pengujian Hipotesis 2 dengan Sistem Pengendalian Akuntansi Tinggi (30 Sampel)

Hipotesis dua (H2) yang di uji untuk mengetahui pengaruh desentralisasi terhadap kinerja pada saat sistem pengendalian akuntansi tinggi. Berdasarkan perhitungan yang dilakukan variabel desentralisasi berhasil berpengaruh terhadap kinerja apabila sistem pengendalian akuntansi tinggi. Hal ini ditunjukkan dengan nilai p-value sebesar 0,044 ($P < 0,05$) dan koefisien regresi sebesar 0,304 dan nilai-t sebesar 2,113. Hasil ini menunjukkan bahwa kinerja pada organisasi berdasarkan peraturan yang telah ditetapkan dan disertai dengan pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja pada saat sistem pengendalian akuntansi tinggi

Tabel 10
Hasil Pengujian Statistik Sistem Pengendalian Akuntansi Tinggi

Model Regresi	Koef. Regresi	Std Error	Nilai-t	p-value
Kinerja	0,304	0,144	2,113	0,044

Hasil pengujian regresi (hipotesa 2) menggunakan perhitungan uji beda rata-rata (independen sampel t test) koefisien antara sistem pengendalian akuntansi tinggi dan sistem pengendalian akuntansi rendah.

$$Z_0 = \frac{0,340 - 0,304}{\sqrt{\frac{(0,129)^2}{34} + \frac{(0,144)^2}{30}}}$$

$$Z_0 = 1,048$$

Berdasarkan t-hitung dapat disimpulkan bahwa Ho diterima dan Ha ditolak berarti sistem pengendalian akuntansi rendah sama dengan sistem pengendalian akuntansi tinggi. Dengan demikian H₂ tidak dapat diterima, hasil ini tidak dapat mendukung Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja dan mendukung pernyataan Rahman (2002) yang menyatakan sistem pengendalian akuntansi tidak dapat mempengaruhi hubungan desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja.

Hal ini dikarenakan perbedaan responden yang kami uji dengan Mia dan Mia, responden sektor publik terfokus pada bagaimana menghabiskan anggaran.

Pengujian Asumsi Klasik

Multikolinearitas

Hasil dari uji asumsi klasik menunjukkan nilai *tolerance* dari tolerance model pertama yaitu desentralisasi pengambilan keputusan VIF-nya sebesar $1,127 > 10$, sehingga tidak terjadi multikol, begitu juga dengan model kedua yaitu sistem pengendalian akuntansi VIF-nya sebesar $1,127 > 10$, maka tidak terjadi multikol.

Heteroskedastisitas

Hasil korelasi antara unstandardized residual dengan seluruh variabel independen menunjukkan signifikansi $f 0,506 > 0,05$; sedangkan signifikansi t : untuk desentralisasi pengambilan keputusan sebesar $0,215 > 0,05$; sistem pengendalian akuntansi sebesar $0,381 > 0,05$, karena uji signifikansi $> 0,05$ maka dapat dikatakan bebas dari heteroskedastisitas.

Autokorelasi

Uji Statistik *Durbin-Watson*. Menurut Algifary (1997) rentang $< 1,10$ ada autokorelasi; $1,10-1,54$ (tanpa kesimpulan); $1,55-2,46$ (tidak ada autokorelasi); $2,46-2,91$ (tanpa kesimpulan) dan lebih dari $2,91$ ada autokorelasi. Hasil dari uji statistik *Durbin-Watson* dalam regresi sebesar $1,883$ berada diantara $1,55-2,46$ (tidak ada autokorelasi).

SIMPULAN DAN SARAN

SIMPULAN

Berikut ini adalah simpulan yang merupakan intisari dari analisis pengujian:

1. Berdasarkan perhitungan yang dilakukan variabel desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja. Nilai p-value sebesar $0,003$ ($P < 0,05$) dan koefisien regresinya sebesar $0,367$. Hasil ini mendukung hipotesis satu dan menunjukkan bahwa kinerja pada organisasi berdasarkan peraturan yang telah ditetapkan dan sesuai dengan wewenang yang telah didelegasikan mempunyai pengaruh terhadap kinerja, hal ini mendukung pernyataan Williamson (1975) dalam Miah dan Mia (1996).
2. Berdasarkan t-hitung dapat disimpulkan bahwa H_0 diterima dan H_a ditolak berarti sistem pengendalian akuntansi rendah sama dengan sistem pengendalian akuntansi tinggi. Dengan demikian H_2 tidak dapat diterima, hasil ini tidak dapat mendukung Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja dan mendukung pernyataan Rahman (2002) yang menyatakan sistem pengendalian akuntansi tidak dapat mempengaruhi hubungan desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja. Hal ini dikarenakan perbedaan responden yang kami uji dengan Mia dan Mia, responden sektor publik terfokus pada bagaimana menghabiskan anggaran.

3. Hasil dari penelitian ini menunjukkan bahwa ada pengaruh yang signifikan dari desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja yang berhasil mendukung hipotesis yang pertama dan tidak ada perbedaan pengaruh yang signifikan dari desentralisasi pengambil keputusan terhadap kinerja apabila dimoderasi oleh sistem pengendalian akuntansi pada saat sistem pengendalian akuntansi rendah maupun sistem pengendalian akuntansi tinggi.

SARAN

1. Hasil ini diharapkan dapat memberikan kontribusi terhadap pengembangan literatur akuntansi sektor publik.
2. Mendorong peneliti-peneliti yang lain dimasa yang akan datang untuk mengembangkan penelitian ini dengan menambah variabel-variabel lain seperti requirement *legislative*, *funding* dan *budgeting*.
3. Bagi kepala dinas dan sub dinas yang telah mempunyai otonomi dalam pengambilan keputusan, diharapkan memperhatikan dalam penentuan struktur organisasi (desentralisasi) yang akan mempengaruhi pada penggunaan pengendalian akuntansi, dan selanjutnya dapat mempengaruhi pada kinerja manajerial kantor dinas

DAFTAR PUSTAKA

- Ancok, D, 1987, *Teknik Penyusunan Skala Pengukur*, Yogyakarta: Pusat Penelitian Kependudukan, Universitas Gadjah Mada.
- Andriani, S, 2001, *Desentralisasi Pengambilan Keputusan, Pengendalian Akuntansi, Dan Kinerja Kantor Dinas*, Tesis.
- Anthony, R.N dan V. Govindarajan, 1998, *Management Control Systems*, 9th Edition, Chicago.
- Bromwich, M; 1990; *The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets*; Accounting Organization and Society; pp. 27-46
- Chenhall, R.H dan Morris, 1986, *The Impact and Structure, Environment and Interdependence on the Perceived usefulness of Management Accounting System*, The Accounting Review, Vol.61, No.1.
- Cooper, D.R dan C.W Emory, 1996, *Metode Penelitian Bisnis*, Alih Bahasa Gunawan, E dan I, Nurmawan, Edisi Kelima, Jilid 1.
- Cushing, B.E dan R.B Romney, 1994, *Accounting Information Systems*; Addison-Wesley.
- Flamholtz, E.G, T.K Das dan A. Tsui, 1985, *Toward and Integrative Framework of Organizational Control*, Accounting Organizations and Society.
- Galbrauth, J, 1973, *Designing Complex Organizations*, Readin, Mass: Addison-Wesley Publishing Company.
- Gordon dan Narayanan, 1984, *Management Accounting System, Perceived Environmental Uncertainty and Structure, An Empirical Investigation*, Accounting Organizations and Society.

- Gordon, L. A. and D. Miller; 1976; *A Contingency Framework for the Design of Accounting Information System*; Accounting, Organization
- Gujarati, D. (2000), *Basic Econometrics*, Four Edition, (McGraw-Hill) / Irwin Corporation
- Heller, F.A and G Yulk, 1969, *Participation Managerial Decision-Making and Situational Variables, Organizational Behavior and Human Performance*.
- Hellriegel, D. and J. W. Slocum; 1978; *Management : Contingency Approaches*; (2nd edn) (Addison-Wesley)
- Hill, C.W.L; 1988; *Corporate Control Type, Strategy, Size, and Financial Performance*; Journal of Management Studies; pp. 125-136
- Merchant, K.A, 1998, *Modern Management Control System Text and Cases, International Edition*, Prentice Hall, Upper Sadle River, New Jersey.
- Miah, N.Z dan Mia, L, *Decentralization and Accounting Control of Government Organization, A New Zealand Empirical Study*, Financial Accountability and Management, Vol.12, No.3, August.
- Mills, P.K, 1983, *Self Management: Its control and relationship to other organizational properties*, Academy of Management Review.
- Negandhi, A.R. and B. Reimenn; 1973; *Correlates of Decentralization; Closed and Open Systems Perspective*; Academy of Management Journal; pp. 570-582
- Nugroho, R, 2000, *Otonomi Daerah Desentralisasi Tanpa Revolusi: Kajian dan Kritik atas Kebijakan Desentralisasi di Indonesia*, Jakarta.
- Osborn, D dan T Gaebler, 1992, *Reinvesting Government: How The Entrepreneurial Spirit is Transforming the Public Sector*.
- Pugh, D.S., D.J. Hickson, C.R. Hinigs and C. Turner; 1969; *The Context of Organization Structure*; Administrative Science Quarterly; pp. 91-144.
- Rahman, I, 2002, *Hubungan Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Unit Bisnis Organisasi Sektor Publik: Peran Locus of Control sebagai Variabel Pemoderasi*, Tesis.
- Sarundajang; 1999; *Arus Balik Kekuasaan Pusat Ke Daerah*; Sinar Harapan .Jakarta.
- Simon, R, 1990, *The Role of Management Control System in Creating Competitive Advantage, New Perspective*, Accounting Organizations and Society.
- Subrammaniam, N dan Mia, L, 2001, *The Relation between Decentralized Structure, Budgetary Participation and Organizational Commitment, The Moderating Role of Manager's Value Orientation towards Innovation*, Accounting Auditing & Accountability Journal, Vol.14 No.1.
- UU No. 22/1999; Tentang Pemerintahan Daerah.
- UU No. 25/1999; Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintahan Pusat dan daerah.