

658.1511  
-OKT  
P 4

**PENGARUH DESENTRALISASI PENGAMBILAN  
KEPUTUSAN TERHADAP KINERJA MANAJERIAL KANTOR  
DINAS : SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI SEBAGAI  
VARIABEL *INTERVENING*  
(STUDI EMPIRIS: OTONOMI DAERAH KALIMANTAN SELATAN)**

**TESIS**

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



Diajukan Oleh : .....

Nama : Ayu Oktaviani

NIM : C4C001269

**KEPADA  
PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI  
PROGRAM PASCASARJANA  
UNIVERSITAS DIPONEGORO  
TAHUN 2003**

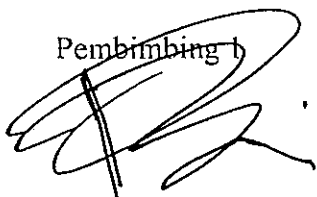
**PENGARUH DESENTRALISASI PENGAMBILAN KEPUTUSAN  
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL KANTOR DINAS: SISTEM  
PENGENDALIAN AKUNTANSI SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*  
(STUDI EMPIRIS : OTONOMI DAERAH KALIMANTAN SELATAN**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh  
Ayu Oktaviani

Telah dipertahankan didepan Dewan Penguji pada 12 Maret 2004  
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

**Susunan Tim Penguji**

Pembimbing I



Dr. H. Purbayu Budi Santoso, MS

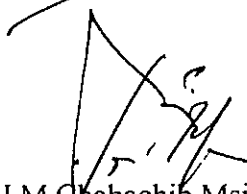
Pembimbing II



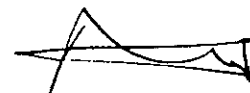
Drs. Agus Purwanto, Msi

Anggota Tim Penguji

Dr. H. M. Chabachib, Msi, Akt



Drs. H. Rahardja, Msi, Akt



Dra. Indira Januari, Msi, Akt

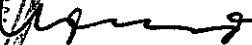


Semarang, 12 Maret 2004



Universitas Diponegoro  
Program Pasca Sarjana  
Program Magister Sains Akuntansi  
Ketua Program

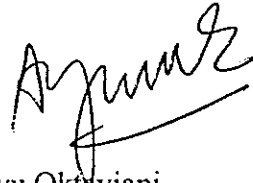
Drs. H. Mohamad Nasir, Msi, Akt



## Pernyataan

Saya yang bertanda tangan di bawah ini, menyatakan bahwa tesis yang saya ajukan ini adalah hasil karya saya sendiri, tidak terdapat karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi atau karya yang pernah ditulis/diterbitkan orang lain kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam daftar pustaka. Karya ini adalah milik saya dan pertanggungjawabannya sepenuhnya berada di pundak saya .

Semarang, Pebruari 2004



Ayu Oktaviani

## Abstract

The aims of this research are (1) to examine the effect of decentralization of decision making on accounting control system, (2) to examine the effect of accounting control systems on managerial performance, (3) to examine the effect of decision making decentralization on managerial performance, (4) to examine accounting control systems as the intervening variable on the relationship between decision making decentralization on managerial performance.

Respondents were the Chief of some office in South Kalimantan. Out of 151 questionnaires sent, 109 usable responses were gathered. Data were analyzed by Structural Equation Modeling in AMOS 4.01

Results of this study reveal that increasing the level of decision making decentralization, the decision making on the official departement increases the extent of accounting control systems. Beside that, the study reveals that the tighter the utilization of accounting control systems, the better managerial performance. In addition, the study found that accounting control systems acted as intervening variable on the relationship between decision making decentralization and managerial performance.

Key words: decision making decentralization, accounting control systems, managerial performance.

## ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk (1) Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap sistem pengendalian akuntansi. (2) Menguji pengaruh system pengendalian akuntansi terhadap kinerja manajerial. (3) Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manjerial. (4) Menguji sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel *intervening* hubungan desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial.

Responden adalah kepala dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan. Dari 151 kuesioner yang dibagikan, diperoleh 109 responden yang dapat dimasukkan dalam pengolahan data. Analisis data menggunakan *structural equation modeling* dengan program Amos 4.01.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dengan meningkatnya level desentralisasi pengambilan keputusan pada kantor dinas menyebabkan peningkatan penggunaan system pengendalian akuntansinya. Selain itu menunjukkan bahwa semakin besar penggunaan sistem pengendalian akuntansi semakin baik kinerja manajerialnya. Temuan lain menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berperan sebagai variabel *intervening* pada hubungan desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial.

Kata kunci : Desentralisasi pengambilan keputusan, Sistem pengendalian Akuntansi, kinerja manajerial.

## Kata Pengantar

Alhamdulillah, puji syukur kepada ALLah SWT atas rahmat dan kemudahan yang telah diberikan-Nya, sehingga penulis dapat menyelesaikan tesis ini, Penyelesaian tesis ini merupakan salah satu syarat guna mencapai gelar Magister Sains pada Program Magister Sains Akuntansi, Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.

Pada kesempatan ini penulis mengucapkan terima kasih kepada pihak-pihak yang telah membimbing dan membantu selesainya penulisan tesis ini:

1. Bapak H. Dr. Purbayu Budi Santosa, Ms. selaku Pembimbing Utama dan Bapak Drs. Agus Purwanto, Msi selaku pembimbing anggota yang telah dengan penuh kesabaran meluangkan waktunya untuk memberikan bimbingan dan dukungan selama persiapan hingga terselesaikannya tesis ini.
2. Seluruh Dosen Pengampu Program Studi Magister Sains Akuntansi yang telah memberikan wawasan selama proses belajar mengajar
3. Rektor dan Dekan Fakultas Ekonomi yang telah memberikan kesempatan studi dan ijin belajar pada program S-2 ini.
4. Seluruh Pengelola Program dan Staf Admisi Magister Sains Akuntansi yang telah membantu kelancaran proses pembelajaran dan kelancaran administrasi sampai selesai studi.
5. Bapak dan Ibu yang walaupun telah tiada namun membuat motivasi tersendiri dan tak terhingga bagi penulis. Untuk Suami, anak-anak, mas dan mbak , yang telah

dengan ikhlas memberikan doa dan dukungan selama penulis menempuh studi di Program Magister Sains Akuntansi UNDIP.

6. Teman-teman angkatan VI, terimakasih atas dukungan, pertemanan dan kebersamaannya. Kasyful Anwar, Hamdani, Suhaili, Uci, terima kasih atas semuanya.

7. Para Responden dan pihak-pihak yang tidak dapat disebutkan satu persatu.

Semoga bantuan, dukungan, dan doa yang telah diberikan menjadi amal baik yang akan mendapat balasan dari Allah SWT.

Semarang, Pebruari 2004

Penulis,

Ayu Oktaviani

## DAFTAR ISI

	Halaman
PENGESAHAN.....	ii
ABSTRACT .....	iii
ABSTRAKSI.....	iv
KATA PENGANTAR .....	v
DAFTAR ISI .....	vii
DAFTAR GAMBAR .....	xi
DAFTAR TABEL.....	xii
DAFTAR LAMPIRAN .....	xiii
I. PENDAHULUAN .....	1
1.1. Latar Belakang .....	1
1.2. Rumusan Masalah.....	6
1.3 Tujuan Penelitian.....	8
1.4. Manfaat Penelitian.....	9
II TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS .....	10
2.1. Telaah Teoritis.....	10
2.1.1. Desentralisasi dan otonomi.....	10
2.1.2. Sistem Pengendalian Akuntansi.....	15
2.1.3. Kinerja Organisasi Sektor Publik.....	18
2.1.4. Mengukur Kinerja Sektor Publik.....	20
2.1.5. Indikator Kinerja Sektor Publik.....	22
2.1.6. Desentralisasi Pengambilan Keputusan, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Kantor Dinas .....	24
2.1.7. Desentralisasi Pengambilan Keputusan dan Kinerja Kantor Dinas.....	29

2.1.8. Mediasi variabel Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Hubungan Desentralisasi Pengambilan Keputusan Dan Kinerja	30
2.2. Penelitian Terdahulu.....	31
2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis.....	35
2.4. Hipotesis.....	35
 III. METODE PENELITIAN.....	 37
3.1. Jenis dan Sumber Data .....	37
3.2. Populasi .....	37
3.3. Metode Pengumpulan Data.....	38
3.4. Definisi Operasional Variabel.....	38
3.4.1. Desentralisasi Pengambilan Keputusan.....	39
3.4.2. Sistem Pengendalian Akuntansi.....	39
3.4.3. Kinerja Manajerial.....	40
3.5. Tehnik Analisis.....	41
3.5.1. Pengembangan Model Berbasis Teori.....	42
3.5.2. Pengembangan Diagram Alur untuk Menunjukkan .....	
Hubungan Kausalitas.....	42
3.5.3. Konversi Diagram Alur kedalam Persamaan Struktural dan Spesifikasi Model Pengukuran.....	42
3.5.4. Pemilihan Matriks Input Dan Teknik Estimasi Model.....	44
3.5.5. Mengevaluasi Problem Identifikasi.....	44
3.5.6. Evaluasi <i>goodness-of-fit model</i> .....	44
3.5.7. Interpretasi dan Modifikasi Model.....	45
3.6. Pengujian Hipotesis.....	46
3.6.1. Pengujian Hipotesis 1.....	46
3.6.2. Pengujian Hipotesis 2.....	46
3.6.3. Pengujian Hipotesis 3.....	47
3.6.4. Pengujian Hipotesis 4.....	47

IV. HASIL DAN PEMBAHASAN.....	49
4.1. Gambaran Umum Responden.....	49
4.2. Statistik Deskriptif .....	51
4.3. Hasil analisis data .....	54
4.3.1. Pengembangan Model Berbasis Teori.....	54
4.3.2. Pengembangan Diagram Alur Untuk Menunjukkan Hubungan Kausalitas.....	54
4.3.3. Konversi Diagram Alur Ke Dalam Persamaan Struktural dan Spesifikasi model pengukuran.....	55
4.3.4. Pemilihan matriks input dan Teknik Estimasi Model.....	56
4.3.5. Mengevaluasi problem identifikasi.....	57
4.3.6. Evaluasi <i>goodness-of-fit model</i> .....	57
4.3.6.1. Faktor Desentralisasi.....	57
4.3.6.2. Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi.....	60
4.3.6.3. Faktor Kinerja.....	63
4.3.6.4. Pengujian Asumsi.....	65
4.3.6.5. <i>Offending Estimates</i> .....	71
4.3.6.6. <i>Overall Model Fit</i> .....	72
4.3.6.7. <i>Strustural Model Fit</i> .....	74
4.3.7. Interpretasi dan Modifikasi Model.....	75
4.4. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan.....	75
4.4.1. Pengujian Hipotesis 1.....	75
4.4.2. Pengujian Hipotesis 2.....	77
4.4.3. Pengujian Hipotesis 3.....	77
4.4.4. Pengujian Hipotesis 4.....	78
V. KESIMPULAN, IMPLIKASI, KETERBATASAN DAN SARAN.....	83
5.1. Kesimpulan .....	83

5.2. Keterbatasan.....	84
5.3. Implikasi.....	85
5.4. Saran.....	86
DAFTAR PUSTAKA .....	87
LAMPIRAN	

## DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
2.1. Kerangka Pemikiran Teoritis Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja	35
3.1. Diagram Alur Hubungan Kausal Antara Desentralisasi Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja	42
4.1. Model Konseptual	54
4.2. Diagram Alur Hubungan Kausal Antara Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja	55
4.3. Hasil Estimasi Model Pengukuran Faktor Desentralisasi	58
4.4. Hasil Estimasi Model Pengukuran Faktor SPA	61
4.5. Hasil Estimasi Model Pengukuran Faktor Kinerja	63
4.6. Hasil Estimasi <i>Full Latent Variable Model</i>	72
4.7. <i>Unconstrained Model</i>	80
4.8. <i>Constrained Model</i>	81

## DAFTAR TABEL

	Halaman
TABEL 2.1. Ikhtisar Beberapa Penelitian Terdahulu	33
TABEL 3.1. Spesifikasi Model Pengukuran Dan Persamaan Struktural	43
TABEL 3.2. Kriteria-kriteria dan Batasan Overall Model Fit	45
TABEL 4.1. Profil Responden	50
TABEL 4.2. Statistik Deskriptif	51
TABEL 4.3. Hasil Pengujian Non Respon Bias dengan ANOVA	53
TABEL 4.4. Spesifikasi Model Pengukuran dan Persamaan Struktural	56
TABEL 4.5. Evaluasi Factor Loading & Kriteria-kriteria Overall Measurement Model Faktor Desentralisasi	58
TABEL 4.6. Hasil Perhitungan Composite Reliability dan Variance Extacted Faktor Desentralisasi	60
TABEL 4.7. Evaluasi Factor Loading & Kriteria-kriteria Overall Measurement Model Fit Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi	61
TABEL 4.8. Hasil Perhitungan Composite Reliability dan Variance Extacted Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi	63
TABEL 4.9. Evaluasi Factor Loading & Kriteria-kriteria Overall Measurement Model Fit Faktor Kinerja	64
TABEL 4.10 Hasil Perhitungan Composite Reliability dan Variance Extacted Faktor Kinerja	65
TABEL 4.11. Hasil Pengujian Normalitas Data	67
TABEL 4.12. Hasil Pengujian Univariate Outliers	69
TABEL 4.13. Deteksi Multivariate Outliers dengan Mehalanobis	70
TABEL 4.14. Overall Model Fit Indices	72
TABEL 4.15. Evaluasi Kriteria-Kriteria Overall Model Fit	73
TABEL 4.16. Structural Estimates	74

## DAFTAR LAMPIRAN

### LAMPIRAN

- A. CFA DESENTRALISASI
- B. CFA SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI
- C. CFA KINERJA
- D. *FULL LATENT VARIABLE MODEL*

## BAB I

### PENDAHULUAN

#### 1.1 Latar Belakang

Reformasi di berbagai bidang yang sedang berlangsung di Indonesia telah membuka peluang untuk menciptakan sistem pemerintahan yang lebih demokratis. Konsekuensinya adalah akan berkurangnya peran pemerintah pusat, dan bertambahnya peran pemerintah daerah. Berbagai urusan pemerintah akan didesentralisasikan kepada pemerintah daerah. Dengan demikian di masa mendatang pemerintah daerah akan memiliki otonomi yang lebih luas.

Perkembangan akuntansi sektor publik, khususnya di Indonesia semakin pesat dengan adanya era baru dalam pelaksanaan otonomi daerah dan desentralisasi fiskal. Salah satu ketetapan MPR yaitu Tap MPR Nomor XV/MPR/1998 tentang "Penyelenggaraan Otonomi Daerah; Pengaturan, Pembagian dan Pemanfaatan Sumber Daya Nasional yang Berkeadilan serta Perimbangan Keuangan Pusat dan Daerah dalam Kerangka Negara Kesatuan Republik Indonesia" merupakan landasan hukum bagi dikeluarkannya UU No.22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah, dan UU No. 25 Tahun 1999 tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah sebagai dasar penyelenggaraan Otonomi Daerah.

Kedua Undang-undang tersebut memberikan pengertian bahwa pada dasarnya otonomi daerah maupun desentralisasi manajemen ditujukan untuk memberikan keleluasaan kepada Pemerintah Daerah untuk melaksanakan fungsi

pelayanan kepada masyarakat dalam rangka meningkatkan kesejahteraan. Hakekat semangat otonomi ini harus tercermin dalam pengelolaan keuangan daerah mulai dari proses perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pengendalian dan evaluasi. Pengawasan dan pengendalian dalam pengelolaan anggaran daerah pada dasarnya dimaksudkan agar setiap rupiah yang dibelanjakan pemerintah berdampak terhadap kepentingan dan kebutuhan publik dan dapat dipertanggungjawabkan kepada publik. Dalam kaitan ini, jelas keberadaan data dan informasi menjadi sangat penting agar kinerja penyelenggaraan anggaran daerah dapat dievaluasi. Hasil evaluasi tersebut merupakan umpan balik bagi perbaikan kinerja di masa yang akan datang. Hal ini sejalan dengan diberlakukannya Undang-undang No 22 tahun 1999 dan Undang-undang No 25 tahun 1999.

Misi utama kedua undang-undang tersebut adalah desentralisasi. Desentralisasi tidak hanya berarti pelimpahan wewenang dari pemerintah pusat ke pemerintah yang lebih luas tetapi juga pelimpahan beberapa wewenang pemerintah ke pihak swasta dalam bentuk privatisasi (Mardiasmo, 2002).

Secara teoritis, desentralisasi ini diharapkan akan menghasilkan dua manfaat nyata yaitu: *pertama*, mendorong peningkatan partisipasi, prakarsa dan kreativitas masyarakat dalam pembangunan, serta mendorong pemerataan hasil-hasil pembangunan (keadilan) di seluruh daerah dengan memanfaatkan sumber daya dan potensi yang tersedia dimasing-masing daerah. *Kedua*, memperbaiki alokasi sumber daya produktif melalui pergeseran peran pengambilan keputusan publik ke tingkat pemerintah yang lebih rendah yang memiliki informasi yang

lengkap (Shah, 1997). Hasil penelitian Huther dan Shah (1998) di 80 negara menunjukkan bahwa desentralisasi memiliki korelasi positif dengan kualitas pemerintah dalam (Mardiasmo, 2002).

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 (Nugroho, 2000). Begitu sebaliknya sistem pemerintahan sentralisasi yang ketat selain hanya menimbulkan pemerintahan biaya tinggi, juga diyakini tidak mampu menjawab tantangan zaman.

Sistem pemerintahan sentralisasi selama ini telah menimbulkan berbagai masalah. Hal ini bisa terjadi karena kurangnya pengawasan akibat *scope* pengawasannya yang terlalu luas. Diberbagai bidang banyak terjadi kebocoran, namun hal ini lebih dianggap sebagai kesalahan di aspek moralnya. Tidak banyak pihak yang menyadari bahwa masalah kebocoran sebagai sebuah persoalan kegagalan administrasi, sebenarnya lebih banyak masalah berkaitan dengan metode pengelolaan, metode pembukuan dan metode pengawasan keuangan negara itu sendiri (Revrison, 1998).

Menurut Nugroho (2000), pelaksanaan desentralisasi di Indonesia masih perlu disempurnakan, secara khusus dalam penetapan daerah otonom. Tidaklah efektif terdapat dua daerah otonom yang bertingkat yaitu propinsi dan kabupaten/kotamadya. Desentralisasi yang bertingkat akan menyebabkan ketidakseimbangan tingkat tanggung jawab, sehingga otonomi lebih efektif bila dilaksanakan di Kabupaten/Kotamadya. Seperti pendapat Miah dan Mia (1996),

yang menyatakan bahwa pendelegasian dan tanggung jawab dari tiap manajemen ke level manajemen yang lebih rendah akan membawa konsekuensi yang semakin besar tanggung jawab manajer tingkat rendah terhadap implementasi keputusan yang dibuat. Di samping itu tujuan organisasi juga ditentukan oleh manajer itu sendiri, sedangkan alat yang digunakan untuk mencapai tujuan 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 (Van de Ven dalam Miah dan Mia, 1996).

Strategi desentralisasi merupakan salah satu alat dalam pengendalian manajemen yang paling sering digunakan organisasi untuk mendorong dan membantu manajer dalam pencapaian kinerja (Subramaniam dan Mia, 2001) selain pengendalian akuntansi (Miah dan Mia, 1996). Sedangkan 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 & Weick (1987); Bromwich (1990) hubungan antara struktur organisasi dan sistem pengendalian menitikberatkan pada efektifitas perencanaan dan pengambilan keputusan dalam organisasi

Penelitian ini menekankan pada hubungan antara struktur organisasi (desentralisasi), sistem pengendalian akuntansi dan kinerja dalam suatu

organisasi. Peneliti-peneliti terdahulu telah mendokumentasikan hasil yang tidak konsisten. Gordon dan Narayanan (1984) tidak menemukan hubungan yang signifikan antara struktur organisasi (desentralisasi) dengan penggunaan sistem akuntansi. Hal ini tidak konsisten dengan hasil 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 yang lebih bawah (*Middle and lower level*).

Literatur penelitian terdahulu yang digunakan sebagai acuan dalam penelitian ini hampir semuanya menggunakan sampel organisasi sektor swasta yang berorientasi laba. Menurut Mia dan Goyal (1991), hasil penelitian tersebut tidak mencerminkan dan tidak mewakili seluruh organisasi (*ungeneralize*), dalam arti bahwa hasil penelitian tersebut tidak semuanya menghasilkan kesimpulan yang sama jika diterapkan pada organisasi sektor publik, karena adanya sifat dan karakteristik yang berbeda, yaitu:

1. Tujuan (*Objective*), tujuan organisasi sektor publik adalah memaksimalkan manfaat dan meminimumkan biaya sedangkan pada organisasi sektor privat adalah memaksimalkan laba.
2. Biaya dan Pendapatan (*Cost and Revinue*), pengaturan pengakuannya berdasarkan undang-undang yang relatif ketat terhadap biaya dan pendapatan

yang harus diakui, karena penetapannya dengan menggunakan mekanisme tertentu.

3. Pasar (*Market*), organisasi sektor publik umumnya bergerak pada pasar yang bersifat *monopolistic* atau *quasi monopolistic*.

Penelitian ini pada dasarnya merupakan replikasi dari penelitian Miah dan Mia (1996) dengan judul "*Decentralization Accounting Controls and Performance of Government Organization: A New Zealand Empirical Study*". Secara khusus penelitian ini dilakukan dengan dimotivasi faktor-faktor sebagai berikut: pertama, bahwa selama tahun belakangan ini pemerintah Indonesia telah mengambil beberapa langkah untuk meningkatkan kinerja pada sektor publik. Kedua, Masih sedikitnya penelitian pengendalian manajemen tidak pada organisasi laba (Wortman, 1979 dalam Miah dan Mia, 1996). Di samping itu untuk menguji kembali apakah dengan menggunakan teori yang sama tetapi dengan sampel dan lokasi yang berbeda akan menghasilkan penelitian yang sama sehingga memperkuat teori yang ada dan bisa digeneralisasikan (Abernethy dan Guthrie, 1994; Chong dan Kar, 1997). Berdasarkan hal tersebut di atas penelitian ini berjudul "Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan Terhadap Kinerja Unit Kantor Dinas: Sistem Pengendalian Akuntansi Sebagai Variabel Intervening"

## **1.2 Perumusan Masalah**

Penelitian mengenai hubungan struktur organisasi (desentralisasi) dengan sistem pengendalian akuntansi telah dilakukan oleh peneliti-peneliti terdahulu . Hasil penelitian mereka mendokumentasikan hasil yang tidak konsisten. Gordon

dan Narayanan (1984) tidak menemukan hubungan yang signifikan antara struktur organisasi (desentralisasi) dengan penggunaan sistem akuntansi. Hal ini tidak konsisten dengan hasil Chenhall dan Morris (1986); Miah dan Mia (1996) yang menyatakan bahwa ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja. Penelitian ini ingin melihat apakah fenomena tersebut juga terjadi di Indonesia. Seperti yang kita ketahui bahwa dengan resminya pemberlakuan UU No.22 tahun 1999 tentang Pemerintah Daerah maka telah resmi pula berlangsung proses pergeseran bandul pendelegasian dari lebih sentralisasi ke lebih desentralisasi. Dengan kata lain desentralisasi lebih besar porsi pada UU tersebut dibandingkan dengan UU yang mendahuluinya. Dari aspek keuangan proses tersebut difasilitasi oleh UU No. 25 tahun 1999 tentang perimbangan keuangan antara pemerintah pusat dan daerah. Di satu sisi adanya porsi desentralisasi yang lebih besar tersebut merupakan amanat reformasi yang telah disepakati, namun disisi lain tantangan atau implikasi atas desentralisasi tersebut bukan merupakan sesuatu yang mudah dilaksanakan, seperti membalik telapak tangan. Oleh karena itu diperlukan adanya pemahaman yang baik mengenai akuntansi dan perannya dalam pengendalian keuangan daerah.

Sistem pengendalian akuntansi dijadikan sebagai variabel *intervening* karena mencakup informasi akuntansi yang diperlukan untuk peningkatan kinerja organisasi. Dengan melakukan pengujian dampak tidak langsung variabel desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial melalui sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel *intervening*, maka permasalahan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah tingkat desentralisasi pengambilan keputusan berpengaruh terhadap sistem pengendalian akuntansi kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
2. Apakah sistem pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap kinerja manajerial kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
3. Apakah tingkat desentralisasi pengambilan keputusan berpengaruh terhadap kinerja manajerial kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
4. Apakah Sistem pengendalian akuntansi memediasi hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan

### **1.3 Tujuan Penelitian**

1. Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap sistem pengendalian akuntansi kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
2. Menguji pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja manajerial kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
3. Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial kantor dinas pada organisasi pemerintah di Kalimantan Selatan
4. Menguji sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel *intervening* pada hubungan desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial kantor dinas pada organisasi pemerintahan di Kalimantan Selatan

#### **1.4 Manfaat Penelitian**

1. Diharapkan dapat membantu para pengambil keputusan organisasi pemerintah dengan mempertimbangkan proses pelayanan publik yang efisien dan efektif.
2. Diharapkan dapat menelaah lebih jauh tentang sistem pengendalian akuntansi pada organisasi pemerintah .

## BAB II

### TELAAH LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

#### 2.1. Telaah Teoritis

##### 2.1.1. Desentralisasi dan Otonomi

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. Menurut Bruns and Waterhouse (1975) dalam Irfan Rahman (2002) tingkatan desentralisasi berbeda dalam setiap organisasi, sedangkan menurut Otley dan Wilkinson (1998) dan Shield dan Shield (1998) yang dikutip dari Sibrammaiam dan Mia (1999), menyatakan bahwa perbedaan tingkatan persepsi desentralisasi antara manajer dan organisasi dapat menyebabkan penurunan kinerja manajemen.

Manajemen pemerintahan yang cenderung birokratis menghadapi tuntutan perubahan karena dianggap kurang sesuai dengan perkembangan dinamik di era globalisasi. Menurut Osborn dan Gaebler (1992) dalam Irfan Rahman (2002), menyatakan dalam bukunya bahwa penyelenggaraan urusan pelayanan masyarakat hendaknya lebih dititikberatkan kepada kapasitas dan peran serta masyarakat ditingkat daerah atau wilayah, sehingga bentuk organisasi birokrasi sudah saatnya ditinjau kembali dan diarahkan pada bentuk organisasi yang terbuka atau fleksibel serta terdesentralisasi.

Desentralisasi menurut Miah dan Mia (1996) adalah seberapa jauh manajer yang lebih tinggi mengizinkan manajer di bawahnya untuk mengambil keputusan secara independen. Semakin kompleks permasalahan administrasi maka tugas dan tanggung jawab seharusnya didelegasikan ke manajer yang lebih rendah sehingga akan mengurangi beban pembuatan keputusan pada tingkat yang lebih tinggi.

Menurut Rondinelli dan Chema (dalam Sarundajang, 1999), desentralisasi adalah ....*the transfer of planning, decision making, or administrative units, semi autonomous and parastatal organizations.*

Secara umum desentralisasi terbagi menjadi dua: desentralisasi teritorial atau kewilayahan dan desentralisasi fungsional. 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 dengan demikian adalah prinsip pendelegasian wewenang dari pusat ke bagian-bagiannya, baik bersifat kewilayahan maupun ke fungsian. Prinsip ini mengacu pada fakta adanya *span of control* dari setiap organisasi sehingga organisasi perlu diselenggarakan secara bersama-sama.

Menurut Sarundajang (1999), terdapat empat bentuk desentralisasi, yaitu:

1. Desentralisasi menyeluruh (*comprehensive local government system*)

Dalam hal ini pelayanan pemerintah di daerah dilaksanakan oleh aparat-aparat yang mempunyai tugas bermacam-macam (*multy purpose local authority*). Aparat daerah-daerah melakukan fungsi-fungsi yang diserahkan oleh pemerintah pusat. Kesempatan berprakarsa atau berinisiatif untuk

melakukan pengawasan atas semua bagian terbuka dari aparat daerah sampai pusat. Aparat daerah melakukan pelayanan tugas-tugas aparat pusat sehingga terjadi pemindahan atau transformasi tugas-tugas dari aparat pusat ke aparat daerah.

2. Sistem kemitraan (*partnership system*)

Yaitu beberapa jenis pelayanan dilaksanakan langsung oleh aparat pusat dan beberapa jenis yang lain pula dilakukan oleh aparat daerah.

3. Sistem ganda (*dual system*)

Yaitu aparat melakukan pelayanan teknis secara langsung demikian pula aparat daerah.

4. 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 didalam melakukan kegiatan pemerintahan.

Secara garis besar, terdapat dua tipe penyelenggaraan pemerintahan. Pertama sentralistik dan kedua desentralistik. Diantara kedua ujung tersebut tersebar berbagai varian dari yang mendekati ke titik sentralistik hingga ke titik yang paling desentralistik. Sehingga tidak ada sentralisasi yang paling mutlak maupun desentralisasi total. Dalam praktek penyelenggaraan desentralisasi pemerintahan lebih efektif dengan meletakkan ukuran dari negara, dalam bentuk dua ukuran; jumlah penduduk dan luas negara. Bahkan dua variabel tersebut membangun ukuran kembar dari desentralisasi. Tuntutan desentralisasi

berbanding lurus dengan ukuran negara. Jadi, semakin besar jumlah penduduk dan semakin luas negara akan semakin membutuhkan desentralisasi.

Desentralisasi dan otonomi adalah kata yang paling bisa dipertukarkan. Otonomi berasal dari bahasa Yunani *autos* dan *nomos*. Kata pertama berarti sendiri dan kata kedua berarti perintah. Otonomi berarti memerintah sendiri. Dalam wacana administrasi publik daerah otonom sering disebut *local self government*. Daerah otonom praktis berbeda dengan daerah saja yang merupakan penerapan dari kebijakan 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 otonom, yaitu:

1. Otonomi organik atau rumah tangga organik. Otonomi ini mengatakan bahwa rumah tangga adalah keseluruhan urusan-urusan yang menentukan mati hidupnya badan otonomi atau daerah otonomi.
2. Otonomi formal atau rumah tangga formal. Maksudnya adalah apa yang menjadi urusan otonomi itu tidak dibatasi secara positif. Satu-satunya pembatasan adalah daerah otonom yang bersangkutan tidak boleh 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 terinci atau secara tegas siapa 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 disertai suatu hak, wewenang, dan kewajiban untuk mengatur dan mengurus fungsi-fungsi pemerintahan di bidang tertentu.

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

Sedangkan menurut (Gary, 1989), alasan-alasan perlunya organisasi desentralisasi adalah sebagai berikut.

1. Desentralisasi memberikan top manajemen waktu yang lebih banyak pada keputusan strategik jangka panjang.
2. Desentralisasi dapat merespon suatu masalah yang timbul pada skala lokal dengan cepat dan efektif.
3. Desentralisasi akan memberikan kemudahan bagi manajer visi untuk mendapatkan informasi yang kompleks sehingga keputusan dapat diambil secara optimal.
4. Desentralisasi bisa dijadikan dasar training yang baik untuk calon top manajer dimasa yang akan datang.
5. Desentralisasi bisa dijadikan alat motivasi yang baik bagi manajer divisi.

Osborne dan Gaebler (1992), menyatakan bahwa organisasi yang menerapkan struktur desentralisasi jauh lebih fleksibel daripada yang sentralisasi, karena dapat memberikan respon lebih cepat terhadap lingkungan dan kebutuhan yang berubah. Selain itu, organisasi yang terdesentralisasi jauh lebih efektif, inovatif, dan menghasilkan semangat kerja yang tinggi, serta lebih produktif.

#### **2.1.2. Sistem Pengendalian Akuntansi**

Dalam menjalankan pemerintahan diperlukan struktur organisasi yang baik, banyak peneliti mengatakan bahwa masalah struktur organisasi adalah salah satu sumber pengendalian yang menjadi aspek penting dan berpengaruh pada tingkat *perceived control* yang dirasakan oleh anggota organisasi. Salah satu jenis pengendalian adalah pengendalian keuangan (*financial control*). Tujuannya adalah untuk menjamin bahwa langkah-langkah penyusunan dan pencatatan telah dilakukan dan terciptalah integritas finansial dari aktivitas organisasi. Untuk

memenuhi tujuan tersebut, maka aktivitas 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 dikarenakan kondisi yang ditemui bertolak belakang dengan yang direncanakan (Robert. N. Anthony, 1994 ).

Pengendalian finansial dapat dilakukan dengan dua cara, yaitu: (1) pengendalian finansial dengan sistem akuntansi (*financial control via the Accounting Sistem*); dan (2) pengendalian finansial dengan auditing (*financial control via auditing*).

Untuk tujuan pengendalian, sistem mempunyai beberapa karakteristik yaitu:

1. *Donor Restriction*, sistem akuntansi harus mampu memberikan jaminan kepada donor bahwa dana mereka hanya digunakan untuk kegiatan dengan tujuan spesifik.
2. *Double Entry*, sistem akuntansi seharusnya menggunakan sistem *Double entry* yaitu sebuah sistem dimana 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 cara untuk menjamin bahwa semua item telah dicatat.
3. *Consistenc with Budget*, sistem akuntansi seharusnya konsisten dengan budget. Budget 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 akun yang terdapat dalam budget. Manajemen biasanya membutuhkan informasi akuntansi yang lebih detail daripada yang terdapat dalam budget. Paling tidak sistem akuntansi minimal mencakup item-item yang terdapat dalam budget.

4. *Need for Integreted System*, sistem akuntansi harusnya menjadi bagian integral dari total sistem informasi akuntansi yang melaporkan baik input maupun ouput.

Cara pengendalian finansial yang lain adalah pengendalian finansial internal (Anthony, Robert N 1994). Pengendalian finansial internal mempunyai tujuan sebagai berikut (1) Meminimalisasi kemungkinan *finansial loss* yang disebabkan pencurian atau kejahatan, (2) Menjamin bahwa pengeluaran dan penerimaan uang serta penggunaan sumber daya organisasi telah sesuai dengan aturan yang ditetapkan oleh senior manajemen, (3) Menjamin bahwa aliran informasi dalam sistem adalah akurat.

Hasil penelitian Miah dan Mia (1996) terhadap unit bisnis organisasi pemerintahan di New Zaeland menyataka bahwa, adanya desentralisasi dalam pengambilan keputusan akan mendorong penggunaan sistem pengendalian akuntansi dalam organisasi tersebut. Karena dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi diharapkan keputusan yang diambil oleh manajemen

menjadi semakin handal, karena informasi disediakan sesuai dengan kebutuhan pengambilan keputusan.

### 2.1.3. Kinerja Organisasi Sektor Publik

Aspek penting dalam organisasi pemerintahan yang berhubungan dengan pengendalian adalah tercapainya efisiensi dan efektifitas dari pelayanan yang diberikan. Peningkatan kinerja organisasi merupakan *ultimate objective* dari pengendalian manajemen. Kinerja pada organisasi sektor publik adalah merupakan sesuatu hal yang kompleks. Dalam mengukur kinerja organisasi sektor publik selain menggunakan ukuran keuangan juga harus memperhatikan ukuran nonkeuangan dengan mengacu pada fungsi organisasi.

Robert N. Anthony (1994) menyatakan bahwa sistem pengendalian yang baik harus mempunyai karakteristik-karakteristik sebagai berikut:

#### 1. A Total System

Sistem pengendalian manajemen harus merupakan keseluruhan 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.

#### 2. Goal Congruence

Suatu prinsip dasar psikologi sosial adalah bahwa seseorang melakukan tindakan hanya yang sesuai dengan kepentingannya. Fungsi sistem pengendalian manajemen adalah mendorong agar tindakan seseorang dalam organisasi mencakup dua kepentingan sekaligus, yaitu: kepentingan individual dan

kepentingan organisasi secara keseluruhan. Kesesuaian antara tujuan individual manajer dengan tujuan organisasi secara keseluruhan disebut *goal congruence*. Terciptanya *perfect goal congruence* mungkin tidak pernah terjadi, tapi paling tidak sistem tersebut tidak menggunakan sistem evaluasi dan *reward* yang dapat menimbulkan ketidakkonsistenan antara tujuan individu dan tujuan organisasi secara keseluruhan.

### *3. Financial Framework*

Sistem pengendalian manajemen seharusnya dibangun sebagai suatu struktur finansial, yang berarti estimasi dan ukuran dalam satuan moneter. Hal ini bukan berarti bahwa pengendalian manajemen adalah sistem informasi akuntansi. Sistem informasi akuntansi hanya menyajikan informasi yang dapat digunakan sebagai alat bantu dalam pengambilan keputusan. Di samping ukuran moneter, ukuran non moneter bisa digunakan sebagai bagian yang penting dari sistem.

### *4. Rhythm*

Sistem pengendalian manajemen dilakukan secara rhytmatik, maksudnya tahap demi tahap harus dilakukan secara berurutan dan benar.

### *5. Intergration*

Sistem pengendalian manajemen seharusnya menjadi sistem yang terkoordinasi dan terintegrasi. Walaupun data dikumpulkan dari berbagai sumber dan digunakan untuk berbagai tujuan data tersebut harus bisa direkonsiliasi, sehingga menjadikan sistem pengendalian manajemen pada hakikatnya merupakan sistem tunggal.

Dalam pengukuran kinerja yang perlu diperhatikan adalah efesiensi, efektif dan ekonomis. Efesiensi adalah rasio output terhadap input. Efektifitas

merupakan hubungan antara output yang dihasilkan dari objek yang ditetapkan. Semakin besar kontribusi output yang dihasilkan oleh sub unit pada objek unit, maka sub unit tersebut dikatakan efektif.

Ada beberapa hal yang berhubungan dengan kinerja, yaitu sebagian organisasi menghubungkan pembayaran dengan kinerja, sebagian lainnya menggunakan informasi kinerja terutama sebagai perangkat manajemen yang digunakan secara kontinyu untuk meningkatkan operasi mereka, dan sebagian lain mengkaitkan operasi pembelanjaan mereka dengan hasilnya. Organisasi yang paling *enterpreneurial* berusaha untuk melakukan ketiga-tiganya (Osborne dan Gaebler, 1992)

#### **2.1.4. Mengukur Kinerja Organisasi Sektor Publik**

Tujuan utama organisasi sektor publik adalah memberikan pelayanan pada publik (*public service*), hal ini tidak berarti bahwa organisasi sektor publik tidak mempunyai tujuan yang bersifat finansial. Kinerja organisasi sektor publik selain diukur dengan ketaatannya terhadap anggaran yang telah ditentukan, juga diukur dengan menggunakan efisiensi dan efektivitas pelayanan yang diberikan kepada publik (*public spending*).

Tim Studi Pengembangan Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintahan (AKIP) yang dibentuk Badan Pengawasan Keuangan dan Pembangunan dalam rangka membuat panduan tentang penerapan *good governance* pada organisasi sektor publik di Indonesia, mendefinisikan kinerja sebagai kondisi yang harus diketahui dan diinformasikan kepada pihak-pihak tertentu untuk mengetahui tingkat pencapaian hasil suatu instansi, dihubungkan

dengan visi yang diemban suatu organisasi serta mengetahui dampak positif dan negatif suatu kebijakan operasional yang diambil (LAN dan BPKP, 2000). Stout (1993), yang dikutip dari Buku Petunjuk Pengukuran Kinerja Instansi Pemerintahan (LAN dan BPKP, 2000) menyatakan bahwa pengukuran kinerja merupakan proses mencatat dan mengukur pencapaian pelaksanaan kegiatan dalam arah pencapaian misi (*mission accomplishment*) melalui hasil-hasil yang ditampilkan berupa produk, jasa ataupun proses.

Menurut Peter (1996), dengan melakukan pengukuran, analisis dan evaluasi terhadap data yang berkaitan dengan kinerja, organisasi dapat menentukan alternatif strategi untuk mempertahankan atau meningkatkan efisiensi dan efektifitas suatu kegiatan sekaligus memberikan informasi obyektif kepada publik mengenai pencapaian hasil yang diperoleh. Setidaknya ada 5 (lima) manfaat mengukur kinerja suatu entitas pemerintahan, yaitu:

1. Meningkatkan mutu pengambilan keputusan
2. Meningkatkan mutu akuntabilitas internal
3. Meningkatkan akuntabilitas publik
4. Mendukung perencanaan strategis dan penetapan tujuan
5. Memungkinkan suatu entitas untuk menentukan penggunaan sumber daya secara efektif

Kinerja adalah kemampuan dalam mencapai target yang telah ditetapkan. Pada organisasi yang menggunakan strategi desentralisasi kepada unit-unit bisnis yang dibentuknya, pencapaian kinerja unit bisnis diharapkan dapat mempengaruhi kinerja secara keseluruhan organisasi, dengan asumsi strategi yang ditetapkan

pada unit bisnis sesuai dengan situasi dan kondisi eksternal dan internal yang ada pada lingkungan unit bisnis tersebut (Mia dan Clarke, 1999).

#### **2.1.5. Indikator Kinerja Organisasi Sektor Publik**

Salah satu metode dan indikator pengukuran kinerja manajemen yang dapat diterapkan pada organisasi sektor publik adalah pengukuran ekonomi, efisiensi dan efektivitas atau sering disebut *value for money*. Ekonomi menjelaskan hubungan antara sumber-sumber yang dikeluarkan atau yang dianggarkan untuk aktivitas dan hasil yang diperoleh dari sumber-sumber tersebut. Ekonomi berkaitan dengan input. Pengukuran ekonomi lebih lanjut mengindikasikan biaya, jumlah atau kualitas input yang digunakan dalam aktivitas manajemen (Small, 1996).

Menurut Simons (2000) ekonomi dan efisiensi berkaitan dengan (1) sumber daya yang digunakan dalam operasi telah diotorisasi dengan tepat, (2) sistem manajemen menyediakan pengendalian yang tepat atas biaya dan (3) biaya operasi telah sesuai jika dibandingkan dengan hasil yang dicapai.

Parker (1996) menyatakan bahwa, menyatakan bahwa, *Concept Statement* No2 dari *Government Accounting Standard Board* (1994) yang digunakan di Amerika Serikat membagi pengukuran kinerja dalam 3 (tiga) katagori indikator, yaitu:

1. *Measures of service efforts*, bagaimana sumber daya digunakan untuk melaksanakan berbagai program atau pelayanan jasa yang berguna.
2. *Measures of service accomplishment*, mengukur capaian dari program tertentu.

3. *Measures that related efforts to accomplishment*, mengukur efisiensi dan efektifitas operasi dan program yang dilakukan.

Mardiasmo (2000) menyatakan bahwa, untuk dapat mengukur kinerja organisasi sektor publik, maka perlu diketahui indikator-indikator kinerja yang digunakan sebagai dasar dalam melakukan penilaian kinerja. Mekanisme untuk menentukan indikator kinerja tersebut memerlukan beberapa hal sebagai berikut:

1. Sistem perencanaan dan pengendalian

Sistem perencanaan dan pengendalian meliputi proses, prosedur dan struktur yang memberi jaminan bahwa tujuan organisasi telah dijelaskan dan dikomunikasikan ke seluruh bagian organisasi dengan menggunakan rantai komando yang jelas yang didasarkan pada spesifikasi tugas pokok dan fungsi, kewenangan serta tanggung jawab.

2. Spesifikasi teknis dan standarisasi

Kinerja suatu kegiatan, program dan organisasi diukur dengan menggunakan spesifikasi teknis secara detail untuk memberikan jaminan bahwa spesifikasi teknis tersebut dijadikan sebagai standar penilaian.

3. Kompetensi teknis dan profesionalisme

Untuk memberikan jaminan terpenuhinya spesifikasi teknis dan standarisasi yang ditetapkan, maka diperlukan personel yang memiliki kompetensi teknis dan profesional dalam bekerja.

4. Mekanisme ekonomi dan mekanisme pasar

Mekanisme ekonomi terkait dengan pemberian penghargaan dan hukuman (*reward and punishment*) yang bersifat finansial, sedangkan mekanisme

pasar terkait dengan penggunaan sumber daya yang menjamin terpenuhinya *Value for money*. Ukuran kinerja sebagai dasar untuk memberikan penghargaan dan hukuman.

#### 5. Mekanisme Sumber daya manusia

Organisasi sektor publik perlu menggunakan beberapa mekanisme untuk memotivasi stafnya untuk memperbaiki kinerja personal dan organisasi.

#### **2.1.6. Desentralisasi Pengambilan Keputusan, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja Kantor Dinas.**

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 dkk, 1969; Negandhi dan Reimann, 1973). Untuk tujuan studi ini, pendelegasian didefinisikan sebagai seberapa jauh manajemen di level yang lebih tinggi memperbolehkan manajemen di level yang lebih rendah mengambil keputusan secara independen (Heller dan Yukl, 1969). Pendelegasian memberikan otoritas pengambilan keputusan disertai tanggung jawab kepada manajemen di level yang lebih rendah (bawahan) untuk mengambil tindakan-tindakan yang diperlukan. 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 manajemen. Thompson

(1970) menekankan perlunya desentralisasi sub unit-sub unit sebagai suatu respon struktural untuk mengatasi lingkungan yang tidak terduga. Gordon and 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. Maka, diperlukan lebih banyak sistem pengendalian akuntansi. Sebagai contoh Cushing dan Romey (1994) berpendapat bahwa pilihan struktur (misal tingkat desentralisasi) memiliki implikasi yang signifikan bagi sistem informasi akuntansi karena sistem tersebut harus membantu para manajer unit dalam pengambilan keputusan dan mengambil tindakan untuk mencapai sasaran-sasaran unit mereka (Kaplan dan Atkinson, 1989; Emmanuel *et al*, 1990; Gul *et al*, 1995) dalam (Miah dan Mia, 1996)

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 ke level yang lebih rendah. Agar kinerja dapat meningkat setelah dilakukannya desentralisasi pengambilan keputusan operasi, organisasi harus mengadopsi kontrol-kontrol yang diperlukan (Hill, 1988). Burns dan Waterhouse

(1975) mengatakan bahwa 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 dana efektifitas pelayanan yang diberikan kepada publik dapat digambarkan sebagai berikut; dengan desentralisasi, di mana 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 dari kantor pusat. Hal ini berarti dapat mereduksi waktu yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan dan mereduksi pengeluaran publik (*public expenditure*). Kemampuan untuk membuat keputusan yang benar sesuai dengan kebutuhan lokal akan mendorong terciptanya efektifitas pelayanan yang diberikan.

Sebagai konsekuensi desentralisasi di mana manajer sub unit lebih bertanggung jawab terhadap implementasi keputusan yang diambil maka manajer tersebut membutuhkan informasi akuntansi yang lebih banyak untuk mengendalikan aktifitas finansial sub unit, untuk menjamin bahwa tujuan yang ditetapkan dapat tercapai. Pengendalian finansial pada organisasi yang terdesentralisasi akan dapat dilakukan dengan relatif mudah dibandingkan dengan organisasi yang tersentralisasi karena lingkup pengendaliannya lebih sempit,

sehingga kontrol dapat dilakukan secara intensif yang akan mendorong tercapainya efisiensi.

Tercapainya efisiensi dan efektifitas pelayanan yang diberikan kepada publik adalah indikator kinerja organisasi pemerintah. Peneliti-peneliti masalah struktur organisasi dan sistem pengendalian akuntansi sepakat bahwa desentralisasi mempunyai efek yang cukup positif terhadap kinerja. Miah dan Mia (1998) berpendapat bahwa desentralisasi memberikan insentif yang lebih besar pada *performance*, hal ini disebabkan adanya manajer unit yang diberikan kewenangan untuk menetapkan tujuan dari unitnya sehingga manajer tersebut akan lebih bertanggung jawab terhadap tujuan yang telah ditetapkan.

Dengan desentralisasi di mana lingkup pengendalian yang relatif lebih sempit akan memberikan pada anggota organisasi suatu perasaan bahwa mereka dikontrol dengan tingkat yang relatif lebih tinggi sehingga akan mempekecil kemungkinan pemborosan penggunaan sumber daya organisasi, yang berarti meningkatkan efisiensi.

Desentralisasi akan menjadikan manajer lebih terfokus dan tahu kebutuhan lokal. Manajer pada kondisi ini akan mengambil keputusan yang benar-benar sesuai dengan kebutuhan lokal. Hal ini akan mendorong terciptanya efektifitas pelayanan yang diberikan kepada publik.

Seiring dengan meningkatnya otoritas yang didelegasikan kepada kepala dinas di organisasi pemerintah, mereka juga semakin bertanggung jawab untuk kinerja bagi departemennya. Sehingga meningkatkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi di kantor-kantor dinas.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi bisa meningkatkan perencanaan dan kontrol aktivitas organisasi dengan lebih baik, sehingga meningkatkan kinerja organisasi. Literatur-literatur tentang sistem informasi akuntansi semakin memperhatikan akurasi pengambilan keputusan organisasi. Sebagai contoh Martin (1994) mengatakan bahwa tujuan informasi akuntansi adalah meningkatkan penilaian dan keputusan dengan lebih baik oleh pemakai informasi. Macintosh (1994) mengatakan bahwa sistem akuntansi merupakan bagian yang sangat penting dalam spektrum mekanisme kontrol keseluruhan yang digunakan untuk memotivasi, mengukur, dan memberi sanksi tindakan-tindakan para manajer dan karyawan di organisasi. Demikian pula Miah dan Goyal (1990) berpendapat bahwa sistem akuntansi yang efektif adalah prasyarat 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). Hal ini menggambarkan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi dalam jumlah yang lebih banyak akan menyebabkan peningkatan kinerja organisasi dengan mendorong pengambilan keputusan dan kontrol aktivitas keuangan oleh para manajer dengan cara lebih baik.

Dalam konteks sektor publik, pendelegasian otoritas dan tanggung jawab oleh *head office* (HO) departemen pemerintah ke kantor-kantor dinas bisa memiliki dua konsekuensi. Pertama, karena pendelegasian, para manajer kantor dinas diminta membuat keputusan operasi dalam jumlah lebih banyak, sehingga semakin banyak 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 dinas yang menyebabkan semakin banyaknya penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Kedua, peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan para kepala kantor dinas 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 dinas mengestimasi biaya dan probabilitas keberhasilan rencana tertentu dan memilih alternatif terbaik di tiap kasus.

#### **2.1.7. Desentralisasi Pengambilan Keputusan dan Kinerja Kantor Dinas**

Williamson (1970 dan 1975) mengatakan bahwa desentralisasi pengambilan keputusan memiliki implikasi kinerja yang jangkauannya luas bagi organisasi secara keseluruhan. Gordon dan Miller (1976) berpendapat bahwa desentralisasi pengambilan keputusan di antara manajer bertujuan meningkatkan kinerja mereka dengan mendorong mereka untuk mengembangkan kemampuan khas mereka untuk menangani kondisi-kondisi lokal yang tidak menentu. Mukhi *et al* (1988) mengatakan bahwa desentralisasi memungkinkan para manajer secara efektif menangani peristiwa-peristiwa, bertindak tanpa menunggu dan meningkatkan kualitas keputusan yang mendorong ke kinerja yang lebih baik.

Davis dan Newstrom (1975) juga mendukung peran desentralisasi dalam meningkatkan kinerja manajerial. Dalam lingkungan pengambilan keputusan yang terdesentralisasi, kantor pusat bisa meminta para manajer bertanggung jawab atas kinerja operasi yang menjadi tanggung jawab mereka. Para manajer di lingkungan

seperti itu akan memiliki dorongan yang lebih besar untuk meningkatkan efisiensi karena mereka bisa menekankan sasaran mereka sendiri dan mengembangkan gaya manajemen mereka sendiri untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan di tempat mereka sendiri. Dalam kasus organisasi-organisasi pemerintah, derajat desentralisasi yang tepat di kantor-kantor dinas akan membantu para kepala kantor dinas merespon dengan tepat waktu terhadap situasi-situasi setempat, sehingga membuat proses pemerintah menjadi lebih mudah beradaptasi dan responsif terhadap perubahan-perubahan kebutuhan lingkungan. Williamson (seperti yang dikemukakan oleh Hill, 1988) selanjutnya mengatakan bahwa otonomi pengoperasian yang diberikan kepada para manajer menciptakan lingkungan organisasi internal yang kondusif untuk menumbuhkan perilaku meminimalkan biaya. Di organisasi-organisasi pemerintah, perilaku meminimalkan biaya sangat penting agar biaya penyediaan pelayanan kepada publik bisa efektif. Berdasarkan pembahasan di atas, Miah dan Mia (1998) berpendapat bahwa kinerja cenderung meningkat dengan meningkatnya desentralisasi pengambilan keputusan di level kantor dinas. Pendapat ini sesuai dengan pendapat Hill (1988) bahwa desentralisasi mendorong ke peningkatan kinerja di organisasi yang kompleks dan besar.

#### **2.1.8. Mediasi variabel sistem pengendalian akuntansi terhadap hubungan desentralisasi pengambilan keputusan dan kinerja**

Hipotesis yang dibangun pada sub bab ini memfokuskan pada pengaruh mediasi variabel sistem pengendalian akuntansi terhadap hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan dan kinerja. Miah dan Mia (1996),

menemukan bahwa sistem pengendalian akuntansi berperan sebagai mediator pada hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan dan kinerja. Kesimpulan penelitian yang dilakukan oleh Miah dan Mia (1996) adalah, ketika desentralisasi pengambilan keputusan meningkat, penggunaan sistem pengendalian akuntansi juga meningkat. Kesimpulan ini didasari oleh argumen bahwa ketika desentralisasi pengambilan keputusan tinggi, penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu manajer untuk mendapatkan informasi yang lebih bermanfaat untuk meningkatkan akurasi pengambilannya.

Lebih lanjut Hill (1988) menyimpulkan bahwa pada organisasi yang kompleks dan berskala besar, kebijakan desentralisasi kepada unit bisnis memacu meningkatkan kinerja dan dapat mendorong peningkatan kinerja diorganisasi yang lebih besar dan kompleks. Subrammaniam dan Mia (2001) juga menemukan bahwa strategi desentralisasi merupakan salah satu alat dalam pengendalian manajemen yang paling sering digunakan organisasi untuk mendorong dan membantu manajer dalam pencapaian kinerja. Dari penjelasan tersebut, dapat disimpulkan bahwa semakin tinggi level desentralisasi pengambilan keputusan, maka semakin tinggi pula penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Hal ini mengimplikasikan bahwa sistem pengendalian akuntansi dapat berperan sebagai variabel *intervening* pada hubungan antara desentralisasi terhadap kinerja.

## **2.2. Penelitian Terdahulu**

Penelitian yang berkaitan dengan desentralisasi pengambilan keputusan maupun sistem pengendalian akuntansi serta tentang kinerja telah dilakukan oleh para peneliti pada berbagai jenis dan karakteristik organisasi yang berbeda. Tabel

2.1 dibawah akan meringkas dan mengikhtisarkan beberapa penelitian yang berkaitan langsung dengan penelitian ini.

Waterhouse dan Tiessen (1978) dalam penelitiannya "*A Contingency Framework For Management Accounting Systems Research*" menyimpulkan bahwa struktur organisasi lingkup luas tergantung pada konteks dan struktur alternatif dalam menciptakan kebutuhan pengendalian yang berbeda. Chenhall dan Morris (1986) menemukan bahwa desentralisasi berhubungan dengan *aggregate information*, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dengan scope serta informasi tepat waktu. Van de Ven (dalam Miah dan Mia, 1996) menyimpulkan bahwa struktur organisasi berupa desentralisasi merupakan salah satu bentuk struktur organisasi yang efisien dan efektif untuk mengatasi kegagalan administrasi. Menurut Hill (1988) pada organisasi yang kompleks dan berskala besar, kebijakan desentralisasi kepada unit bisnis memacu meningkatnya kinerja dan dapat mendorong peningkatan kinerja di organisasi yang lebih besar dan kompleks. Subrammaniam dan Mia (2001) juga menemukan bahwa strategi desentralisasi merupakan salah satu alat dalam pengendalian manajemen yang paling sering digunakan organisasi untuk mendorong dan membantu manajer dalam pencapaian kinerja. Miah dan Mia (1996) menyatakan bahwa ada hubungan antara struktur organisasi dengan pengendalian akuntansi dan kinerja.

Penelitian yang dilakukan di Indonesia oleh Susrani (2002) menyimpulkan bahwa desentralisasi merupakan variabel penting dalam penyusunan Sistem Akuntansi Manajemen. Namun gagal membuktikan bahwa desentralisasi mempunyai pengaruh langsung terhadap karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen

akan *broad scope*. Sementara itu, Rahman (2001) menemukan karakteristik informasi *broad scope* dan *aggregation* merupakan variabel penting dalam memediasi hubungan antara ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial.

Penelitian tentang desentralisasi pengambilan keputusan, pengendalian akuntansi dan kinerja dapat diringkas dalam tabel 2.1 di bawah ini

**Tabel 2.1**  
**IKHTISAR PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU**

No	Peneliti	Thn	Obyek penelitian	Alat analisis	Temuan hasil penelitian
1	Chenhall dan Morris	1986	Perusahaan manufaktur	Regresi dan path analisis	-desentralisasi berhubungan dengan aggregate information, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dengan scope serta informasi tepat waktu -pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan ketergantungan organisasi merupakan hal tidak berhubungan secara langsung dengan desentralisasi
2	Waterhouse dan Tiessen	1978	Perusahaan manufaktur	Path analysis	Struktur organisasi lingkup luas tergantung pada kontek dan struktur alternatif dalam menciptakan kebutuhan mekanisme pengendalian yang berbeda
3	L. Mia dan Chenhall	1994	Perusahaan manufaktur	Analysis regresi	Ada hubungan yang signifikan diantara functional area penggunaan informasi secara luas terhadapkeseluruhan scope SAM yang mempengaruhi kinerja manajerial
4	Miah dan Mia	1996	Kantordiskrit pemerintahan	Path analysis	Desentralisasi dalam pengambilan keputusan akan mendorong penggunaan sistem pengendalian akuntansi dalam organisasi tersebut Semakin besar Penggunaan sistem akuntansi semakin tinggi tingkat desentralisasi pengambilan keputusan maka semakin baik kinerja organisasi tersebut
5	Aulia Fuad Rahman	2001	Perusahaan Manufaktur	Path analysis	Karakteristik informasi broadscope dan aggregation sistem akuntansi manajemen merupakan variabel penting dalam memediasi hubungan antara ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi terhadap kinerja manajerial

Penelitian ini berbeda dengan penelitian Miah dan Mia (1996), dalam hal (1) penelitian ini menggunakan obyek kepala kantor dinas di kabupaten dan kota seluruh propinsi Kalimantan Selatan, sementara penelitian Miah dan Mia (1996) obyek penelitian yang digunakan adalah kepala kantor diskrit di lima kantor diskrit pemerintahan di New Zealand. Hal ini dilakukan untuk menguji kembali apakah dengan teori yang sama tetapi dengan sampel dan lokasi yang berbeda akan menghasilkan penelitian yang sama sehingga memperkuat teori yang ada dan bisa digeneralisasikan (Abernethy dan Guthrie, 1994; Chong dan Kar, 1997). (2) alat analysis yang digunakan, dalam penelitian Miah dan Mia (1996) teknik analisis data yang digunakan adalah *path analysis*, sementara penelitian ini menggunakan *Structural equation model* (SEM). SEM dipilih karena mampu menguji model yang terhitung rumit secara simultan, maksudnya terdapat hubungan kausal antar variabel yang tidak bersifat langsung (*direct effects*) tapi berupa hubungan mediasi (*mediating effects*) atau bahkan hubungan moderasi (*moderating effects*). Disamping itu, SEM mengakomodir pegujian kesalahan pengukuran (*measurement error*) setiap indikator sehingga validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dan data yang digunakan dalam analisis dapat diukur secara akurat (Kline, 1998).

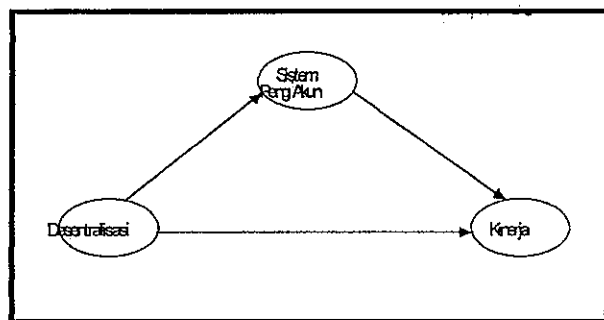
### 2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Sebagaimana dijelaskan sebelumnya bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi memainkan peranan yang penting, dalam arti bahwa meningkatnya desentralisasi di kantor dinas berhubungan dengan penggunaan

sistem pengendalian akuntansi yang lebih besar, yang pada gilirannya berhubungan dengan peningkatan kinerja.

Dari beberapa simpulan penelitian-penelitian terdahulu dan telaah teoritis yang diuraikan, maka diajukan bentuk model penelitian seperti gambar 2.1. yang merupakan kerangka konseptual dan sekaligus sebagai alur pikir perumusan hipotesis.

**Gambar 2.1**  
**KERANGKA PEMIKIRAN TEORITIS**  
**DESENTRALISASI, SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI DAN**  
**KINERJA KANTOR DINAS**



Sumber: Miah dan Mia (1996) hal. 183

#### 2.4. Hipotesis

Sesuai dengan telaah teoritis dan penelitian-penelitian terdahulu yang telah diuraikan dimuka, maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini sebagai berikut:

- H1** : Meningkatnya level desentralisasi pengambilan keputusan pada kantor dinas menyebabkan peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi
- H2**: Semakin besar penggunaan sistem pengendalian akuntansi di kantor dinas maka semakin baik kinerja manajerialnya.

**H3:** Meningkatnya desentralisasi pengambilan keputusan di level kantor dinas berhubungan dengan meningkatnya kinerja manajerial di kantor tersebut.

**H4:** Pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial dimediasi oleh sistem pengendalian akuntansi

Pembahasan yang menyebabkan dibuatnya hipotesis pertama dan kedua bisa digunakan untuk mengatakan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi memainkan peran yang penting dalam arti bahwa meningkatnya desentralisasi di kantor dinas berhubungan dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi yang lebih besar, yang pada gilirannya berhubungan dengan peningkatan kinerja. Secara keseluruhan, hubungan-hubungan yang diilustrasikan di gambar 1 ini diharapkan bisa menjelaskan paling tidak sebagian hubungan *bi-variate* antara desentralisasi dan kinerja (Chenhall dan Brownell, 1988). Untuk tujuan studi ini, peran penting penggunaan sistem pengendalian akuntansi didukung bila hipotesis pertama dan kedua signifikan dan dengan arah positif, sehingga bisa menjelaskan paling tidak sebagian hubungan antara desentralisasi dan kinerja serta mendukung diterimanya hipotesis ketiga dan keempat.

## **BAB III**

### **METODE PENELITIAN**

#### **3.1 Jenis dan Sumber Data**

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer. Data primer adalah data yang dikumpulkan dan diolah secara langsung oleh peneliti dan bersumber dari jawaban responden atas beberapa pertanyaan tentang desentralisasi pengambilan keputusan, sistem pengendalian akuntansi, dan kinerja.

Responden penelitian ini adalah kepala dinas pada kabupaten dan kota seluruh Propinsi Kalimantan Selatan. Pemilihan responden ini selain mengikuti acuan penelitian sebelumnya juga didasarkan pada *job description* di lapangan. Para kepala dinas dipilih sebagai responden karena mereka yang berfungsi menjabarkan keputusan-keputusan strategis yang diambil kepala kabupaten dan kota atau disebut juga *front line officer*

#### **3.2 Populasi**

Populasi yang digunakan dalam penelitian ini adalah seluruh kepala dinas dari instansi-instansi pemerintah yang berkedudukan di kabupaten dan kota seluruh Propinsi Kalimantan Selatan yang terdiri dari 10 kabupaten dan 2 kota, yaitu Kabupaten Banjar, Batola, Kotabaru, Hulu Sungai Selatan, Hulu Sungai Utara, Tanah laut, Tapin, Tabalong, Balangan, Tanah Bumbu dan Kota Banjarmasin serta Kota Banjarbaru. Berdasarkan Buku Informasi Kelembagaan Kalimantan Selatan tahun 2002, yang diterbitkan oleh Pemerintah Propinsi Kalimantan Selatan terdapat 151 kepala dinas dari 10 kabupaten dan 2 Kota

tersebut di atas. Sehingga ukuran populasi penelitian ini adalah 151. Berdasarkan data yang dibagikan diperoleh 109 kuesioner yang dapat diolah dalam penelitian ini

### **3.3 Metode Pengumpulan Data**

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan metode *survey* melalui penyebaran kuesioner yang didistribusikan secara langsung oleh peneliti. Dari segi rekonstruksi pertanyaan, bentuk kuesioner terdiri dari kuesioner dengan pertanyaan terkait (angket terstruktur). Data ini diperoleh melalui kuesioner yang dibagikan ke setiap responden. Responden menjawab pertanyaan yang diajukan pada kuesioner tersebut dan memilih satu yang paling tepat dari berbagai alternatif yang jawaban yang disediakan tanpa memberikan jawaban lain, kuesioner bentuk ini lebih menarik bagi responden karena kemudahannya dalam memberikan jawaban dan juga waktu yang digunakan untuk menjawab lebih singkat.

### **3.4 Definisi Operasional Variabel**

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini adalah meliputi variabel desentralisasi pengambilan keputusan dan sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel independen/eksogen. Variabel dependen/endogen yang digunakan adalah kinerja. Dalam penelitian ini digunakan instrumen penelitian yang telah dikembangkan oleh penelitian sebelumnya, sehingga validitas dan reliabilitas instrumen telah diuji. Namun demikian, untuk mengetahui konsistensi dan akurasi instrumen tersebut, maka dalam penelitian ini dilakukan pengujian kembali realibilitas dan validitas instrumen

### **3.4.1. Desentralisasi Pengambilan Keputusan**

Desentralisasi pengambilan keputusan berarti seberapa jauh manajemen di level yang lebih tinggi memperbolehkan manajemen di level yang lebih rendah mengambil keputusan secara independen (Heller dan Yukl, 1969 dalam Miah dan Mia, 1996). Variabel desentralisasi pengambilan keputusan diukur dengan instrumen yang sudah digunakan oleh peneliti-peneliti sebelumnya (Gordon dan Narayana, 1984; Gul dan Chia, 1994; Gul dkk, 1995; Chia, 1995; Miah dan Mia, 1996). Variabel ini diukur dengan menggunakan lima pertanyaan guna mengetahui sejauh mana pengambilan keputusan didelegasikan pada kepala dinas.

Kelima pertanyaan tersebut: pengambilan keputusan keuangan (misal: penggantian perlengkapan kantor), pengambilan keputusan mengenai operasi sehari-hari (misal: pembelian alat tulis kantor), pengambilan keputusan mengenai training dan pengembangan staf kantor dan anggaran yang diperlukan, pengambilan keputusan mengenai alokasi sumber daya (dana) untuk hal-hal diluar yang dianggarkan, pengambilan keputusan yang berhubungan dengan personel (promosi karyawan dan pemecatan karyawan).

Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan lima (1 sampai dengan 5) skala likert. Satu berarti tidak ada pendelegasian, dua berarti pendelegasian sebagian kecil, tiga berarti pendelegasian separuh, empat berarti pendelegasian sebagian besar, dan lima pendelegasian penuh.

### **3.4.2. Sistem Pengendalian Akuntansi**

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi adalah terkait dengan pengintegrasian aktivitas fungsional ke dalam sistem organisasi secara

keseluruhan. Variabel penggunaan sistem pengendalian akuntansi diukur dengan instrumen yang sudah digunakan peneliti-peneliti sebelumnya (Khandwala, 1972; Chenhall dan Morris, 1986; Miah dan Mia, 1996). Variabel ini diukur dengan menggunakan enam pertanyaan dengan tujuan mengukur intensitas penggunaan system pengendalian akuntansi guna membantu pengambilan keputusan pada kantor dinas. Keenam pertanyaan tersebut adalah: pengendalian kualitas operasi, pengendalian operasi, pemeriksaan intern terhadap keuangan kantor, evaluasi sistematis terhadap kinerja staf senior, penetapan target operasi, dan penyusunan rencana operasi.

Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan lima (1 sampai dengan 5) skala likert. Satu berarti tidak pernah menggunakan item-item pengendalian, dua berarti jarang menggunakan item-item pengendalian, tiga berarti kadang-kadang menggunakan item-item pengendalian, empat sering menggunakan item-item pengendalian, lima berarti selalu menggunakan item-item pengendalian.

#### **3.4.3. Kinerja Manajerial**

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); Brownel (1983); Brownell & Hirst (1968); Brownell & Mc James (1986); Riyanto (1995); Miah & Mia (1996); Nazarudin (1998) Penggunaan *self-rating* dalam pengukuran kinerja untuk menghindari kemungkinan pengukuran kinerja yang tidak representatif (Honeman, 1979). Karena jika digunakan *superior rating* ada kemungkinan

superior tersebut kurang memahami kondisi sebenarnya. Meskipun pendekatan *self-rating* mempunyai kelemahan yaitu kemungkinan responden memilih skor cenderung melebihi skor yang sebenarnya (*leniency bias*). Namun minimal pendekatan ini dapat digunakan sebagai pengganti yang baik dari ketidakadaan *hard-objective data* (Des dan Robinson, 1984).

Pengukuran ini menggunakan sembilan pertanyaan, yaitu : Pemilihan staf, perencanaan, pengawasan, perwakilan, investigasi, koordinasi, negosiasi, evaluasi, dan kinerja secara keseluruhan. Ukuran kinerja dari responden diukur dengan menggunakan lima (1 sampai dengan 5) skala likert. Satu berarti jauh di bawah rata-rata, dua berarti sedikit dibawah rata-rata, tiga berarti sama dengan rata-rata kinerja rekan anda, empat berarti sedikit dibawah rata-rata, lima berarti jauh diatas rata-rata.

### **3.5 Teknik Analisis Data**

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah *structural equation modeling* (SEM). SEM dipilih karena mampu menguji model yang terhitung rumit secara simultan, maksudnya terdapat hubungan kausal antar variabel yang tidak bersifat langsung (*direct effects*) tapi berupa hubungan mediasi (*mediating effects*) atau bahkan hubungan moderasi (*moderating effects*). Disamping itu, SEM mengakomodir pegujian kesalahan pengukuran (*measurement error*) setiap indikator sehingga validitas dan reliabilitas instrumen penelitian dan data yang digunakan dalam analisis dapat diukur secara akurat (Kline, 1998). Prosedur analisis data dengan SEM mengacu kepada 7 tahap analisis dari Hair *et al* (1995), sebagai berikut:

### 3.5.1. Pengembangan Model Berbasis Teori

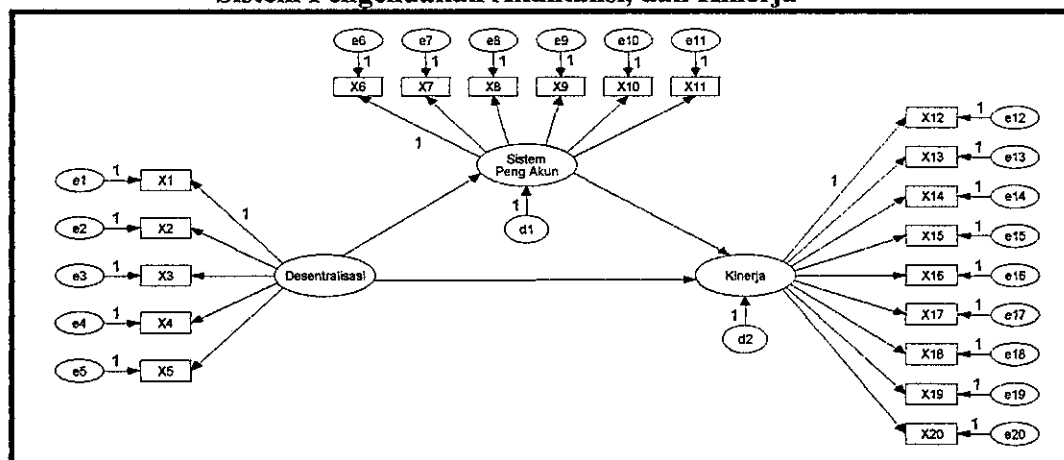
Model teoritis (model konseptual) dalam penelitian ini dikembangkan dengan berpijak pada telaah teori yang memadai dan telah disajikan pada bab II. Model teoritis dalam penelitian ini menggambarkan hubungan kausal antara faktor Desentralisasi (DEC), faktor Sistem Pengendalian Akuntansi (ACS), dan faktor Kinerja (PERF).

### 3.5.2. Pengembangan Diagram Alur untuk Menunjukkan Hubungan Kausalitas

Diagram alur atau *path diagram* dikembangkan berdasarkan kajian teori yang memadai sebagaimana diuraikan dalam bab II. Diagram alur yang dikembangkan dalam penelitian ini ditampilkan dalam gambar 3.1 di bawah ini.

Gambar 3.1

Diagram Alur Hubungan Kausal antara Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja



Sumber: Dikembangkan dari Miah dan Mia (1996) untuk tesis ini, 2004

### 3.5.3. Konversi Diagram Alur kedalam Persamaan Struktural dan Spesifikasi Model Pengukuran

Persamaan-persamaan struktural dan spesifikasi model pengukuran yang dikembangkan berdasarkan diagram alur pada gambar 3.1 di atas, disajikan pada tabel 3.1 di bawah ini.

Tabel 3.1

## Spesifikasi Model Pengukuran dan Persamaan Struktural

Model Pengukuran	
Faktor Eksogen	Faktor Endogen
$X1 = \lambda 1 DEC + e1$	$X6 = \lambda 6 ACS + e6$
$X2 = \lambda 2 DEC + e2$	$X7 = \lambda 7 ACS + e7$
$X3 = \lambda 3 DEC + e3$	$X8 = \lambda 8 ACS + e8$
$X4 = \lambda 4 DEC + e4$	$X9 = \lambda 9 ACS + e9$
$X5 = \lambda 5 DEC + e5$	$X10 = \lambda 10 ACS + e10$
	$X11 = \lambda 11 ACS + e11$
	$X12 = \lambda 12 PERF + e12$
	$X13 = \lambda 13 PERF + e13$
	$X14 = \lambda 14 PERF + e14$
	$X15 = \lambda 15 PERF + e15$
	$X16 = \lambda 16 PERF + e16$
	$X17 = \lambda 17 PERF + e17$
	$X18 = \lambda 18 PERF + e18$
	$X19 = \lambda 19 PERF + e19$
	$X20 = \lambda 20 PERF + e20$
Persamaan Struktural	
$ACS = \gamma_1 DEC + d_1$	
$PERF = \gamma_1 DEC + \beta_1 ACS + d_2$	

Keterangan: DEC = *Decentralizaion* = Desentralisasi

ACS = *Accounting Control System* = Sistem Pengendalian Akuntansi

PERF = *Performance* = Kinerja

#### 3.5.4. Pemilihan Matriks Input dan Teknik Estimasi Model

Input data yang digunakan dalam penelitian ini adalah matriks varians-kovarians (*covariance matrix*). Sedangkan teknik estimasi yang digunakan adalah *maximum likelihood estimation* (ML). Adapun perangkat lunak (*software*) yang digunakan adalah AMOS (*Analysis of Moment Structures*) versi 4.01.

#### 3.5.5. Mengevaluasi Problem Identifikasi

Problem identifikasi model struktural pada prinsipnya adalah problem mengenai ketidakmampuan model untuk menghasilkan estimasi yang unik (*unique solutions*) untuk setiap parameter yang diestimasi pada model. Gejala-gejala problem identifikasi antara lain adalah:

- Program komputer yang digunakan (dalam penelitian ini AMOS 4.01) tidak dapat *me-run* model yang dispesifikasi oleh peneliti;
- *Standard error* pada satu atau beberapa koefisien sangat besar, melebihi nilai koefisiennya sendiri;
- *Error variance* negatif (disebut dengan “Heywood Cases”) atau positif namun insignifikan.

#### 3.5.6. Evaluasi *goodness-of-fit* model

Kelayakan model atau *goodness-of-fit* pada intinya mengacu pada apakah model yang dispesifikasi oleh peneliti sesuai (*fit*) dengan data yang digunakan (Diamantopoulos & Siguaw, 2001; Kline, 1998; Steenkamp & Van Trijp, 1991). Pengujian kelayakan model dalam penelitian ini menggunakan pendekatan 2 langkah (*two step modeling approach*) yang diperkenalkan oleh Anderson dan Gerbing (1988).

Langkah pertama adalah mengevaluasi kelayakan model pengukuran (melalui *confirmatory factor analysis*) yang memuat hubungan antara indikator dengan faktor. Langkah kedua adalah mengevaluasi *full latent variable model* dimana model struktural (memuat hubungan kausal antar faktor) dan model pengukuran merupakan *sub model*.

Adapun kriteria pengujian kelayakan model secara keseluruhan (*global fit* atau *overall model fit*) yang digunakan dalam penelitian ini berikut batasan-batasan yang disarankan (*cut off* atau *recommended values*) ditampilkan pada tabel 3.2 di bawah ini.

**Tabel 3.2**  
**Kriteria-Kriteria dan Batasan Overall Model Fit**

<i>Overall Goodness-of-Fit Indices</i>	<i>Cut off (recommended values)</i>	Keterangan
<i>Chi square (<math>\chi^2</math>)</i>	$\leq \chi^2$ tabel	<i>Good Fit</i>
<i>Probability Value (P)</i>	$\geq 0,05$	<i>Good Fit</i>
<i>Chi/df (<math>\chi^2/df</math> ratio atau <i>relative chi square</i>)</i>	$\leq 3,00$	<i>Good Fit</i>
<i>RMSEA (Root Mean Square Error of Approximation)</i>	$< 0,05$	<i>Good Fit</i>
	0,05 – 0,08	<i>Acceptable Fit</i>
	0,08 – 0,10	<i>Mediocre Fit</i>
	0,85 – 0,90	<i>Acceptable Fit</i>
<i>GFI (Goodness-of-Fit Index)</i>	$> 0,90$	<i>Good Fit</i>
	$\geq 0,90$	<i>Acceptable Fit</i>
<i>NNFI (Non Normed Fit Index)</i>	$\geq 0,95$	<i>Good Fit</i>
	$\geq 0,90$	<i>Acceptable Fit</i>
<i>CFI (Comparative Fit Index)</i>	$\geq 0,95$	<i>Good Fit</i>

Sumber: Disarikan dari Diamanotopoulos & Siguaw (2000), Hair *et al.* (1995), Kline (1998), Steenkamp & Van Trijp (1991).

### 3.5.7. Interpretasi dan Modifikasi Model

Pada tahap terakhir ini akan dilakukan interpretasi model dan memodifikasi model yang tidak memenuhi syarat pengujian. Syarat pengujian

yang dimaksud adalah apakah terdapat kesalahan spesifikasi model (*specification error*). Pengujian spesifikasi model dilakukan dengan memeriksa *Modification Index* dan *Standardized Residual Covariances Matrix*. *Modification Index* lebih besar dari 3,84 mengindikasikan bahwa model perlu dispesifikasi ulang dan *standardized residual* lebih besar dari  $\pm 2,58$  dan melebihi 5% dari total pasangan *standardized residual* juga mengindikasikan bahwa model perlu dispesifikasi ulang (Hair *et al.*, 1995)

### **3.6 Pengujian Hipotesis**

#### **3.6.1. Pengujian Hipotesis 1**

Pengujian hipotesis pertama dilakukan dengan menganalisis koefisien struktural antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi. Jika koefisien strukturalnya bernilai positif dengan nilai t hitung (pada output AMOS 4.01 dinotasikan C.R. = *critical ratio*) lebih besar dari  $\pm 2$  atau  $|2|$  maka terdapat hubungan yang positif dan signifikan pada taraf signifikansi 5% antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi (Kline, 1998; Steenkamp & Van Trijp, 1991). Dengan kata lain, hipotesis alternatif pertama yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat ditolak. Jika sebaliknya, maka hipotesis alternatif pertama ditolak dan hipotesis nol diterima.

#### **3.6.2. Pengujian Hipotesis 2**

Pengujian hipotesis kedua juga dilakukan dengan menganalisis koefisien struktural antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja. Apabila koefisien struktural antar dua variabel laten tersebut bernilai positif dengan nilai t hitung

lebih besar dari  $\pm 2$  atau  $|2|$  maka terdapat hubungan yang positif dan signifikan pada taraf signifikansi 5% antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja (Kline, 1998; Steenkamp & Van Trijp, 1991). Oleh sebab itu, hipotesis alternatif kedua yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat ditolak.

### 3.6.3. Pengujian Hipotesis 3

Seperti halnya pengujian hipotesis pertama dan kedua, pengujian hipotesis ketiga juga dilakukan dengan menganalisis koefisien struktural antara desentralisasi dengan kinerja. Jika koefisien strukturalnya bernilai positif dengan nilai  $t$  hitung lebih besar dari  $\pm 2$  atau  $|2|$  maka terdapat hubungan yang positif dan signifikan pada taraf signifikansi 5% antara desentralisasi dengan kinerja (Kline, 1998; Steenkamp & Van Trijp, 1991). Dengan kata lain, hipotesis alternatif ketiga yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat ditolak.

### 3.6.4. Pengujian Hipotesis 4

Pengujian hipotesis keempat mengacu pada prosedur yang dikemukakan oleh Holmbeck (1997), yaitu:

1. Menguji parameter estimasi antara desentralisasi  $\rightarrow$  kinerja; desentralisasi  $\rightarrow$  sistem pengendalian akuntansi; dan sistem pengendalian akuntansi  $\rightarrow$  kinerja. Parameter-parameter estimasi tersebut harus signifikan dan arah hubungannya sesuai dengan yang dihipotesiskan.
2. Tahap berikut adalah menguji kelayakan model dengan cara membandingkan model dimana parameter estimasi antara desentralisasi  $\rightarrow$  kinerja di-*constrained* 0 (parameter estimasi antara dua faktor tersebut dihilangkan) dengan model dimana parameter estimasi antara desentralisasi  $\rightarrow$  kinerja tidak

*di-constrained (freely estimated)*. Kesenjangan nilai *chisquare* dan *degree of freedom* (df) antara dua model tersebut selanjutnya dibandingkan dengan tabel *chisquare*. Jika terdapat *mediational effect* dari sistem pengendalian akuntansi maka penambahan parameter estimasi desentralisasi → kinerja tidak akan meningkatkan kelayakan model (*model fit*) secara signifikan.

## BAB IV

### HASIL DAN PEMBAHASAN

Dalam bab ini akan dibahas mengenai gambaran umum atau profil responden berkaitan dengan aspek-aspek demografis, yaitu umur, jenis kelamin, lama bekerja dan lama menjabat sebagai kepala dinas, serta pendidikan terakhir. Bagian selanjutnya menguraikan statistik deskriptif yang berbasis pada analisis kisaran teoritis, kisaran sesungguhnya, nilai rerata (*mean*), dan simpangan baku (*standard deviation*) dari jawaban responden terhadap variabel desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, dan kinerja. Pada bagian berikutnya diuraikan tentang hasil analisis data dengan menggunakan *structural equation modeling* yang diikuti dengan pengujian hipotesis-hipotesis penelitian.

#### 4.1 Gambaran Umum Responden

Responden penelitian ini adalah 109 kepala dinas instansi pemerintah yang tersebar di 10 kabupaten dan 2 kota di Propinsi Kalimantan Selatan. Profil 109 responden berkenaan dengan umur, jenis kelamin, lama bekerja dan lama menjabat sebagai kepala dinas, serta pendidikan terakhir terdapat dalam tabel 4.1

Pada Tabel 4.1 tersebut menginformasikan bahwa mayoritas responden berumur 50 tahun ke atas (46,79%), pria (88,99%), telah bekerja pada instansi bersangkutan antara 1 sampai dengan 5 tahun (63,60%), menjabat sebagai kepala dinas antara 1 sampai dengan 5 tahun (81,65%), serta memiliki latar pendidikan formal srata satu atau S1 (64,22%).

**Tabel 4.1**  
**Profil Responden**

	<b>Jumlah</b>	<b>Persentase (%)</b>
<b>Umur (tahun):</b>		
35 – 39	6	5,50
40 – 44	13	11,93
45 – 49	39	35,78
50 ≥	51	46,79
<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>100</b>
<b>Jenis Kelamin:</b>		
Pria	97	88,99
Wanita	12	11,01
<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>100</b>
<b>Lama Bekerja (tahun):</b>		
< 1	12	11,01
1 – 5	69	63,30
6 – 10	4	3,67
11 – 15	6	5,50
16 – 20	6	5,50
21 ≥	12	11,01
<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>100</b>
<b>Lama Menjabat sebagai Kepala Dinas (tahun):</b>		
< 1	12	11,01
1 – 5	89	81,65
6 – 10	8	7,34
11 – 15	-	0
16 – 20	-	0
21 ≥	-	0
<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>100</b>
<b>Pendidikan terakhir:</b>		
D3	8	7,34
S1	70	64,22
S2	31	28,44
<b>Jumlah</b>	<b>109</b>	<b>100</b>

Sumber: Data penelitian yang diolah, 2004

UPT-PUSTAK-UNDIPT

## 4.2 Statistik Deskriptif

Statistik deskriptif dalam penelitian ini mengacu pada kisaran teoritis, kisaran sesungguhnya, nilai rerata, dan simpangan baku untuk menggambarkan tanggapan responden terhadap variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini, seperti nampak pada tabel 4.2 di bawah ini

**Tabel 4.2**  
**Statistik Deskriptif**

	<b>Kisaran Teoritis</b>	<b>Kisaran Sesungguhnya</b>	<i>Mean</i>	<i>Std. Deviation</i>
Desentralisasi	5 – 25	5 – 25	16,52	4,04
Sistem Pengendalian Akuntansi	6 – 30	7 – 30	21,43	5,33
Kinerja	9 - 45	9 - 45	30,55	7,99

Sumber: Data penelitian yang diolah, 2004

Tabel 4.2 di atas menginformasikan bahwa kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya untuk variabel desentralisasi tidak berbeda dengan nilai rerata 16,52 dan simpangan baku yang kecil yaitu 4,04. Hal ini berarti tanggapan 109 responden terhadap variabel desentralisasi cukup tinggi yang ditunjukkan oleh nilai rerata yang melebihi separuh dari rentang teoritisnya (20).

Variabel sistem pengendalian akuntansi mempunyai nilai rerata 21,43 dengan simpangan baku yang kecil (5,33). Hal ini mencerminkan tanggapan responden yang tinggi terhadap variabel sistem pengendalian akuntansi karena nilai rerata mendekati nilai maksimal kisaran teoritisnya (30 dalam rentang 24 titik).

Variabel kinerja mempunyai nilai rerata 30,55 dengan simpangan baku yang kecil (7,99). Kondisi ini menunjukkan bahwa rata-rata responden

mempunyai persepsi yang tinggi terhadap kinerja yang diraihinya karena nilai rerata mendekati nilai maksimal kisaran teoritisnya (45 dalam rentang 36 titik).

Dalam penelitian ini juga dilakukan pengujian terhadap *non response bias*. Pengujian *non response bias* dimaksudkan untuk mengetahui apakah kuesioner yang kembali (responden yang memberikan tanggapan) cukup representatif dalam menggambarkan kondisi populasi apabila dibandingkan kuesioner yang tidak kembali (responden yang enggan memberikan tanggapan). Mengingat keterbatasan dalam memperoleh informasi mengenai responden yang tidak mengembalikan kuesioner (memberikan tanggapan) maka pengujian *non response bias* dalam penelitian ini merujuk pada Babbie (1990) yaitu mengelompokkan responden kedalam dua kelompok dimana responden yang mengembalikan kuesioner melebihi batas waktu yang ditentukan dikategorikan sebagai *late respondents* sebagai proksi dari responden yang enggan memberikan tanggapan atau berarti tidak mengembalikan kuesioner.

Penyebaran kuesioner didistribusikan sebanyak 151 eksemplar kuesioner mulai pada tanggal 20 Agustus 2003 dan batas akhir pengembaliannya ditentukan tanggal 28 September 2003, sehingga responden yang mengembalikan kuesioner pada periode tersebut dikategorikan sebagai *early respondents* dan jumlahnya adalah 71. Responden yang mengembalikan kuesioner sesudah tanggal 28 september 2003 sebanyak 38 dan digolongkan sebagai *late respondents*. Total kuesioner yang kembali adalah 109, sehingga tingkat pengembalian (*response rate*) yang diperoleh dalam penelitian ini adalah 72,2%. *Response rate* 72,2%

termasuk tinggi karena menurut Babbie (1990) *response rate* di atas 60% untuk suatu penelitian survey dikategorikan tinggi.

Selanjutnya *Analysis of Variance* (ANOVA) digunakan untuk menguji signifikansi perbedaan rata-rata tanggapan *early respondents* dengan *late respondents* terhadap variabel desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, dan kinerja. Hasil pengujian *non response bias* dengan ANOVA dirangkum pada tabel 4.3 di bawah ini.

**Tabel 4.3**  
**Hasil Pengujian *Non Response Bias***  
**dengan ANOVA**

Variabel	<i>Early Respondents</i> (n = 71)		<i>Late Respondents</i> (n = 38)		F	p
	Mean	S.D.	Mean	S.D.		
Desentralisasi	16,27	3,82	17,00	4,44	0,811	0,370
Sistem Pengendalian Akuntansi	21,46	5,04	21,37	5,90	0,008	0,929
Kinerja	31,38	6,98	29,00	9,49	2,224	0,139

Sumber: Data penelitian yang diolah, 2004

Tabel 4.3 di atas menginformasikan bahwa nilai F hitung untuk rata-rata tanggapan responden terhadap untuk variabel desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, maupun kinerja antara *early respondents* dengan *late respondents* tidak memiliki perbedaan yang signifikan pada taraf signifikansi 5% ( $p > 0,05$ ). Hal ini menunjukkan bahwa *early respondents* maupun *late respondents* berasal dari populasi yang sama dan *non response bias* tidak menjadi permasalahan dalam penelitian ini sehingga *early* dan *late respondents* dapat digabung (Babbie, 1990).

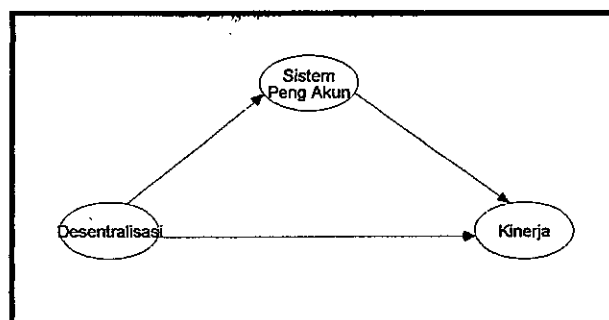
#### 4.3 Hasil Analisis Data

Dalam penelitian ini teknik analisis yang digunakan adalah *Structural Equation Modeling* (SEM), dimana prosedur analisis data dengan SEM merujuk pada tujuh tahap dari Hair *et al.* (1995), sebagai berikut:

#### 4.3.1. Pengembangan model berbasis teori

Model teoritis (model konseptual) dalam penelitian ini dikembangkan dengan berpijak pada telaah teori yang memadai dan telah diuraikan pada bab II. Model teoritis dalam penelitian ini menggambarkan hubungan kausal antara faktor Desentralisasi (DEC), faktor Sistem Pengendalian Akuntansi (ACS), dan faktor Kinerja (PERF) sebagaimana nampak pada gambar di bawah ini

**Gambar 4.1**  
**Model Konseptual**

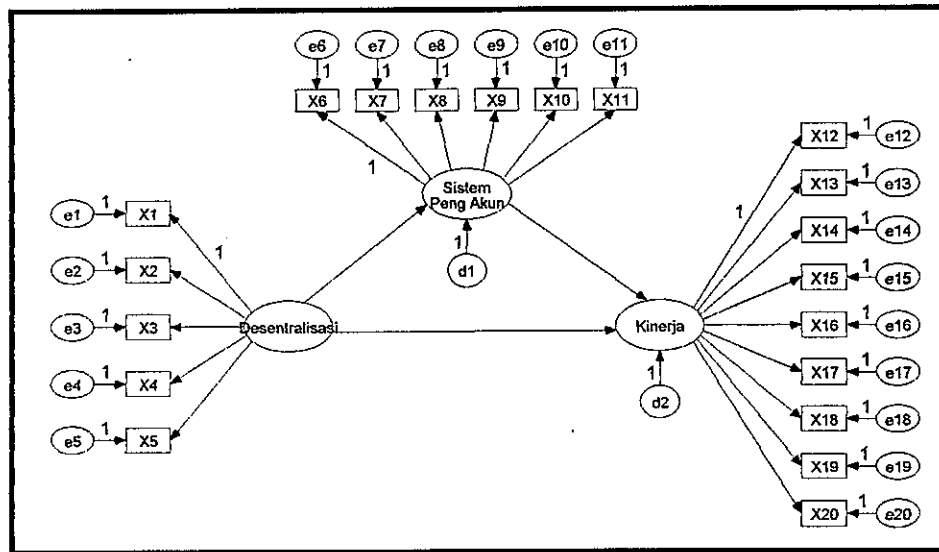


Sumber: Miah dan Mia (1996) hal. 183

#### 4.3.2. Pengembangan diagram alur untuk menunjukkan hubungan kausalitas

Diagram alur atau *path diagram* dikembangkan berdasarkan kajian teori yang memadai sebagaimana dipaparkan pada bab II. Diagram alur yang dikembangkan dalam penelitian ini ditampilkan dalam gambar 4.2 di bawah ini.

**Gambar 4.2**  
**Diagram Alur**  
**Hubungan Kausal antara Desentralisasi,**  
**Sistem Pengendalian Akuntansi, dan Kinerja**



Sumber: Dikembangkan dari Miah dan Mia (1996) untuk tesis ini, 2004

#### 4.3.3. Konversi diagram alur ke dalam persamaan struktural dan spesifikasi model pengukuran

Persamaan-persamaan struktural dan spesifikasi model pengukuran yang dikembangkan berdasarkan diagram alur pada gambar di atas, disajikan pada tabel 4.4 di bawah ini.

**Tabel 4.4**  
**Spesifikasi Model Pengukuran dan Persamaan Struktural**

<b>Model Pengukuran</b>	
<i>Faktor Eksogen</i>	Faktor Endogen
X1 = $\lambda_1$ DEC + e1	X6 = $\lambda_1$ ACS + e6
X2 = $\lambda_2$ DEC + e2	X7 = $\lambda_2$ ACS + e7
X3 = $\lambda_3$ DEC + e3	X8 = $\lambda_3$ ACS + e8
X4 = $\lambda_4$ DEC + e4	X9 = $\lambda_4$ ACS + e9
X5 = $\lambda_5$ DEC + e5	X10 = $\lambda_5$ ACS + e10
	X11 = $\lambda_6$ PERF + e11
	X12 = $\lambda_7$ PERF + e12
	X13 = $\lambda_8$ PERF + e13
	X14 = $\lambda_9$ PERF + e14
	X15 = $\lambda_{10}$ PERF + e15
	X16 = $\lambda_{11}$ PERF + e16
	X17 = $\lambda_{12}$ PERF + e17
	X18 = $\lambda_{13}$ PERF + e18
	X19 = $\lambda_{14}$ PERF + e19
	X20 = $\lambda_{15}$ PERF + e20
<b>Persamaan Struktural</b>	
ACS = $\gamma_1$ DEC + d <sub>1</sub>	
PERF = $\gamma_1$ DEC + $\beta_1$ ACS + d <sub>2</sub>	

Keterangan: DEC = *Decentralizaion* = Desentralisasi  
 ACS = *Accounting Control System* = Sistem Pengendalian Akuntansi  
 PERF = *Performance* = Kinerja

#### 4.3.4. Pemilihan matriks input dan teknik estimasi model

Input data yang digunakan dalam penelitian ini adalah matriks varians-kovarians (*covariance matrix*). Sedangkan teknik estimasi yang digunakan adalah *maximum likelihood estimation* (ML). Adapun perangkat lunak (*software*) yang digunakan adalah AMOS (*Analysis of Moment Structures*) versi 4.01. AMOS 4.01 dipilih karena kemudahan dan kecanggihannya dalam proses *modeling*.

#### 4.3.5. Mengevaluasi problem identifikasi

Masalah identifikasi model struktural pada prinsipnya adalah masalah mengenai ketidakmampuan model untuk menghasilkan estimasi yang unik (*unique solutions*) untuk setiap parameter yang diestimasi pada model. Hasil pengujian terhadap *full latent variable model* (*full SEM*) menunjukkan tidak adanya problem identifikasi (lihat sub 4.3.6.4 dan 4.3.6.5 tentang pengujian asumsi)

#### 4.3.6. Evaluasi *goodness-of-fit model*

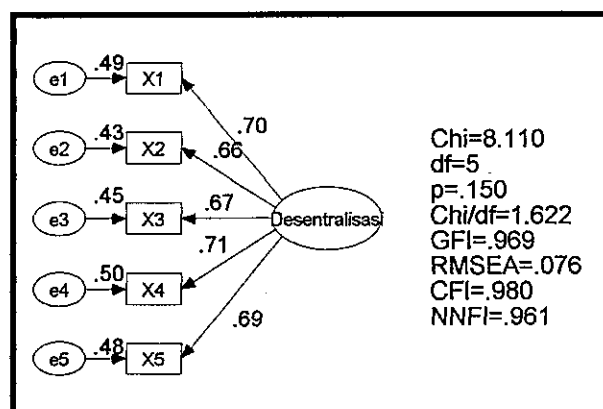
Evaluasi kelayakan model pengukuran melalui *confirmatory factor analysis* (CFA) dilakukan faktor per faktor atau dikenal sebagai *separate factor analysis* seperti disarankan oleh Joreskog (1993) dengan maksud mengeliminir kesalahan spesifikasi model pengukuran dan *measurement error* serta menguji validitas dan reliabilitas. Aspek-aspek penting yang dievaluasi untuk menunjukkan kebaikan model pengukuran adalah *overall measurement model fit*, unidimensionalitas, validitas, dan reliabilitas.

##### 4.3.6.1. Faktor Desentralisasi

Hasil estimasi model pengukuran untuk faktor desentralisasi disajikan pada gambar 4.3 berikut ini, sedangkan evaluasi hubungan antara faktor dengan indikator-indikatornya (*factor loading*)<sup>1</sup> dan kriteria-kriteria *overall measurement model fit* ditampilkan pada tabel 4.5 diikuti dengan pembahasan.

---

**Gambar 4.3**  
**Hasil Estimasi Model Pengukuran**  
**Faktor Desentralisasi**



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

<sup>1</sup> *Factor loading = standardized estimate* (dalam output AMOS 4.01 dinotasikan *standardized regression weight*) dan diinterpretasikan sebagai korelasi antara *observed variables* (indikator) dengan *underlying factor*-nya (kline, 1998)

**Tabel 4.5**  
**Evaluasi Factor Loading & Kriteria-Kriteria Overall Measurement Model Fit**  
**Faktor Desentralisasi**

Indikator	Factor loading	t hitung (Critical Ratio)	R <sup>2</sup> (Squared Multiple Correlation)
X1 *	0,70	-	0,49
X2	0,66	6,063	0,43
X3	0,67	5,697	0,45
X4	0,71	5,943	0,50
X5	0,69	5,956	0,48
Goodness of Fit Indices		Keputusan	
Chi square ( $\chi^2$ ) = 8,110 **		Good Fit	
P value = 0,150		Good Fit	
Chi/df = 1,622		Good Fit	
RMSEA = 0,076		Acceptable Fit	
GFI = 0,969		Good Fit	
CFI = 0,980		Good Fit	
NNFI = 0,961		Good Fit	

Keterangan: \* = X1 merupakan *reference indicator* dimana nilainya di-fixed 1 sehingga tidak diestimasi

\*\* = chi tabel pada  $\alpha = 0,05$  dan df 5 adalah 11,0705

Pada prinsipnya, validitas menunjukkan seberapa baik indikator-indikator sebuah faktor dalam mengukur atau merepresentasikan faktor tersebut. Sedangkan reliabilitas mengukur konsistensi dari setiap indikator dalam merepresentasikan faktornya atau dengan kata lain sejauhmana sebuah indikator terbebas dari kesalahan pengukuran (*measurement error*) (Diamantopoulos & Siguaw, 2000; Kline, 1998; Steenkamp & Van Trijp, 1991).

Indikator dikatakan memiliki validitas yang tinggi jika memiliki hubungan yang erat dan signifikan dengan *underlying factor*-nya. Pada gambar maupun tabel di atas nampak bahwa indikator-indikator desentralisasi (X1 – X5) memiliki *factor loading* di atas 0,50 sebagaimana disarankan oleh Steenkamp dan Van Trijp (1991) dan signifikan karena nilai t hitung (C.R. = *Critical Ratio*) seluruhnya melebihi  $\pm 2$  untuk menunjukkan adanya hubungan yang signifikan pada  $\alpha = 0,05$  (Kline, 1998). Bukti adanya validitas ini diperkuat dengan kriteria-kriteria *overall measurement model fit* yang secara keseluruhan menunjukkan bahwa model pengukuran untuk faktor desentralisasi telah *fit* dengan data. Kondisi ini sekaligus mencerminkan unidimensionalitas model pengukuran faktor desentralisasi.

Unidimensionalitas merupakan aspek penting dalam model pengukuran karena aspek tersebut mencerminkan sejauhmana indikator-indikator dari sebuah faktor (faktor) memiliki satu kesamaan sifat yang dicerminkan oleh faktor dimaksud (Hair *et al.*, 1995; Steenkamp & Van Trijp, 1991). Dari sini dapat disimpulkan bahwa indikator-indikator faktor desentralisasi memiliki validitas yang tinggi sekaligus memiliki satu kesamaan sifat yang direfleksikan oleh faktor desentralisasi.

Reliabilitas indikator dicerminkan dari *squared multiple correlation* ( $R^2$ ) dimana ambang batas yang umum digunakan adalah  $\geq 0,40$ .  $R^2$  menunjukkan proporsi varians setiap indikator yang dapat dijelaskan oleh *underlying factor*-nya dimana semakin besar  $R^2$  maka semakin tinggi reliabilitas indikator (Diamantopoulos & Siguaw, 2000). Tabel 4.5 (kolom  $R^2$ ) menginformasikan bahwa indikator-indikator desentralisasi (X1 – X5) memiliki reliabilitas yang tinggi dimana X4 paling reliabel.

Hasil perhitungan *composite reliability* dan *variance extracted* dengan menggunakan 2 formula di atas, dirangkum dan disajikan dalam tabel 4.6 di bawah ini :

**Tabel 4.6**  
**Hasil Perhitungan *Composite Reliability* dan *Variance Extracted***  
**Faktor Desentralisasi**

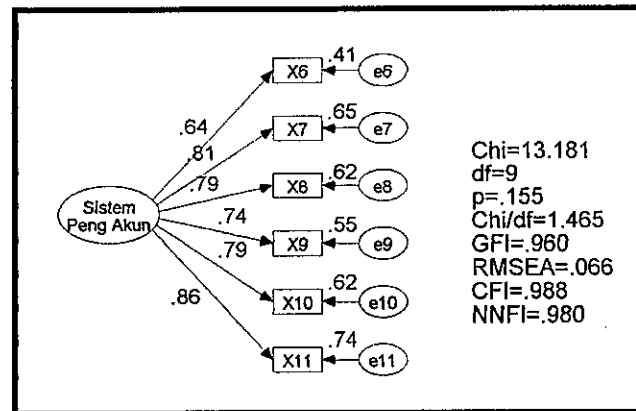
<i>Faktor</i>	<i>Composite Reliability</i>	<i>Variance Extracted</i>
Desentralisasi	0,82	0,50

Tabel 4.6 menunjukkan kemampuan yang baik dari indikator-indikator X1 sampai dengan X5 dalam merepresentasikan *underlying factor*-nya, yakni desentralisasi. Sedangkan *variance extracted* 0,50 menunjukkan separuh varians dari indikator-indikator X1 sampai dengan X5 dapat dijelaskan oleh faktor desentralisasi.

#### 4.3.6.2. Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi

Sebagaimana faktor desentralisasi, hasil estimasi model pengukuran faktor sistem pengendalian akuntansi (ACS) ditampilkan pada gambar 4.4 berikut ini, sementara analisis *factor loading* dan evaluasi *overall measurement model fit* ditampilkan pada tabel 4.7 disertai dengan pembahasan.

**Gambar 4.4**  
**Hasil Estimasi Model Pengukuran**  
**Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi**



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

**Tabel 4.7**  
**Evaluasi Factor Loading & Kriteria-Kriteria Overall Measurement Model Fit**  
**Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi**

Indikator	Factor loading	T hitung	R <sup>2</sup>
X6 *	0,64	-	0,41
X7	0,81	7,067	0,65
X8	0,79	6,795	0,62
X9	0,74	6,496	0,55
X10	0,79	6,835	0,62
X11	0,86	7,261	0,74
Goodness of Fit Indices			Keputusan
Chi square ( $\chi^2$ ) = 13,181 **			Good Fit
P value = 0,155			Good Fit
Chi/df = 1,465			Good Fit
RMSEA = 0,066			Acceptable Fit
GFI = 0,960			Good Fit
CFI = 0,988			Good Fit
NNFI = 0,980			Good Fit

Keterangan: \* = reference indicator

\*\* = chi tabel pada  $\alpha = 0,05$  dan df 9 adalah 16,919

Pada gambar 4.4 dan tabel 4.7 di atas nampak indikator-indikator sistem pengendalian akuntansi (ACS) yakni X6 – X11 memiliki *factor loading* di atas 0,50 dan signifikan ( $t \text{ hitung} > \pm 2$ ). Kondisi ini membuktikan bahwa X6 sampai dengan X11 mempunyai hubungan yang erat dengan ACS sebagai *underlying factor* (validitas) dimana nampak X11 merupakan indikator ACS yang paling valid. *Overall measurement model fit indices* menunjukkan bahwa model pengukuran faktor ACS konsisten dengan data.. Kondisi ini sekaligus mencerminkan unidimensionalitas model pengukuran faktor ACS atau dengan kata lain X6 sampai dengan X11 memiliki satu kesamaan sifat yang dicerminkan oleh ACS.

Sementara tabel 4.7 (kolom  $R^2$ ) menginformasikan bahwa indikator-indikator ACS memiliki reliabilitas yang tinggi dimana X11 nampak paling reliabel. Adapun hasil perhitungan *composite reliability* dan *variance extracted* dirangkum dan ditampilkan pada tabel 4.8 berikut ini (proses perhitungan terlampir):

**Tabel 4.8**  
**Hasil Perhitungan *Composite Reliability* dan *Variance Extracted***  
**Faktor Sistem Pengendalian Akuntansi**

Faktor	<i>Composite Reliability</i>	<i>Variance Extracted</i>
Sistem Pengendalian Akuntansi	0,90	0,60

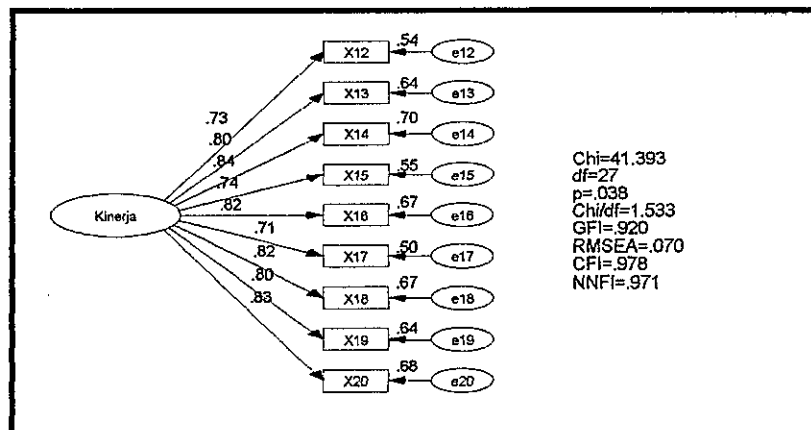
Tabel 4.8 atas menunjukkan kemampuan yang baik dari indikator X6 – X11 dalam merepresentasikan *underlying factor*-nya yakni sistem pengendalian

akuntansi (ACS). Sementara *variance extracted* 0,60 menginformasikan 60% varians dari X6 sampai dengan X11 dapat dijelaskan oleh faktor ACS.

#### 4.3.6.3. Faktor Kinerja

Seperti halnya faktor desentralisasi dan sistem pengendalian akuntansi, hasil estimasi model pengukuran faktor kinerja ditampilkan pada gambar 4.5 berikut ini, sementara analisis *factor loading* dan evaluasi *overall measurement model fit* ditampilkan pada tabel 4.9 diikuti oleh interpretasinya.

**Gambar 4.5**  
**Hasil Estimasi Model Pengukuran**  
**Faktor Kinerja**



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

**Tabel 4.9**  
**Evaluasi *Factor Loading* & Kriteria-Kriteria *Overall Measurement Model Fit***  
**Faktor Kinerja**

Indikator	<i>Factor loading</i>	T hitung	R <sup>2</sup>
X12 *	0,73	-	0,54
X13	0,80	8,510	0,64
X14	0,84	8,759	0,70
X15	0,74	7,796	0,55
X16	0,82	8,616	0,67
X17	0,71	7,361	0,50
X18	0,82	8,609	0,67
X19	0,80	8,276	0,64
X20	0,83	8,610	0,68
<i>Goodness of Fit Indices</i>		Keputusan	
<i>Chi square</i> ( $\chi^2$ ) = 41,393**		<i>Mediocre Fit</i>	
<i>P value</i> = 0,038		<i>Mediocre Fit</i>	
<i>Chi/df</i> = 1,533		<i>Good Fit</i>	
<i>RMSEA</i> = 0,070		<i>Acceptable Fit</i>	
<i>GFI</i> = 0,920		<i>Good Fit</i>	
<i>CFI</i> = 0,978		<i>Good Fit</i>	
<i>NNFI</i> = 0,971		<i>Good Fit</i>	

Keterangan: \* = *reference indicator*

\*\* = chi tabel pada  $\alpha = 0,05$  dan *df* 27 adalah 40,11327

Gambar 4.5 dan tabel 4.9 menginformasikan indikator-indikator kinerja (X12 – X20) memiliki *factor loading* di atas 0,50 sebagaimana disarankan oleh Steenkamp dan Van Trijp (1991) dan signifikan (*t* hitung >  $\pm 2$ ). Hal ini mengindikasikan masing-masing X12 sampai dengan X20 mempunyai hubungan yang erat dengan faktor kinerja sehingga dapat dinyatakan bahwa X12 – X20 valid sebagai indikator-indikator kinerja.

*Overall measurement model fit indices* menunjukkan bahwa model pengukuran faktor kinerja konsisten dengan data, meskipun *chi square* > chi tabel dan *p value* > 0,05 tidak mencerminkan *a good model fit*. Banyak pakar SEM (misalnya Diamantopoulos & Siguaw, 2000; Kline, 1998) berpandangan bahwa *chi*

*square* tidak dapat digunakan sebagai satu-satunya indikator kelayakan suatu model karena *chi square* sensitif terhadap ukuran sampel dan kompleksitas model. Konsistensi model dengan data dan validitas indikator-indikator kinerja sekaligus mencerminkan unidimensionalitas. Dengan kata lain, X12 sampai dengan X20 memiliki satu kesamaan sifat yang direfleksikan oleh faktor kinerja.

Di sisi lain, tabel 4.9 di atas (kolom  $R^2$ ) menginformasikan bahwa indikator-indikator kinerja mempunyai reliabilitas tinggi ( $R^2 > 0,40$ ). Adapun hasil perhitungan *composite reliability* dan *variance extracted* sebagai indikasi reliabilitas indikator-indikator kinerja secara bersama-sama dirangkum dan ditampilkan pada tabel 4.10 berikut ini (proses perhitungan terlampir):

**Tabel 4.10**  
**Hasil Perhitungan *Composite Reliability* dan *Variance Extracted***  
**Faktor Kinerja**

<b>Faktor</b>	<b><i>Composite Reliability</i></b>	<b><i>Variance Extracted</i></b>
Kinerja	0,94	0,62

Tabel 4.10 menginformasikan kemampuan yang baik dari indikator X12 – X20 dalam merepresentasikan *underlying factor*-nya yakni kinerja (kolom *composite reliability*). Sedangkan *variance extracted* = 0,62 mengindikasikan 62% varians X12 sampai dengan X20 dapat dijelaskan oleh faktor kinerja.

#### **4.3.6.4. Pengujian Asumsi**

Setelah model pengukuran untuk setiap faktor dinyatakan *fit* dengan data serta telah teruji validitas dan reliabilitasnya, maka tahap selanjutnya adalah evaluasi *full latent variable model* yang tidak saja memuat model pengukuran

namun juga model struktural yang menggambarkan hubungan kausal antar faktor. Evaluasi terhadap *full latent variable model* melalui beberapa tahapan, dimana tahapan pertama adalah pengujian asumsi-asumsi kunci. Asumsi kunci dalam SEM, jika teknik estimasi yang digunakan *maximum likelihood* (ML), adalah normalitas data tingkatan multivariat (*multivariate normality*), karena pelanggaran asumsi *multivariate normal data* dapat menyebabkan bias pada parameter-parameter yang diestimasi dalam model khususnya instabilitas *standard error* (Diamantopoulos & Siguaaw, 2000; Hair *et al.*, 1995; Kline, 1998). Pelanggaran asumsi ini menurut Kline (1998) juga mengindikasikan adanya problem nonlinearitas dan heteroskedastisitas. Oleh karena itu, dalam penelitian ini pengujian asumsi *multivariate normality* dilakukan pertama kali.

Amos 4.01 memiliki fasilitas untuk mendeteksi *multivariate normality* serta *univariate normality* dimana formula yang digunakan untuk *multivariate normality* mengacu pada formula *multivariate kurtosis* yang dikemukakan oleh Mardia pada tahun 1970 sehingga dikenal dengan sebutan *Mardia's Coefficient*. Hasil pengujian normalitas data (*univariate normality* dan *multivariate normality*) ditampilkan pada tabel 4.11 di bawah ini.

**Tabel 4.11**  
**Hasil Pengujian Normalitas Data**

Variable	min	max	Skew	c.r.	kurtosis	c.r.
X20	1.000	5.000	-.346	-1.473	-.408	-.869
X19	1.000	5.000	-.363	-1.548	-.559	-1.190
X18	1.000	5.000	-.399	-1.700	-.762	-1.624
X17	1.000	5.000	-.033	-.142	-.765	-1.630
X16	1.000	5.000	-.352	-1.502	-.681	-1.451
X15	1.000	5.000	-.345	-1.469	-.426	-.907
X14	1.000	5.000	-.335	-1.429	-.745	-1.587
X13	1.000	5.000	-.356	-1.518	-.442	-.942
X12	1.000	5.000	-.398	-1.697	-.372	-.793
X11	1.000	5.000	-.410	-1.748	-.870	-1.855
X10	2.000	5.000	-.420	-1.790	-.802	-1.709
X9	1.000	5.000	-.380	-1.621	-.849	-1.809
X8	1.000	5.000	-.415	-1.767	-.819	-1.745
X7	1.000	5.000	-.443	-1.888	-.880	-1.876
X6	1.000	5.000	-.109	-.465	-.906	-1.931
X1	1.000	5.000	-.327	-1.395	-.525	-1.119
X2	1.000	5.000	-.440	-1.877	-.619	-1.319
X3	1.000	5.000	-.278	-1.185	-.654	-1.394
X4	1.000	5.000	.010	.042	-.862	-1.837
X5	1.000	5.000	.090	.386	-.601	-1.280
Multivariate					5.691	1.002

Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

Tabel 4.11 di atas menunjukkan bahwa nilai *univariate skewness* tidak ada yang lebih besar dari 3 dan *univariate kurtosis* tidak ada yang melebihi 10 sebagaimana direkomendasikan oleh Kline (1998). Kondisi ini didukung oleh nilai *critical ratio* (C.R.) untuk *skewness* maupun *kurtosis* setiap variabel (*observed variable*) tidak ada yang lebih besar dari  $\pm 2,58$  sehingga bisa disimpulkan bahwa data terdistribusi secara normal pada tingkatan univariat. Sementara pada baris *multivariate kurtosis* nampak bahwa nilai C.R. juga tidak lebih besar dari  $\pm 2,58$  sehingga disimpulkan bahwa data terdistribusi secara normal pada tingkatan multivariat.

Sebagai pendukung pengujian asumsi normalitas data (dengan melihat *skewness* dan *kurtosis*) adalah deteksi adanya *outlier* karena *outlier* bisa menyebabkan data terdistribusi tidak normal (Kline, 1998). Deteksi *outlier* dilakukan pada tingkatan univariat dan multivariat.

Pada tingkatan univariat, deteksi adanya *outlier* dilakukan dengan cara mengkonversi nilai absolut setiap observasi menjadi *Zscore* ( $mean = 0$ ; *standard deviation* = 1) dan selanjutnya melihat apakah ada nilai maksimum variabel yang lebih besar dari 4. Batasan maksimum 4 sesuai saran Hair *et al.* (1995) yang menjelaskan bahwa untuk sampel besar (di atas 80 observasi) pedoman evaluasi untuk *zscore* adalah 3 atau 4. Hasil uji deteksi adanya *outlier* disajikan pada tabel 4.12 di bawah ini dan secara keseluruhan menunjukkan tidak ditemukan adanya *univariate outlier*.

**Tabel 4.12**  
**Hasil Pengujian *Univariate Outliers***

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
Zscore(X1)	109	-3.07561	1.25009	-2.936E-16	1.0000000
Zscore(X2)	109	-2.98382	1.08163	2.507E-16	1.0000000
Zscore(X3)	109	-2.01412	1.62968	-2.897E-16	1.0000000
Zscore(X4)	109	-1.51035	2.25258	-1.164E-15	1.0000000
Zscore(X5)	109	-1.68368	1.81196	-3.574E-16	1.0000000
Zscore(X6)	109	-1.87549	1.77501	1.122E-15	1.0000000
Zscore(X7)	109	-2.04772	1.18709	7.724E-16	1.0000000
Zscore(X8)	109	-2.61538	1.19835	1.995E-16	1.0000000
Zscore(X9)	109	-2.40346	1.27341	3.886E-16	1.0000000
Zscore(X10)	109	-1.86935	1.23358	-9.489E-16	1.0000000
Zscore(X11)	109	-2.40715	1.18709	4.649E-16	1.0000000
Zscore(X12)	109	-2.31870	1.49622	1.318E-16	1.0000000
Zscore(X13)	109	-2.27731	1.55631	-5.911E-16	1.0000000
Zscore(X14)	109	-2.23962	1.39040	-4.736E-16	1.0000000
Zscore(X15)	109	-2.50389	1.40900	9.472E-16	1.0000000
Zscore(X16)	109	-2.29853	1.30636	1.561E-16	1.0000000
Zscore(X17)	109	-1.80273	1.73776	1.353E-15	1.0000000
Zscore(X18)	109	-1.78812	1.50142	6.835E-16	1.0000000
Zscore(X19)	109	-2.26365	1.36485	-9.801E-16	1.0000000
Zscore(X20)	109	-2.38205	1.49322	4.892E-16	1.0000000

Sumber: Hasil Estimasi SPSS 10, 2004

Deteksi adanya *outlier* juga dilakukan pada level multivariat karena tidak adanya *univariate outlier* tidak menjamin tidak adanya *multivariate outlier*. *Multivariate outlier* dideteksi dengan menggunakan statistik *mahalanobis distance* yang menguji jarak (*multivariate distance*) antara skor setiap observasi dengan rata-rata sampel (*centroid*).

Amos 4.01 menyediakan fasilitas *squared mahalanobis distance* yang diinterpretasikan sebagai *chisquare statistic* dengan *degree of freedom* sama dengan jumlah variabel dalam sebuah model. Taraf signifikansi untuk *chisquare* yang digunakan sebagai komparasi dalam konteks *squared mahalanobis distance*

adalah 0,1% ( $p \leq 0,001$ ) (Kline, 1998). Berikut (tabel 4.13) ditampilkan 10 observasi yang memiliki jarak mahalanobis yang terjauh dari *centroid*.

**Tabel 4.13**  
**Deteksi *Multivariate Outliers***  
**dengan *Mahalanobis Distance*<sup>2</sup>**

Observasi	<i>Mahalanobis Distance</i> <sup>2</sup>
36	37.969
17	37.564
63	31.517
16	31.315
5	30.541
50	30.211
12	29.806
7	29.619
19	29.302
68	29.158

Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

Pada tabel 4.13 di atas observasi nomor 36 memiliki jarak mahalanobis terjauh (37,969) diikuti observasi nomor 17, 63, 16, dan seterusnya. Adapun *chisquare* tabel pada  $df = 20$  (jumlah indikator) pada  $\alpha = 0,001$  adalah 45,314 sehingga disimpulkan tidak ada *multivariate outliers* pada data yang digunakan dalam penelitian ini karena tidak ada jarak mahalanobis yang melebihi 45,314.

Asumsi penting lain adalah independensi antar observasi atau dengan kata lain, tidak ada saling ketergantungan (*linear dependence*) antar variabel (*observed variable*) dalam model atau singularitas. Deteksi singularitas dilakukan dengan melihat nilai *determinant of input matrix (sample covariance matrix)* dimana apabila nilainya mendekati 0 mengindikasikan adanya ketergantungan satu *observed variable* dengan satu atau beberapa *observed variable* yang lain. Nilai *determinant of input matrix* dalam penelitian ini adalah 2.9626e+005 (29626).

Angka ini jauh lebih besar dari 0, sehingga disimpulkan tidak ada saling ketergantungan antar variabel atau singularitas pada matriks kovarians.

#### 4.3.6.5. *Offending Estimates*

Sesudah asumsi-asumsi penting dalam SEM dievaluasi dan dinyatakan tidak terjadi pelanggaran, maka tahap berikutnya adalah menguji ada tidaknya *offending estimates*. *Offending estimates* atau juga dikenal dengan istilah *improper solutions* mengacu pada kondisi dimana terdapat nilai parameter estimasi yang melebihi batas teoritis (Diamantopoulos & Siguaw, 2000; Hair *et al.*, 1995).

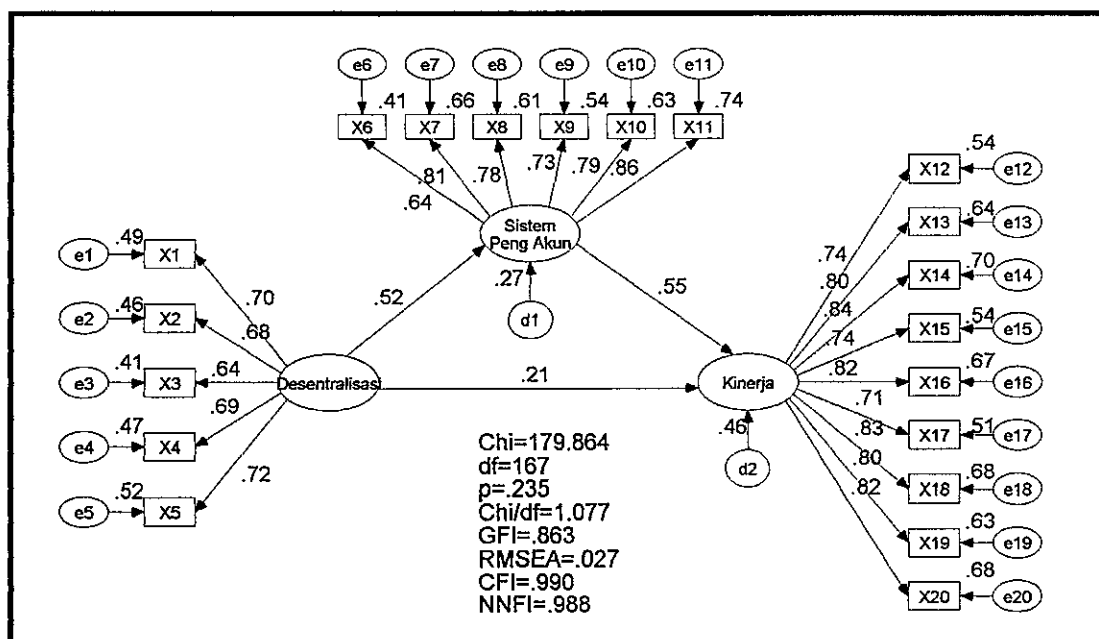
*Offending estimates* yang sering muncul adalah (1) *error variance* yang negatif (*heywood case*) atau positif namun tidak signifikan, (2) *standardized estimates* yang mendekati 1 ( $> 0,95$ ) atau melebihi 1, dan (3) *standard error* yang sangat besar (Diamantopoulos & Siguaw, 2000; Hair *et al.*, 1995). Dalam penelitian ini tidak ditemukan adanya *offending estimates/improper solutions* karena varians (*error variance*) untuk setiap variabel (*observed variable*) positif dan signifikan ( $C.R. > 2$ ), *standardized estimates* masih lebih kecil dari 0,95, dan *standard error* untuk setiap parameter estimasi (*standardized estimates*) tidak ada yang melebihi nilai parameter estimasinya (*standardized estimate* atau *standardized regression weight*) sebagaimana nampak pada *output path diagram (full latent variable model)*. Hasil pengujian asumsi dan *offending estimates* sekaligus menunjukkan tidak adanya problem identifikasi pada model yang dispesifikasi dalam penelitian ini.

#### 4.3.6.6. Overall Model Fit

Tahap berikutnya dalam evaluasi *goodness of fit model* adalah mengevaluasi kriteria-kriteria *overall model fit* atau sering disebut dengan *global measure fit*. *Overall model fit* menunjukkan sejauhmana tingkat kesesuaian antara matriks varian-kovarian sampel dengan matriks varians-kovarians yang diprediksi oleh model atau dengan kata lain, sejauhmana model yang dikembangkan oleh peneliti konsisten dengan data (Diamantopoulos & Siguaw, 2000).

Adapun hasil estimasi *full latent variable model* dengan AMOS 4.01 disajikan pada gambar 4.6 di bawah ini. Sedangkan evaluasi kriteria-kriteria *overall model fit* beserta keputusan yang diambil ditampilkan pada tabel 4.15 di bawahnya.

**Gambar 4.6**  
**Hasil Estimasi Full Latent Variable Model**



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

**Tabel 4.15**  
**Evaluasi Kriteria-Kriteria Overall Model Fit**

<i>Goodness-of-Fit Indices</i>	Hasil Estimasi	Keputusan
<i>Chi square (<math>\chi^2</math>)</i>	179,864 *	<i>Good fit</i>
<i>P value</i>	0,235	<i>Good fit</i>
<i>Chi/df</i>	1,077	<i>Good fit</i>
<i>RMSEA</i>	0,027	<i>Good fit</i>
<i>GFI</i>	0,863	<i>Acceptable Fit</i>
<i>CFI</i>	0,990	<i>Good fit</i>
<i>NNFI</i>	0,988	<i>Good Fit</i>

Keterangan: \* = chi tabel pada  $\alpha = 0,05$  dan df 167 adalah 198,1541

Gambar 4.6 dan tabel 4.15 di atas menginformasikan bahwa model yang dispesifikasi dalam penelitian ini secara keseluruhan konsisten dengan data. Nilai *chi square* 179,864 lebih kecil dari chi tabel pada  $\alpha = 0,05$  dan df 167 (198,1541) menunjukkan bahwa matriks kovarians sampel tidak berbeda secara signifikan dengan matriks kovarians yang diestimasi dalam model. Nilai *p value* (p) juga jauh lebih besar dari 0,05 atau lebih besar dari 0,1 maupun 0,2 sebagaimana disarankan oleh Hair *et al.* (1995) untuk menunjukkan *a very good fit model*. Nilai RMSEA = 0,027 membuktikan bahwa kesenjangan (*discrepancy*) antara matriks kovarians sampel dengan matriks kovarians yang diestimasi dalam model per derajat kebebasan (df = *degree of freedom*) sangat tipis (Diamantopoulos & Siguaw, 2000). Nilai NNFI (juga dikenal dengan *Tucker Lewis Index* atau TLI) maupun CFI lebih besar dari 0,95 menunjukkan bahwa *overall fit* dari model yang dispesifikasi dalam penelitian ini 95% lebih baik daripada *null model* yang diestimasi dengan menggunakan data yang sama (*null model* adalah model dimana diasumsikan korelasi antar *observed variables* = 0) (Kline, 1998). Nilai

GFI sebesar 0,863 menunjukkan bahwa sekitar 86,3% matriks kovarians sampel dapat dijelaskan atau *reproduced* oleh model.

#### 4.3.6.7. Structural Model Fit

Hasil analisis terhadap *structural estimates* disajikan pada tabel 4.16 di bawah ini

**Tabel 4.16**  
**Structural Estimates**

		Estimate	S.E.	t hitung	P	R <sup>2</sup>
ACS	← DEC	520	142	3,952	0,000	0,27
PERF	← ACS	551	141	4,283	0,000	0,46
PERF	← DEC	206	127	1,901	0,057	

Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

Keterangan: ACS = Sistem Pengendalian Akuntansi

DEC = Desentralisasi

PERF = Kinerja

Tabel 4.16 di atas menginformasikan bahwa hubungan desentralisasi dengan kinerja tidak signifikan pada  $\alpha = 0,05$  (t hitung atau C.R.  $> \pm 1,96$ ). Sementara hubungan desentralisasi (DEC) dengan ACS serta ACS dengan kinerja (PERF) signifikan pada  $\alpha = 0,05$  (t hitung  $> \pm 1,96$ ). Kondisi ini menjelaskan bahwa pengaruh desentralisasi terhadap kinerja adalah tidak nyata. Namun demikian pengaruh desentralisasi terhadap ACS dan pengaruh ACS terhadap kinerja adalah nyata atau bermakna.

Pada tabel 4.16 kolom R<sup>2</sup> (*squared multiple correlation*) nampak bahwa R<sup>2</sup> untuk faktor ACS adalah 0,27 dan faktor kinerja adalah 0,46. Hal ini menunjukkan 27% varians ACS dapat dijelaskan oleh faktor desentralisasi dan 46% varians kinerja dapat dijelaskan oleh faktor desentralisasi dan ACS secara bersama-sama. Secara

keseluruhan, dapat dinyatakan bahwa model struktural yang dispesifikasi dalam penelitian ini telah sesuai dengan data dan teori-teori yang mendasari pengembangan hipotesis.

#### 4.3.7. Interpretasi dan Modifikasi Model

Spesifikasi ulang model berdasarkan *modification index* tidak dilakukan dalam penelitian ini karena modifikasi model harus berpijak pada justifikasi teoritis yang kuat untuk menghindari kecenderungan *capitalizing on chance* (Diamantopulos & Siguaw, 2000). Sementara model yang dispesifikasi dalam penelitian ini sudah didasarkan pada bangunan teori yang kuat. Di sisi lain, tidak ditemukan *standardized residual* yang melebihi  $\pm 2,58$  sehingga disimpulkan tidak ada kesalahan spesifikasi model dalam penelitian ini.

#### 4.4 Pengujian Hipotesis Dan Pembahasan

Pada bagian ini akan diuraikan hasil pengujian terhadap 3 hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini, sebagai berikut:

##### 4.4.1. Pengujian Hipotesis 1

Hipotesis pertama yang diajukan dalam penelitian ini menyatakan adanya dugaan bahwa desentralisasi berhubungan positif dengan sistem pengendalian akuntansi. Pada tabel 4.16 di atas nampak koefisien struktural antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi bernilai positif (0,520) dengan *standard error* yang kecil (0,142) dan t hitung (*critical ratio*) lebih besar dari 2 (3,952;  $p = 0,000$ ) sehingga disimpulkan bahwa desentralisasi berhubungan positif dan signifikan dengan sistem pengendalian akuntansi pada  $\alpha = 0,05$ . Dengan kata lain, semakin tinggi *level* desentralisasi pengambilan keputusan maka akan semakin

tinggi pula penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Pengujian hipotesis pertama ini menunjukkan bahwa hipotesis alternatif pertama yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat ditolak.

Hasil pengujian hipotesis pertama mendukung hasil penelitian empiris dari Miah dan Mia (1996) yang menunjukkan adanya hubungan yang positif dan signifikan antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi. Hasil pengujian hipotesis pertama juga sejalan dengan penelitian Hill (1988) dimana desentralisasi pengambilan keputusan akan meningkatkan kebutuhan akan pengendalian aktivitas-aktivitas finansial. Hasil ini juga sinkron dengan pendapat Cushing dan Romney (1994) yang menjelaskan bahwa pendelegasian pengambilan keputusan dari atasan kepada bawahan berimplikasi pada peningkatan kebutuhan untuk mengendalikan dan mengevaluasi aktivitas finansial yang dilaksanakan oleh bawahan. Miah dan Mia (1996) berargumentasi bahwa peningkatan desentralisasi pengambilan keputusan berakibat pada semakin besar otoritas pengambilan keputusan dan implementasi keputusan-keputusan yang dibuat oleh bawahan. Hal ini juga berimplikasi pada semakin besar tanggung jawab bawahan terhadap keberhasilan operasi sub unit dimana yang bersangkutan (bawahan) memimpin. Situasi seperti ini mendorong meningkatnya kebutuhan akan informasi yang berkualitas sebagai dasar pengambilan keputusan. Sebagai salah satu konsekuensinya adalah peningkatan kebutuhan sistem pengendalian akuntansi sebagai sumber informasi yang berkualitas.

#### 4.4.2. Pengujian Hipotesis 2

Hipotesis kedua menyatakan adanya dugaan bahwa sistem pengendalian akuntansi berhubungan positif dengan kinerja. Tabel 4.16 menunjukkan bahwa koefisien struktural antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja adalah positif (0,551) dengan *standard error* yang kecil (0,141) dan  $t$  hitung  $> 2$  (4,283;  $p = 0,000$ ). Hal ini menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berhubungan positif dan signifikan dengan kinerja pada taraf kepercayaan 95%, sehingga semakin tinggi penggunaan sistem pengendalian akuntansi maka kinerja juga akan semakin baik. Hasil pengujian hipotesis kedua menunjukkan bahwa hipotesis alternatif kedua yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat ditolak.

Hasil pengujian hipotesis kedua memperkuat hasil penelitian empiris dari Miah dan Mia (1996) yang membuktikan adanya hubungan positif dan signifikan antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja. Hasil penelitian Miah dan Goyal (1990) juga menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi berdampak pada peningkatan kinerja. Mereka berpendapat bahwa penerapan informasi akuntansi yang tepat akan meningkatkan efektivitas dan efisiensi manajemen sumber daya (*resources management*) sehingga disimpulkan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi akan meningkatkan kinerja melalui penyediaan informasi yang berkualitas bagi pengambilan keputusan dan pengendalian aktivitas keuangan yang baik.

#### 4.4.3. Pengujian Hipotesis 3

Hipotesis ketiga yang diajukan dalam penelitian ini menyebutkan adanya dugaan bahwa desentralisasi berhubungan positif dengan kinerja. Tabel 4.16

menginformasikan koefisien struktural antara desentralisasi dengan kinerja mempunyai bobot sebesar 0,206 (positif) dengan *standard error* yang kecil (0,127) namun  $t$  hitung  $< 2$  (1,901;  $p = 0,057$ ). Hal ini menunjukkan bahwa desentralisasi berhubungan positif namun tidak signifikan dengan kinerja pada taraf signifikansi 5%, sehingga semakin tinggi level desentralisasi pengambilan keputusan maka kinerja tidak akan meningkat secara signifikan. Hasil pengujian hipotesis ketiga menunjukkan bahwa hipotesis alternatif ketiga yang diajukan dalam penelitian ini **ditolak**. Hal ini disebabkan pada lingkungan pengambilan keputusan yang desentralisasi manajer lebih banyak membutuhkan informasi untuk dapat menjalankan sub unitnya secara efisien. Desentralisasi tidak akan meningkatkan kinerja dimana indikatornya adalah tercapainya efisiensi tanpa dilengkapi dengan informasi akuntansi yang memadai (*adequate accounting information*).

Hasil pengujian hipotesis ketiga sejalan dengan hasil penelitian empiris dari Miah dan Mia (1996) yang menemukan hubungan positif antara desentralisasi dengan kinerja namun hubungan positif tersebut tidak signifikan. Hasil ini menunjukkan bahwa desentralisasi pengambilan keputusan tidak serta merta meningkatkan kinerja kantor-kantor dinas di Kalimantan Selatan, tapi desentralisasi perlu didukung oleh faktor lain (penggunaan sistem pengendalian akuntansi) sebagai upaya peningkatan kinerja.

#### **4.4.4. Pengujian Hipotesis 4**

Hipotesis keempat menyatakan adanya dugaan bahwa sistem pengendalian akuntansi merupakan variabel *intervening* dari hubungan antara desentralisasi

dengan kinerja. Dengan kata lain, sistem pengendalian akuntansi memiliki efek mediasi (*mediational effect*) terhadap hubungan antara desentralisasi dengan kinerja.

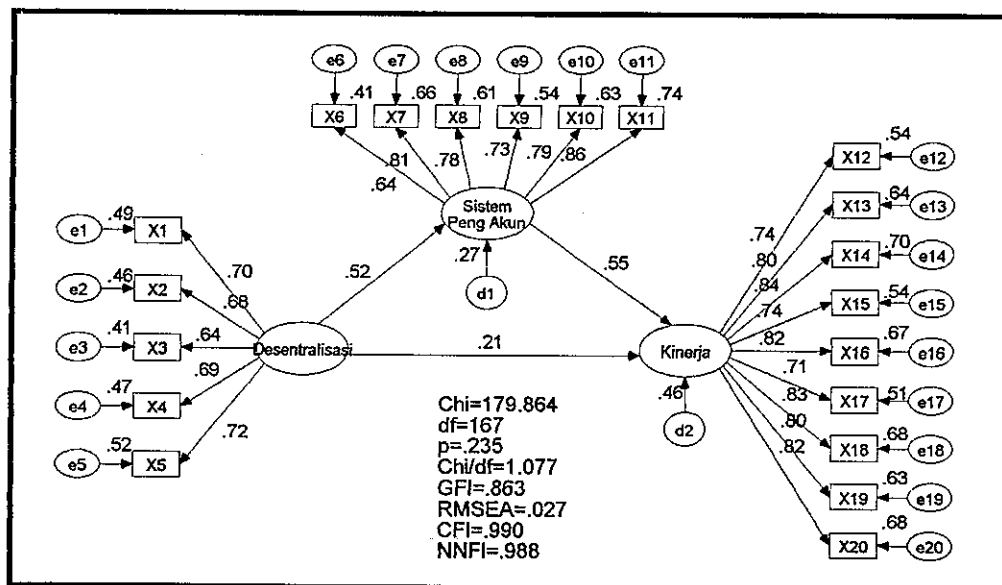
Pengujian hipotesis keempat mengacu pada prosedur yang dikemukakan oleh Holmbeck (1997), yaitu:

1. Menguji parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja; desentralisasi → sistem pengendalian akuntansi; dan sistem pengendalian akuntansi → kinerja. Parameter-parameter estimasi tersebut harus signifikan dan arah hubungannya sesuai dengan yang dihipotesiskan. Tabel 4.16 menginformasikan bahwa parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja adalah positif (0,206) dan signifikan meskipun hanya pada taraf signifikansi 10% ( $t$  hitung = 1,901;  $p$  = 0,057). Parameter estimasi desentralisasi → sistem pengendalian akuntansi sesuai dengan yang dihipotesiskan (0,520) dan signifikan ( $t$  hitung = 3,952;  $p$  = 0,000). Sementara parameter estimasi sistem pengendalian akuntansi → kinerja juga sesuai hipotesis (0,551) dan signifikan ( $t$  hitung = 4,283;  $p$  = 0,000). Kondisi ini menunjukkan bahwa prasyarat pengujian ada tidaknya *mediational effect* dipenuhi.
2. Tahap berikut adalah menguji kelayakan model dengan cara membandingkan model dimana parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja di-*constrained* 0 (parameter estimasi antara dua faktor tersebut dihilangkan) dengan model dimana parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja tidak di-*constrained* (*freely estimated*). Kesenjangan nilai *chisquare* dan *degree of freedom* (df) antara dua model tersebut selanjutnya dibandingkan

dengan tabel *chisquare*. Jika terdapat *mediational effect* dari sistem pengendalian akuntansi maka penambahan parameter estimasi desentralisasi → kinerja tidak akan meningkatkan kelayakan model (*model fit*) secara signifikan.

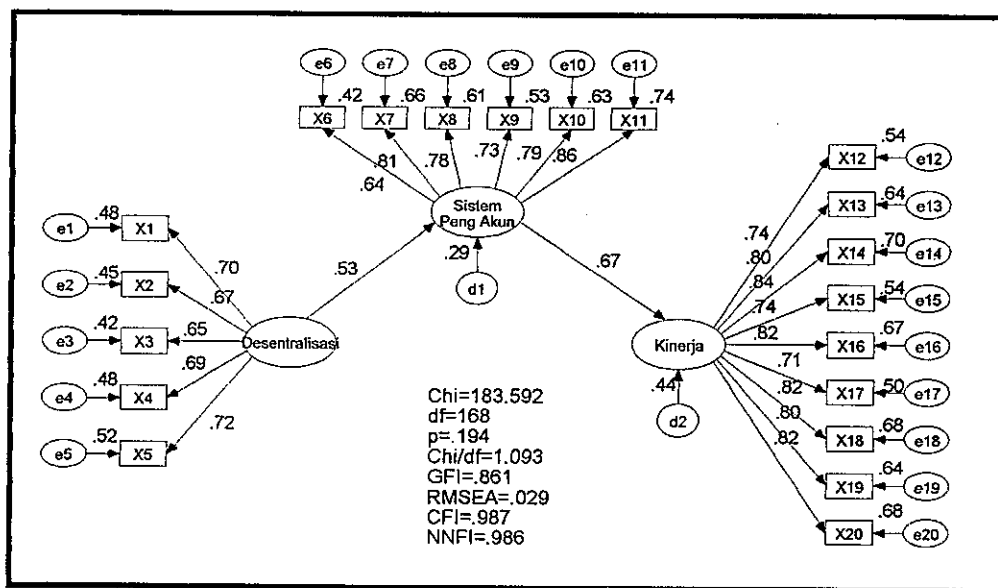
Adapun hasil estimasi model dimana parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja tidak di-*constrained* dan model dimana parameter estimasi antara desentralisasi → kinerja di-*constrained* 0 disajikan pada gambar 4.7 dan 4.8 di bawah ini.

Gambar 4.7  
Unconstrained Model



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

**Gambar 4.7**  
**Constrained Model**  
**(Desentralisasi → Kinerja = 0)**



Sumber: Hasil Estimasi AMOS 4.01, 2004

Gambar 4.7 dan 4.8 menginformasikan bahwa kesenjangan nilai *chisquare* antara dua model tersebut adalah sebesar = 3,728 (183,592 – 179,864), sedangkan kesenjangan nilai df adalah = 1 (168 – 167). Sementara tabel *chisquare* pada taraf signifikansi 5% dengan df 1 adalah sebesar 3,84. Sehingga  $\Delta\chi^2$  3,728 (df 1) lebih kecil dari tabel *chisquare* pada taraf signifikansi 5% dan df 1. Oleh karena itu dinyatakan bahwa terdapat *mediational effect* dari sistem pengendalian akuntansi

terhadap hubungan antara desentralisasi dengan kinerja. Dengan kata lain, mekanisme hubungan desentralisasi dengan kinerja difasilitasi oleh sistem pengendalian akuntansi. Kondisi ini juga dapat dilihat dari perbandingan parameter estimasi desentralisasi → kinerja secara langsung (*direct effect*) dengan parameter desentralisasi → kinerja melalui sistem pengendalian akuntansi (*indirect effect*) dimana *direct effect* desentralisasi → kinerja lebih kecil (0,206) apabila dibandingkan *indirect effect* desentralisasi → kinerja melalui sistem pengendalian akuntansi (0,286). Hasil pengujian hipotesis keempat mendukung hasil penelitian Miah dan Mia (1996) yang membuktikan bahwa sistem pengendalian akuntansi menjadi mediator antara desentralisasi dengan kinerja manajerial.

## BAB V

### KESIMPULAN, KETERBATASAN, IMPLIKASI DAN SARAN

#### 5.1 Kesimpulan

Kesimpulan-kesimpulan yang dapat ditarik dari hasil analisis data dan pengujian hipotesis adalah sebagai berikut:

1. Desentralisasi berhubungan positif (koefisien struktural = 0,520) dan signifikan ( $t$  hitung 3,952;  $p = 0,000$ ) dengan sistem pengendalian akuntansi. Sehingga disimpulkan bahwa semakin tinggi *level* desentralisasi pengambilan keputusan maka semakin tinggi pula penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Kesimpulan tersebut mendukung hipotesis pertama serta mengkonfirmasi hasil penelitian Hill (1988) serta Miah dan Mia (1996) yang menemukan hubungan yang positif dan signifikan antara desentralisasi dengan sistem pengendalian akuntansi.
2. Sistem pengendalian akuntansi berhubungan positif (koefisien struktural = 0,551) dan signifikan ( $t$  hitung 4,283;  $p = 0,000$ ) dengan kinerja. Sehingga disimpulkan bahwa semakin tinggi penggunaan sistem pengendalian akuntansi maka semakin tinggi pula kinerja suatu instansi. Kesimpulan ini mendukung hipotesis kedua sekaligus memperkuat hasil penelitian Miah dan Goyal (1990) serta Miah dan Mia (1996) yang membuktikan bahwa penerapan sistem pengendalian akuntansi akan meningkatkan kinerja.

3. Desentralisasi berhubungan positif (koefisien struktural = 0,206) namun insignifikan ( $t$  hitung 1,901;  $p = 0,057$ ) dengan kinerja. Oleh karena itu disimpulkan bahwa semakin tinggi *level* desentralisasi maka kinerja tidak akan meningkat secara signifikan. Kesimpulan tersebut menolak hipotesis ketiga dan memperkuat hasil penelitian Miah dan Mia (1996) yang menemukan hubungan yang tidak signifikan antara desentralisasi dengan kinerja.
4. Ditemukan adanya *mediational effect* sistem pengendalian akuntansi pada hubungan antara desentralisasi dengan kinerja. Oleh karena itu disimpulkan bahwa mekanisme hubungan desentralisasi dengan kinerja difasilitasi oleh sistem pengendalian akuntansi. Kesimpulan ini sejalan dengan hasil penelitian Miah dan Mia (1996) yang menemukan bahwa sistem pengendalian akuntansi berfungsi sebagai mediator dalam hubungan antara desentralisasi dengan kinerja.

## 5.2 Keterbatasan

Keterbatasan-keterbatasan yang ditemukan dalam penelitian ini antara lain adalah:

1. Pengukuran seluruh variabel yang digunakan dalam penelitian ini (desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, dan kinerja) hanya dilakukan secara subyektif atau berdasarkan persepsi responden. Pengukuran variabel berbasiskan persepsi rentan terhadap bias yang pada gilirannya mempengaruhi akurasi hasil-hasil penelitian.

2. Penelitian ini belum mengakomodir kemungkinan adanya *moderating effect* dari variabel-variabel yang di perkirakan mempengaruhi hubungan desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, kinerja seperti yang disebutkan oleh Miah dan Mia (1996), yaitu ukuran instansi, gaya kepemimpinan, nilai-nilai pribadi kepala dinas, dan pola hubungan antara atasan dan bawahan yang berlaku di suatu instansi.

### 5.3. Implikasi

Sebagaimana telah diuraikan sebelumnya bahwa penelitian ini mengandung keterbatasan-keterbatasan. Namun hasil penelitian ini setidaknya dapat memotivasi dilakukannya penelitian selanjutnya. Dari temuan yang didapatkan dari penelitian ini diharapkan para kepala dinas di Kalimantan Selatan memahami bahwa ketika desentralisasi dihubungkan secara langsung dengan kinerja manajerial hasilnya menunjukkan pengaruh yang tidak signifikan. Namun ketika variabel sistem pengendalian akuntansi dimasukkan kedalam model hasilnya menunjukkan pengaruh yang signifikan. Hal ini memberikan informasi bahwa sistem pengendalian akuntansi merupakan variabel yang penting dalam memediasi hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja manajerial. Sehingga dengan penggunaan struktur organisasi desentralisasi, para kepala dinas hendaknya lebih meningkatkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi untuk meningkatkan kinerja manajerial.

### 5.3 Saran-Saran

Keterbatasan-keterbatasan yang ditemukan dalam penelitian ini dapat menjadi dasar bagi pengembangan penelitian di masa yang akan datang. Oleh karena itu disarankan hal-hal sebagai berikut:

1. Cakupan geografis sampel pada penelitian mendatang hendaknya diperluas, misalnya meliputi seluruh propinsi yang ada di Pulau Kalimantan atau jika memungkinkan meliputi seluruh instansi pemerintah yang ada di Indonesia. Perluasan cakupan geografis sampel akan meningkatkan daya generalisir hasil-hasil penelitian mendatang.
2. Pengukuran variabel secara subyektif sebaiknya didukung oleh data-data obyektif, misalnya pengukuran kinerja dari aspek sumber daya manusia hendaknya didukung oleh data-data tingkat kemangkiran (absensi) atau pengukuran kinerja keuangan didukung oleh data-data mengenai target dan realisasi anggaran. Pengukuran obyektif akan meningkatkan validitas pengukuran variabel.
3. Penelitian mendatang sebaiknya mengakomodir *moderating effect* dari variabel-variabel yang diestimasi mempengaruhi hubungan antara desentralisasi, sistem pengendalian akuntansi, dan kinerja seperti ukuran instansi (jumlah karyawan) atau pola hubungan atasan - bawahan yang berlaku pada suatu instansi (formal vs. informal). Pemasukkan variabel-variabel *moderating* tersebut secara eksplisit kedalam model penelitian akan memberikan pemahaman yang lebih mendalam dan memberikan gambaran yang lebih luas mengenai hubungan kausal antar variabel.

## DAFTAR PUSTAKA

- Aida Ainul Mardiyah dan Gudono, 2000, 'Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi Terhadap karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen' SNA III, Jakarta.
- Anthony, Robert N, and Govindarajan, Vijay,; "Management Control System", 9th Edition, *Richard D.Irwin Inc*, 1998
- \_\_\_\_\_ and David W. Young, Management Control In Non Profit organization , 5<sup>th</sup>, *Richard D.Irwin Inc*, 1994
- Babbie, E.R. (1990), *Survey Research Methods*, Belmont, CA: Wadsworth
- Badan Pengawas Keuangan dan Pembangunan, "Pengukuran kinerja Suatu Tinjauan pada Instansi Pemerintah", BPKP, Jakarta, Agustus, 2000
- Bambang Brodjonegoro & Shinji Asanuma; 2000, "Regional Autonomy and Fiscal Desentralization in Democratic Indonesia; *Hitotsubashi Journal Of Economic*" , pp 111-122
- Bronmwich, M, 1990, "The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategi in Competitive"; *Accounting, Organization and Society* ,pp 27-46
- Caplan. R,S and A,Atkinson,1989,"*Advanced Management Accounting*", Prentice-Hall.
- Chenhall, R.,and Morris, D., 1986., "The Impact of Structure, Environment and Interdependece on The Perceived Usefulness of Management Accounting System". *The Accounting Review LXI* (1), 16-35.
- \_\_\_\_\_ and P.Brownell;1988; The Effect of Participative Budgeting on the Job satisfaction and Performance: Role Ambiguity as ab Intervening Variable: *accounting, organizations and Society*; pp225-233
- Chong, Vincent, K., 1996,. "Management Accounting System, Task Uncertainty and Management Performance" A research Note" *Accounting Organization & Society*. Vol. 21.
- Chotib, 2000, "*Desentralisasi Urbanisasi Dalam Rangka Otonomi Daerah*", Warta Demografi. Th-30
- Cushing, BE and R.B. Romney;*Accounting Information Systems*: Addison-Wesley

- Davis, K and J.W Newstrom; 1975; *Human Behavior at Work:Organizational Behavior*; McGraw-Hill
- Dess, G.G. and R.B.Robinson, "Measuring of Organizational Performance in the Absence of Objective Measure. The Case of Privately-Held Firm and Conglomerate Business Unit", *Strategic managemnt Journal*, pp. 265-273
- Diamantopoulos, A. & J. Siguaw (2000), *Introducing LISREL*, London: Sage
- Emmanuel, C, D. Otley and K.Merchant; 1990; "*Accounting for Management Control*", Chapman and Hall
- Gordon and Narrayanan, 1984., "Management Accounting System, Perceived Environment Uncertainty and Organizational Structural an empirical Investigation", *The Accounting Review*.
- \_\_\_\_\_ and Miller, 1976., "A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems", *Accounting Organization and Society*, pp. 56-59.
- \_\_\_\_\_ and V.K. Narayanan, 1984," Management Accounting System, PEU and Organization Structure:An Empirical Investigation",*Accounting Organization and Society*
- Govindarajan, dan Fisher., 1990. "Strategy, Control Sistem Dan Resource Sharing: Effects On Bussines - Unit Performance". *Academy of Management Journal*. 33. pp. 259-285.
- Gul, F,J.Tsui, S. Fong and H Kwok, 1995, Desentralization as a Moderating Factor in the Budgetary Participation- Peformance Relationship: Some Hongkong Evidence, *Accounting and Business Research*, pp 107-113
- Gull dan Chia, 1994., "The Effect of Management Accounting Systems, Perceiped Environement uncertainty and Decentralization on Managerial Performance : a Test of a Three-Way Interactions", *Accounting, Organizations and Society* vol. 19, pp. 413-426.
- Hair, J.F., Anderson, R.E., & Black, W.C. 1996., *Multivariate Analysis* 5<sup>th</sup> ed. Printice Hall International, Inc.

- Hall A James. 2001. *Accounting Information System*, Thomson Learning South Western College publishing, edisi Indonesia, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Hansen, DR., dan Maryanne M. Mowen, 1997., *Management Accounting*, Fourth ed., International Thompson Publishing.
- Hayes D.C, 1977., "The Contingency Theory of Managerial Accounting", *The Accounting Review*, pp.22-39.
- Heller, F.A, and G Yulk; 1969;"Participation Managerial decision-Making and Situational Variable", *Organizational Behavior and human Performance*.
- Hellriegel, D. and J.W.Slocum; 1978; *Management Contingency Approaches* 2 edn, *Addison-Wesley*.
- Hill, C.W.L; 1988; "Corporate Control Type, strategy, Size and financial Performance", *Journal of Management Studies*; pp. 125-136
- Holmbeck, G.N. (1997), "Toward terminological, conceptual, and statistical clarity in the study of mediators and moderators: Examples from the child-clinical and pediatric psychology literatures", *Journal of Consulting and Clinical Psychology*, Vol. 65, No. 4, pp. 599-610
- Hongren, C.T., Susnden, dan W.O. Stratton, 1982., "*Introduction to Management Accounting*", Prentice Hall Inc. London.
- Imam Ghozali. 2001., *Aplikasi Analisis Multivariate Dengan Program SPSS*. Edisi pertama, Program Studi Magister Akuntansi, Badan Penerbit, Universitas Diponegoro (UNDIP), Semarang.
- Iejte Nazaruddin, 1998, "*Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial*", *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*.
- Irfan Rahman,"*Hubungan Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Unit Bisnis Organisasi Sektor Publik Peran Locus of Control sebagai variabel pemoderasi Studi kasus pada PT Pos Indonesia (Persero)*, Tesis S-2, Universitas Gajah Mada, Yogyakarta, 2002
- Kline, R.B. (1998), *Principles and practice of structural equation modeling*, New York: Guilford Press
- LAN dan BPKP, "*Modul sosialisasi Sistem Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah*", Lembaga Administrasi Negara, Maret, 2000.

- Macintosh, N.B, 1994, *Management Accounting and Control Systems*, John Wiley & Sons
- Martin, C; 1994; *an Introduction to Accounting; 4<sup>th</sup> edn*; McGraw-Hill
- Mardiasmo, 2000, "Perencanaan Keuangan Publik sebagai Suatu Tuntutan dalam Pelaksanaan Pemerintahan Daerah yang Bersih dan Berwibawa", Makalah Seminar IAI-KASP, Jakarta 22 Maret 2001
- Miah, N.Z dan Mia L, 1996, "Desentralization, Accounting Control System and Performance of Government Organization: A New Zealand Empirical Study", *Financial Accountability and Management*, August
- Mia, L. And Clarke, 1999. "Market Competition, Use of Information Management Accounting System, Performance Unit Business". *Management Accounting Research*, P. 137-158
- \_\_\_\_\_ And Chenhall, R. H., 1994. "The Usefulness of Management Accounting System, Fuctional Diffrentiation and Managerial Effectiveness", *Accounting, Organization And Society*, 19, 1-13.
- \_\_\_\_\_ and A. Patiar., 1999., "The Use of Management Accounting System: An Explaratory", *Journal of Pergamon*.
- Mia and Goyal, M, 1991, "Span Of Control, Task Independence and Usefulness of Mas Information in not-for profit Government organization", *Financial Accountability and Management*, 249-266.
- Mulyadi dan Setiawan, 2000., "Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemem", Cetakan ke 2, Penerbit Aditya Media, Yogyakarta.
- Mukhi, S.D. Hampton and N Barnwell; 1988; *Australian Management; Mc-Graw-Hill*
- Negandhi, A.R. and B.Reimann, 1973; *Correlates of Decentralization: Closed and Open Systems Prespective; Academicof Management Journal*, pp570-582
- Osborne, David and Ted Gaebler, "Reinveting Government; how the entrepreneurial al Spirit in Transforming Public sector", *Pustaka Bihaman Prassindo*, 1992
- Pemerintah Propinsi Kalimantan Selatan, "Informasi Kelembagaan Se Kalimantan Selatan", tahun 2002

- Parker, Wayne C, "Performance Measurement in The Public Sector", State of Utah, September, 2000, at [http://www Rutgers.edu/Accounting/raw/seagov/perfmeasure](http://www.Rutgers.edu/Accounting/raw/seagov/perfmeasure).
- Pugh, D.S, D.J.Hicson, C.R Hinings and C.Turner, 1969, "The Context Of Organization Structure, *Administrative Science Quartely*; pp91-114
- Revrisond Baswier, 1998, " *Akuntansi Pemerintah Indonesia*", Edisi Ketiga, BPFE, Yogyakarta
- Riant Nugroho, D, 2000, " *Otonomi Daerah Desentralisasi Tanpa revolusi: kajian dan Kritik atas Kebijakan Desentralisasi di Indonesia*"; PT Elex Media Komputindo, Jakarta
- Ryaas, M.Rasyid, 2000, " *Otonomi Daerah, Konsep dan Permasalahan dan Implementasinya*", Makalah pada seminar dalam rangka Lustrum VI Lembaga Pendidikan Perkebunan ", Reposisi dan Restrukturisasi BUMN Menghadapi diberlakukannya Otonomi Daerah, Yogyakarta.
- Sarundajang , 1999, " *Arus Balik Kekuasaan Pusat ke Daerah*", Sinar Harapan Jakarta
- Shah, Anwar (1997) ; "Balance, Accountability and responsiveness Lesson about Decentralization, Washington D.C : *Wordt Bank*
- Siegel, Gary: " *Behavioral Accounting*", South Western Publishing Co, Ohio, 1989
- Simons, Robert, "Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy", *Prentice Hall*, upper Saddle River, New Jersey, 2000
- Small, John, "Effectiveness The Holly Grail Of Accounting Measure of Performance" in *Accounting and Performance Measurement*, edited by Irvine Lapsley and Falconer Mithchell, Paul Chapman Publ.Ltd, 1996
- Smith, Peter, "A Framework for Analysing the Measurement of Outcome" in *Measuring outcome in The Public Sector*, Edited by Peter Smith, London, 1996
- Syahroza Ahmad, " *Bagaimana Mengukur Kinerja terciptanya: Good Corporate Governance*" *Usahawan*, No.10, TH XXIX, Oktober, 2000, pp18-24
- Steenkamp, J.B.E.M & H.C.M. van Trijp (1991), "The use of LISREL in validating marketing constructs", *International Journal of Research in Marketing*, Vol 8, pp. 283-299

Subramaniam, N and Mia, L." The Relation Between Decentralised Structure, Budgetary Participation and Organizational Commitment, The Moderating Role of Manager's Value Orientation towards Innovation", *Accounting Auditing & Accountability Journal*, VOI.14 No.1, 2001, pp. 12-29

Swieringa, R.j and K.E Weick; 1987; "Managemnt Accounting and action", *Accounting, Organization and Society*; pp 293-308

UU No.22/1999; Tentang Pemerintahan Daerah

UU No.25/1999, Tentang Perimbangan Keuangan Antara Pemerintah Pusat dan Daerah

Wagiono Ismangil, 2001, "Manajemen Otonomi Daerah", Usahawan No.02 Th. XXX; Lembaga Manajemen FE UI, Jakarta

Williamson, O.E. :Corporate Control and Business Behavior, *Winglewood cliffs, N.j; Prentice Hall*, 1970

\_\_\_\_\_ : Market and Hierarchies Analysis and Antitrust Implications, *New York; Free Press*, 1975