

**PENGARUH KETIDAKPASTIAN TUGAS DAN DESENTRALISASI  
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN  
SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN SEBAGAI  
VARIABEL INTERVENING  
( Studi Empiris Pada Perusahaan Manufaktur Skala Besar di Jawa Tengah)**

**TESIS**

**Diajukan sebagai salah satu syarat  
Memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



**Diajukan oleh:**

**Nama : Kurniawati Mutmainah**

**NIM : C4C007076**

**Kepada**

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2009**

## ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji secara empiris pengaruh dua variabel kontekstual yaitu ketidakpastian tugas dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dengan Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) sebagai variabel intervening. Disamping itu penelitian ini juga menguji pengaruh masing-masing variabel kontekstual dengan SAM, pengaruh SAM terhadap kinerja manajerial baik secara langsung, maupun dengan dimoderasi kedua variabel kontekstual.

Responden dalam penelitian ini adalah manajer fungsional dari perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Tengah. Sampel yang digunakan berjumlah 60 manajer fungsional. Alat analisis dengan menggunakan *Sobel test* dan *SPSS Macro Syntax*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif desentralisasi terhadap SAM, terdapat pengaruh negatif ketidakpastian tugas terhadap SAM terdapat pengaruh positif SAM terhadap kinerja manajerial, SAM bisa memediasi pengaruh desentralisasi terhadap kinerja manajerial, namun SAM tidak bisa memediasi ketidakpastian tugas terhadap kinerja manajerial. Pengaruh SAM terhadap kinerja manajerial tidak bisa dimoderasi oleh kedua variabel kontekstual. Penelitian ini hanya mengamati perusahaan-perusahaan manufaktur sehingga hasil penelitian ini kemungkinan tidak bisa digeneralisasi dalam *setting* lainnya, misalnya perusahaan jasa maupun dagang.

Kata kunci : Ketidakpastian Tugas, Desentralisasi, Sistem Akuntansi Manajemen, Kinerja Manajerial.

## ***ABSTRACT***

*This study aimed to examine the effect of two contextual variables: task uncertainty and decentralization on managerial performance by management accounting system (MAS) as the intervening variable. This study also examined the effect of contextual variables on management accounting system (MAS), the effect of MAS on managerial performance, either directly or moderated by those two contextual variables.*

*Respondents of this study were functional managers of large scale manufacture companies in Central Java Province. There were 60 respondents for the study samples, who were used for the subject of data analysis using Sobel test and SPSS Macro Syntax.*

*Results of the study indicated as the followings: there is positive effect of decentralization to management accounting system, there is negative effect of task uncertainty to management accounting system, there is positive effect of management accounting system to managerial performance. From these relationships it was evidenced that MAS was able to mediate the effect of decentralization to managerial performance, but MAS wasn't able to mediate the effect of task uncertainty to managerial performance. The effect of MAS and managerial performance could not be moderated by the two contextual variables. This study only examined manufacture companies. Therefore, the result could not be generalized for other setting, such as for service or trade companies.*

*Keywords : task uncertainty, decentralization, management accounting system (MAS), managerial performance*

# **BAB I**

## **PENDAHULUAN**

### **1.1.Latar Belakang Masalah**

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh fenomena yang menunjukkan bahwa karakteristik tradisional yang melekat pada Sistem Akuntansi Manajemen (SAM), seperti: desain SAM yang hanya terbatas pada informasi keuangan internal organisasi dengan menggunakan data keuangan historis (*historical data*) dan berdasarkan pada interval reguler, telah semakin tidak memadai secara universal untuk mendukung pembuatan keputusan yang efektif (Johnson and Kaplan,1987; Bromwich,1990; Abdel-Kader and Luther,2004; Sulaiman et al., 2004). Menurut dugaan, faktor-faktor seperti persaingan pasar yang semakin ketat, teknologi manufaktur modern, teori-teori manajemen yang sudah tidak tepat, deregulasi sektor ekonomi, privatisasi perusahaan milik pemerintah, dan perubahan perilaku konsumen, tidak hanya membuat informasi akuntansi manajemen menjadi sesuatu hal yang semakin penting, namun juga menyebabkan semakin tingginya angka permintaan akan SAM yang lebih berkualitas dan lebih canggih (Lucas, 1997; Granlund dan Lukka,1998; Mia dan Clarke,1999; Soobaroyen dan Poorundersing ,2008).

Menurut Mia dan Chenhall (1994) peranan dari sistem akuntansi manajemen dalam membantu manajer memberikan arahan serta mengatasi masalah-masalah yang timbul dalam suatu organisasi telah menyebabkan

evolusi yang besar dalam implementasi sistem akuntansi manajemen (SAM). Hal ini membutuhkan data eksternal dan data bukan keuangan yang menekankan kepada pemasaran, inovasi produk, perencanaan stratejik dan informasi yang berguna dalam mengambil keputusan. Namun demikian, bukti mengenai penggunaan SAM yang lebih kontemporer dan canggih di negara-negara berkembang masih campur aduk. Bukti anekdot menunjukkan bahwa praktek akuntansi manajemen pada sebagian besar perusahaan dan manajer non keuangan masih jauh dari harapan. Sebagian besar perusahaan masih menganggap bahwa akuntansi manajemen merupakan bagian dari fungsi akuntansi keuangan dan profesi akuntansi manajemen dapat dikatakan belum diakui di dalam perusahaan (Soobaroyen dan Poorundersing, 2008). Sehingga perlu dilakukan penelitian untuk menemukan bukti tentang cara penerimaan informasi akuntansi manajemen oleh manajer-manajer dan bagaimana pengaruhnya terhadap kinerja mereka.

Penelitian tentang Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) yang dihubungkan dengan variabel kontekstual dan kinerja manajerial telah banyak dilakukan. Penelitian-penelitian tersebut memiliki beberapa perbedaan. Perbedaan pertama dilihat dari penggunaan karakteristik informasi pokok SAM. Chenhall dan Morris (1986) pertama-tama merumuskan empat karakteristik informasi pokok SAM yang terdiri atas ruang lingkup (*Breadth of Scope*), ketepatan waktu (*Timeliness*), agregasi (*levels of aggregation*), dan integrasi (*Integrative Nature*). Keempat karakteristik tersebut dipakai secara bersama-sama untuk menunjukkan tingkat kualitas dan kesempurnaan SAM yaitu ruang lingkup yang luas,

ketepatan waktu tinggi, agregasi tinggi, dan integrasi tinggi. Namun karakteristik informasi yang tersedia tersebut akan menjadi efektif apabila sesuai dengan tingkat kebutuhan pengguna organisasi. Hal ini sejalan dengan pendekatan kontinjensi yang dikemukakan oleh Otley (1980) bahwa tingkat ketersediaan masing-masing karakteristik informasi akuntansi manajemen tidak sama untuk segala situasi. Dari penelitian-penelitian yang telah dilakukan, ada yang hanya menggunakan satu desain SAM saja (skope) seperti yang dilakukan oleh : Chong (1996), Chong dan Chong (1997), Mia dan Clarke (1999), Azmi Zul (2003). Namun ada juga yang menggunakan dua desain SAM (skope dan agregasi) seperti yang dilakukan oleh : Gul dan Chia (1994), Fazli dan Lilis M (2006). Sementara itu, Chenhall dan Morris (1986), Gul (1991), Chia (1995), Aida dan Gudono (2000), Agbejule (2005), Yulius dan Gudono (2007) dan Soobaroyen & Poorundersing (2008) menggunakan keempat desain SAM.

Perbedaan yang kedua dari penelitian-penelitian di bidang SAM adalah penggunaan variabel-variabel kontekstual yang berbeda-beda . Beberapa variabel kontekstual (kontinjensi) yang digunakan di dalam penelitian-penelitian di bidang SAM antara lain *perceived environmental uncertainty-PEU* (Chenhall dan Morris, 1986 ; Gul, 1991; Gul dan Chia, 1994 ; Aida dan Gudono, 2000 ; Agbejule, 2005; Fazli dan Lilis M, 2006), *orientasi strategis* (Chong dan Chong, 1997), *desentralisasi* (Chenhall dan Morris, 1986 ; Gul dan Chia, 1994 ; Chia, 1995; Aida dan Gudono, 2000; Fazli dan Lilis M, 2006 ; Soobaroyen dan Poorundersing, 2008), *budaya bangsa* (Tsui, 2001), *task uncertainty-TU* (Chong, 1996; Azmi Zul, 2003 ; Soobaroyen

dan Poorundersing ,2008), dan *interdependensi* (Chenhall dan Morris,1986) *intensitas kompetisi pasar* (Mia dan Clarke,1999; Yulius dan Gudono, 2007) . Selain itu,Bouwens dan Abernethy (2000) mengemukakan bahwa pemahaman tentang kondisi-kondisi anteseden yang mempengaruhi desain SAM masalah terbatas, sehingga penting bagi para perancang/pembuat SAM untuk memahami variabel-variabel anteseden yang penting dalam pengaruh antara SAM dan variabel hasil.

Perbedaan yang ketiga dari penelitian-penelitian di bidang SAM adalah penggunaan model penelitian yang berbeda-beda. Ada yang memposisikan SAM sebagai variabel independen yang dimoderasi oleh variabel-variabel kontekstual (seperti penelitian yang dilakukan oleh Gul, 1991 ; Chia,1995 ; Chong,1996; Azmi Zul, 2003 ; Agbejule,2005 ; Yulius KS dan Gudono,2007), namun ada juga yang memposisikan SAM sebagai variabel intervening (seperti penelitian yang dilakukan oleh Chong dan Chong,1997; Fazli dan Lilis,2006; Soobaroyen dan Poorundersing,2008). Sedangkan Chenhall dan Morris (1986) serta Aida dan Gudono (2000) menjadikan SAM sebagai variabel dependen. Perbedaan penggunaan variabel kontekstual dan model penelitian bisa dilihat pada review penelitian yang ada di Tabel 2.2.

Dari penelitian-penelitian tersebut, penelitian yang dilakukan Chenhall dan Morris (1986) terbilang cukup monumental dan banyak menjadi acuan para peneliti akuntansi manajemen di era 90-an. Bahkan penelitian yang dilakukan oleh Soobaroyen dan Poorundersing di tahun 2008 pun masih menggunakan penelitian Chenhall dan Morris sebagai salah satu

referensi utamanya. Penelitian yang dilakukan oleh Chenhall dan Morris (1986), meneliti tentang pengaruh struktur desentralisasi, ketidakpastian lingkungan (*perceive environmental uncertainly-PEU*), kesalingbergantungan organisasi (*organizational interdependence*) terhadap desain SAM. Dalam penelitian tersebut diuji tentang pengaruh langsung dari masing-masing variabel independen (struktur desentralisasi, ketidakpastian lingkungan, kesalingbergantungan organisasi) terhadap desain SAM sebagai variabel dependen, serta menguji pengaruh tidak langsung antara ketidakpastian lingkungan dan kesalingbergantungan organisasi terhadap desain SAM dengan desentralisasi sebagai variabel intervening. Satu hal yang spesifik dari penelitian Chenhall dan Morris tersebut adalah hipotesis disusun dengan menjabarkan empat karakteristik desain SAM yang meliputi ruang lingkup (*Breadth of Scope*), ketepatan waktu (*Timeliness*), agregasi (*levels of aggregation*) dan integrasi (*Integrative Nature*) dengan variabel-variabel kontekstual. Namun dalam penelitian tersebut belum meneliti pengaruh SAM dan variabel-variabel kontekstual yang dihubungkan dengan kinerja manajerial.

Selain Chenhall dan Morris, V.Chong (1996) juga melakukan penelitian dengan mengamati pengaruh moderasi ketidakpastian tugas (*task uncertainly*) terhadap penggunaan informasi SAM *broad scope* dan kinerja manajerial di perusahaan-perusahaan manufaktur di Australia Barat. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan oleh Chenhall dan Morris yang menggunakan keempat karakteristik desain SAM, Chong dalam penelitiannya hanya menggunakan satu desain saja yaitu *broad scope*, namun



sudah menggunakan variabel kinerja manajerial yang tidak dianalisis dalam penelitian Chenhall dan Morris. Sampel yang diambil dari industri manufaktur mengharuskan generalisasi yang hati-hati pada industri lain adalah salah satu keterbatasan dari penelitian Chong, disamping itu tingkat varian yang sangat rendah ( $R^2 = 20\%$ ) menunjukkan bahwa variabel-variabel selain informasi MAS *broad scope* dan ketidakpastian tugas, justru lebih mempengaruhi kinerja manajerial.

Soobaroyen dan Poorundersing (2008) dalam penelitiannya yang berjudul *The effectiveness of management accounting systems, Evidence from functional managers in a developing country*, menguji keefektifan dan kecukupan SAM dalam konteks sebuah negara berkembang di Benua Afrika yaitu Mauritius. Penelitian tersebut juga dilakukan untuk mencari bukti tentang ketersediaan dan kelayakan informasi akuntansi manajemen yang lebih modern dan kontemporer dari perspektif pengguna, khususnya mereka yang berlokasi di lingkungan sosial ekonomi yang berbeda dari negara berkembang, misalnya berbeda dalam hal pengaruh yang lebih rendah pada profesi akuntansi manajemen, tujuan akuntansi manajemen di perusahaan, pelatihan serta teknik-teknik akuntansi manajemen untuk manajer-manajer non keuangan. (Soobaroyen dan Poorundersing, 2008). Penelitian tersebut menguji pengaruh langsung antara variabel kontekstual (ketidakpastian tugas dan desentralisasi) dengan keempat karakteristik desain SAM, serta pengaruh langsung antara keempat desain SAM terhadap kinerja manajerial. Juga diuji pengaruh tidak langsung antara ketidakpastian tugas dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dengan SAM sebagai variabel intervening. Salah

satu keterbatasan dalam penelitian Soobaroyen dan Poorundersing (2008) adalah sampel yang digunakan hanya terbatas pada perusahaan manufaktur tekstil khusus ekspor sehingga hasil yang diperoleh kurang bisa digeneralisasi.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian Soobaroyen dan Poorundersing (2008). Perbedaan penelitian ini dengan penelitian Soobaroyen dan Poorundersing: 1) Soobaroyen dan Poorundersing (2008) menggunakan sampel perusahaan manufaktur tekstil khusus ekspor, sementara dalam penelitian ini menggunakan seluruh perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Tengah dengan kriteria jumlah tenaga kerjanya diatas 100 orang. 2) dalam penelitian ini juga diteliti tentang pengaruh SAM dengan kinerja manajerial yang dimoderasi oleh ketidakpastian tugas dan desentralisasi. Pengaruh variabel moderating ini tidak diteliti dalam penelitian Soobaroyen dan Poorundersing (2008). 3) Soobaroyen dan Poorundersing (2008) menggunakan analisis jalur (*path analysis*) dalam pengujian hipotesisnya, sedangkan penelitian ini menggunakan *Sobel Test* dan *SPSS Macro Syntax Uji MODMED* dalam pengujian hipotesisnya.

## **1.2.Rumusan Masalah**

Berdasarkan *research gab* dari penelitian-penelitian sebelumnya serta adanya fenomena yang melatarbelakangi penelitian di bidang SAM yang telah dipaparkan dalam latar belakang permasalahan diatas, maka permasalahan dalam penelitian ini adalah :

1. Apakah ketidakpastian tugas dan desentralisasi berpengaruh terhadap SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi ?
2. Apakah SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial ?
3. Apakah ketidakpastian tugas dan desentralisasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial dengan SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi sebagai variabel intervening ?
4. Apakah SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi berpengaruh terhadap kinerja manajerial dengan ketidakpastian tugas dan desentralisasi sebagai variabel moderating ?

### **1.3.Tujuan Penelitian**

Sesuai dengan rumusan masalah, penelitian ini bertujuan :

1. Untuk membuktikan pengaruh ketidakpastian tugas dan desentralisasi terhadap SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi .
2. Untuk membuktikan pengaruh SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi terhadap kinerja manajerial.
3. Untuk membuktikan pengaruh ketidakpastian tugas dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial dengan SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi sebagai variabel intervening.

4. Untuk membuktikan pengaruh SAM yang meliputi dimensi: skope, ketepatan waktu, agregasi dan integrasi terhadap kinerja manajerial dengan ketidakpastian tugas dan desentralisasi sebagai variabel moderating.

#### **1.4. Manfaat Penelitian**

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan akuntansi keperilakuan dan manajemen, serta teknik analisis regresi dengan variabel moderator mediator (MODMED). Temuan ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi yang menerapkan sistem akuntansi manajemen dalam pengaruhnya dengan penilaian kinerja