

Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi Dan Kinerja Organisasi (Studi Empiris Pada Organisasi Sektor Publik Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta)

Ietje Nazaruddin, Erni Suryandari & Barbara Gunawan

E-mail : ietje_effendi@yahoo.com

Universitas Muhammadiyah Yogyakarta

ABSTRACT

This study examines the relationship between the use accounting controls system and decentralization with manager's performance on public sector organizations. Decentralization refers to the level autonomy delegated to the manager's public sector organizations. Responses of 45 managers public sector organizations in Yogyakarta were analyzed by using a path analytic technique. The relationships between variables were specified by a series of path coefficient, which are equivalent to standardized beta coefficient. The result studies indicate a positive and significant relationship between decentralization and use of accounting controls system, thereby supporting H_1 . Other result reveal a positive and significant relationship between the use of accounting controls system and decentralization with performance, thus H_2 , H_3 could be supported. The results of study indicate that the use of accounting controls system acts as mediator in the relationship between decentralization of decision making and performance of managers public sector on Yogyakarta. The result reveal that increased level of decentralization is associated with and increased use accounting controls system which, in turn, is associated with improved managers performance on public sector organizations

Key words : *Decentralization, Accounting controls system, performance, Public sector*

ABSTRAK

Penelitian ini menguji hubungan antara sistem pengendalian penggunaan akuntansi dan desentralisasi dengan kinerja manajer pada organisasi sektor

publik. Desentralisasi mengacu pada otonomi tingkat didelegasikan kepada organisasi sektor publik manajer. Tanggapan dari 45 manajer organisasi sektor publik di Yogyakarta dianalisis dengan menggunakan teknik analisis jalur. Hubungan antara variabel yang ditentukan oleh serangkaian koefisien jalur, yang setara dengan koefisien beta standar. Hasil studi menunjukkan adanya hubungan positif dan signifikan antara desentralisasi dan penggunaan sistem akuntansi kontrol, sehingga mendukung H1. Hasil lainnya menunjukkan hubungan positif dan signifikan antara penggunaan sistem pengendalian akuntansi dan desentralisasi dengan kinerja, sehingga H2, H3 dapat didukung. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi bertindak sebagai mediator dalam hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan dan kinerja manajer sektor publik di Yogyakarta. Hasilnya mengungkapkan bahwa peningkatan tingkat desentralisasi dikaitkan dengan peningkatan penggunaan sistem dan pengendalian akuntansi yang, pada gilirannya, berhubungan dengan peningkatan kinerja manajer pada organisasi sektor publik

Kata Kunci: Desentralisasi, Akuntansi mengontrol sistem, kinerja, sektor publik

PENDAHULUAN

Struktur organisasi dan sistem pengendalian akuntansi telah menjadi pokok pembahasan dalam literatur teori organisasi dan sistem pengendalian akuntansi. Para peneliti dibidang teori organisasi biasanya lebih tertarik untuk mengidentifikasi faktor-faktor yang mempengaruhi perencanaan struktur organisasi (Pugh, 1969), sedangkan peneliti dibidang akuntansi lebih menekankan pada perencanaan dan pengambilan keputusan (Bromwich, 1990; Swieringa dan Weick, 1987).

Hasil-hasil penelitian terdahulu seperti penelitian Chenhall dan Moris (1986) menemukan bahwa sistem informasi akuntansi berhubungan dengan struktur organisasi. Penelitian Gordon dan Narayanan (1984) sebaliknya menemukan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara persepsi kemanfaatan dengan struktur organisasi. Penjelasan yang mungkin dapat menerangkan ketidakkonsistenan hasil penelitian Chenhall dan Moris (1986) dengan hasil penelitian Gordon dan Narayanan (1984) adalah adanya perbedaan tingkat atau posisi manajer yang menjadi responden dalam kedua penelitian tersebut. Partisipan pada penelitian Gordon dan Narayanan adalah

company president, vice-president, controller of finance yang kesemuanya diasumsikan memiliki otoritas dan tanggung jawab yang besar secara hirarki struktur suatu organisasi. Konsekuensinya mungkin persepsi responden tidak bervariasi sehingga kurang mampu menjelaskan hubungan antara struktur dan kemanfaatan sistem akuntansi. Sebaliknya, responden dalam penelitian Chenhall dan Morris adalah manajer yang ada pada posisi *middle* dan *upper level*, sehingga para responden lebih menguasai permasalahan yang ada pada sub organisasinya. Selain itu persepsi responden terhadap tingkat otoritas dan tanggung jawab yang telah didelegasikan oleh *top management* akan berbeda satu lebih bervariasi antara satu dengan yang lainnya.

Berdasarkan penelitian Chenhall dan Morris, studi ini bertujuan untuk memberikan bukti empiris dengan menggunakan *sample* para pimpinan organisasi sektor publik pada tingkat menengah ke atas. Pada penelitian ini akan diidentifikasi hubungan antara desentralisasi (pendelegasian otoritas dan tanggung jawab) pimpinan organisasi sektor publik Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta (DIY) dengan sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja para pimpinan organisasi sektor publik tersebut. Hal ini menarik bagi peneliti sehubungan dengan telah dicanangkannya program otonomi daerah, sehingga hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan pada program tersebut.

Hal lain yang menjadi motivasi peneliti adalah karena penelitian-penelitian sebelumnya dalam teori organisasi dan perencanaan sistem akuntansi masih jarang yang memperhatikan hubungan antara desentralisasi dan sistem akuntansi dengan kinerja manajer organisasi *non-profit*, khususnya organisasi sektor publik. Penelitian-penelitian terdahulu lebih memfokuskan pada perencanaan dan penggunaan sistem akuntansi yang dilakukan dalam perusahaan-perusahaan manufaktur yang berorientasi memperoleh laba (Mia dan Chenhall; 1994). Mia dan Goyal (1991) berargumentasi bahwa hasil penelitian pada *profit oriented organization* belum tentu dapat digeneralisasi pada *not-for-profit organizations*.

Berdasarkan alasan di atas, maka penelitian ini akan dilakukan pada organisasi sektor publik yang ada di DIY. Penelitian ini akan memberikan bukti empiris mengenai:

- (1) Hubungan antara penggunaan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja pimpinan organisasi sektor publik di Propinsi DIY.
- (2) Hubungan antara desentralisasi dengan kinerja organisasi sektor publik di Propinsi DIY.

Dalam penelitian ini kinerja organisasi didefinisikan sebagai seberapa jauh kemampuan pimpinan organisasi sektor publik terhadap beberapa dimensi. Kinerja ini diwakili dengan persepsi para pimpinan unit dan sub unit dari organisasi sektor publik di Propinsi DIY. Penelitian ini diharapkan dapat memberikan masukan pada organisasi sektor publik di Propinsi DIY dalam rangka mendukung kesuksesan otonomi daerah, karena dengan adanya otonomi daerah maka tingkat desentralisasi akan menjadi semakin tinggi.

KAJIAN LITERATUR DAN PENURUNAN HIPOTESIS

Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi Dan Kinerja Organisasi Sektor Publik

Akhir-akhir ini, penelitian tentang pendelegasian pengambilan keputusan dalam organisasi telah menjadi perhatian utama dalam penelitian organisasional. Penelitian-penelitian tersebut melihat berbagai variabel kontekstual dan lingkungan yang mempengaruhi desentralisasi (Pugh dkk. 1969, Negandhi dan Reimann, 1973).

Untuk tujuan penelitian ini, delegasi mengacu pada tingkat sejauh mana manajemen tingkat atas mendelegasikan kepada manajemen di tingkat bawahnya untuk mengambil keputusan secara independen. Delegasi memberikan kepada manajemen di tingkat bawahnya (subordinat-subordinat) kewenangan dalam pengambilan keputusan serta tanggung jawab pada tindakan-tindakan yang mereka putuskan. Kewenangan adalah hak keleluasaan untuk melaksanakan tugas-tugas, sedangkan tanggung jawab adalah kewajiban untuk menyelesaikan tugas-tugas tersebut Hellriegel dan Slocum, 1978).

Pentingnya desentralisasi sebagai penataan struktural formal telah lama ditekankan dalam literatur organisasi dan manajemen. Thompson (1967) menguraikan perlunya subunit-subunit yang terdesentralisasi sebagai respons struktural untuk menghadapi lingkungan-lingkungan yang tak dapat diperkirakan. Gordon dan Miller (1976) menyatakan bahwa dengan bertambahnya kompleksitas administratif, tugas-tugas dan tanggung jawab haruslah didelegasikan kepada manajemen di bawahnya untuk meringankan beban pengambilan keputusan pada tingkat yang lebih tinggi. Dalam situasi pengambilan keputusan pada *level* manajemen yang terdesentralisasi, para manajer pada *level* bawah menerima peran pengambilan keputusan dan mengimplementasikannya, mereka bertanggung jawab atas pelaksanaan dari subunit-subunit. Situasi yang demikian membawa kepada penggunaan informasi secara lebih besar oleh para manajer subunit dalam pengambilan

keputusan. Dengan demikian, berakibat makin diperlukannya penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Cushing dan Romney (1994) berpendapat bahwa suatu pilihan struktur organisasi (misal tingkat desentralisasi) mempunyai implikasi yang signifikan bagi sistem informasi akuntansi, hal ini disebabkan sistem-sistem tersebut harus membantu para manajer unit dalam mengambil keputusan dan mengambil tindakan untuk mencapai tujuan-tujuan unit mereka (Gul, dkk. 1995; Emmanuel, dkk. 1990; Caplan dan Atkinson, 1989).

Desentralisasi cenderung akan memicu kebutuhan terhadap penggunaan sistem pengendalian akuntansi. Semakin tinggi kewenangan dan tanggung jawab yang didelegasikan oleh *top management* kepada manajemen ditingkat bawahnya, makin besar pula perlunya pengendalian dan evaluasi keuangan. Agar kinerja yang dihasilkan meningkat dengan adanya desentralisasi pelaksanaan pengambilan keputusan, organisasi harus pula memakai *requisite control* yang diperlukan (Hill, 1988). Bruns dan Waterhouse (1975) menyatakan bahwa organisasi yang mendelegasikan kewenangan pengambilan keputusan agar mengembangkan sarana untuk menjaga pengawasan dan memanfaatkan prosedur-prosedur untuk mengukur kinerja.

Kebijakan otonomi daerah menyebabkan sistem desentralisasi akan lebih berperan. Seiring dengan bertambahnya kewenangan yang didelegasikan kepada pimpinan-pimpinan organisasi sektor publik menyebabkan mereka juga harus bertanggung jawab terhadap kinerja organisasi sektor publik. Bersama dengan adanya pendelegasian kewenangan dan pemberian tanggung jawab maka perlu dilakukan pengendalian untuk mengetahui sejauh mana kewenangan dan tanggung jawab yang diberikan telah dilaksanakan dengan sebagaimana mestinya. Fungsi pengendalian tersebut dapat dilakukan dengan menggunakan sistem pengendalian akuntansi. Hubungan antara desentralisasi dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi pada penelitian ini diberi label P_2 . Dari uraian tersebut diturunkan hipotesis sebagai berikut

H_1 : Semakin tinggi tingkat desentralisasi dalam pengambilan keputusan maka akan semakin besar penggunaan sistem pengendalian akuntansi

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat mempermudah perencanaan dan pengawasan kegiatan dan kinerja organisasi. Literatur terkini tentang sistem informasi akuntansi menempatkan penekanan yang semakin besar kepada penggunaan informasi akuntansi untuk meningkatkan akurasi pada pengambilan keputusan organisasional. Martin (1994) menyatakan bahwa tujuan dari informasi akuntansi membantu memudahkan penilaian dan pengambilan keputusan bagi para penggunanya. Mancintosh (1994)

menyatakan bahwa sistem akuntansi adalah bagian yang sangat penting dari keseluruhan mekanisme pengendalian yang dipakai untuk memotivasi, mengukur dan memberikan sanksi terhadap tindakan manajer dan karyawan dalam organisasi. Miah dan Goyal (1990) juga berpendapat bahwa sistem akuntansi yang efektif merupakan suatu syarat yang diperlukan bagi peningkatan kinerja. Lebih jauh mereka berpendapat bahwa kegagalan menggunakan informasi akuntansi yang diperlukan mengakibatkan manajemen sumber daya yang tidak efektif serta kemunduran perlahan-lahan dalam kinerja organisasi (Cushing dan Romney, 1994). Hal ini menunjukkan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi yang semakin besar, dapat membawa ke arah perbaikan dalam kinerja organisasi dengan memudahkan pengambilan keputusan serta pengendalian aktifitas keuangan yang lebih baik oleh manajer.

Dalam konteks sektor publik, pendelegasian kewenangan dan tanggung jawab oleh pemerintah pusat kepada organisasi pemerintah daerah dapat mempunyai dua konsekuensi. Pertama, dengan adanya pendelegasian itu, maka para pimpinan organisasi pemerintah daerah dituntut untuk mengambil keputusan pelaksanaan yang lebih banyak, sehingga lebih bertanggung jawab kepada pusat atas kinerjanya pada organisasi pemerintah. Situasi ini menuntut jumlah informasi yang makin banyak bagi pengambilan keputusan serta pengendalian pada organisasi sektor publik yang menjadi bertambah penggunaannya. Kedua, dengan semakin bertambahnya penggunaan sistem pengendalian akuntansi, memungkinkan organisasi sektor publik membuat keputusan yang lebih baik serta pimpinan-pimpinan dapat mengendalikan operasi secara lebih efektif, yang akhirnya akan meningkatkan kinerja.

Penggunaan sistem pengendalian akuntansi dapat membantu para pimpinan organisasi sektor publik dalam memperkirakan biaya serta kemungkinan keberhasilan dari rencana-rencana yang spesifik dan memilih alternatif terbaik dalam masing-masing kasus, hal ini akan memperbaiki kinerja (gambar 1, hubungannya disimbolkan dengan P_{32}). Pembahasan di atas mengarah kepada penurunan hipotesis sebagai berikut:

H2: Semakin besar penggunaan sistem pengendalian akuntansi pada organisasi sektor publik maka kinerja akan semakin baik

Desentralisasi dan Kinerja

Thomson (1967) menegaskan bahwa desentralisasi dibutuhkan sebagai respon terhadap lingkungan yang tidak dapat diramalkan. Hal ini didukung pula oleh beberapa hasil penelitian yang memberikan bukti empiris bahwa tingkat desentralisasi yang tinggi merupakan bentuk yang tepat dalam

menghadapi peningkatan ketidakpastian (Burn dan Stalker, 1961; Galbraith, 1973; Govindarajan, 1986a; Lawrence dan Lorsch, 1967; Tushman dan Nadler, 1978; Thompson, 1967).

Dengan demikian struktur organisasi memiliki peran penting dalam mempengaruhi kinerja pada tingkat organisasi maupun tingkat subunit (Van de Ven, 1976), karena dengan desentralisasi keputusan dilakukan oleh manajer yang lebih memahami kondisi unit yang dipimpinnya sehingga kualitas kebijakan diharapkan menjadi lebih baik.

Williamson (1970 dan 1975) menyatakan bahwa desentralisasi pengambilan keputusan mempunyai implikasi yang positif bagi kinerja organisasi secara keseluruhan. Chenhall dan Morris (1986) berpendapat bahwa desentralisasi pengambilan keputusan di antara para manajer dimaksudkan untuk memperbaiki kinerja mereka dengan mendorong mereka untuk mengembangkan kompetensi yang khusus guna menghadapi kondisi sub unit tertentu. Mukhi dkk. (1988) menyatakan bahwa desentralisasi memungkinkan manajer untuk secara efektif bertindak menangani berbagai peristiwa tanpa ditunda-tunda, serta memperbaiki kualitas keputusan yang mengarah pada kinerja yang lebih baik. Davis dan Newstorm (1985) juga mendukung peran desentralisasi dalam memperbaiki kinerja manajerial.

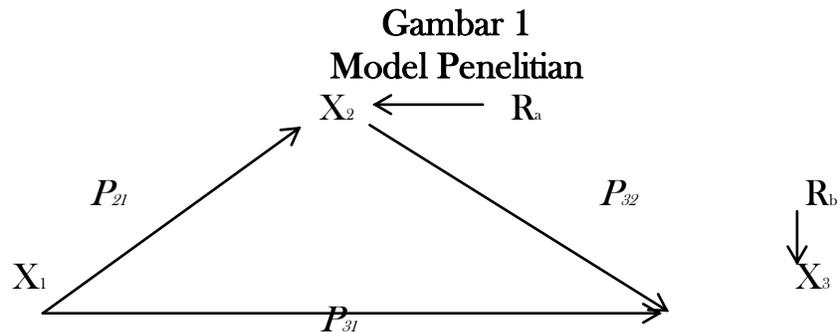
Dalam suatu lingkungan pengambilan keputusan yang desentralisasi, kantor pusat dapat mengendalikan manajer untuk bertanggung jawab atas kinerja operasi di bawah pengawasannya. Manajer dalam lingkungan yang demikian akan mendapat rangsangan lebih besar untuk meningkatkan efisiensi, karena mereka dapat mengembangkan tujuan-tujuan serta gaya manajemen mereka sendiri dalam menghadapi kebutuhan-kebutuhan sub unit. Pada departemen-departemen pemerintah, tingkat desentralisasi yang tepat akan memungkinkan para manajer organisasi sektor publik tersebut untuk merespons situasi sub unit secara tepat waktu, sehingga lebih *adaptable* dan responsif terhadap dalam perubahan-perubahan dalam kebutuhan-kebutuhan masyarakat. Wiliamson (seperti yang dinyatakan oleh hill, 1998) lebih jauh menyatakan bahwa otonomi pelaksanaan yang di berikan kepada manajer menciptakan suatu lingkungan organisasional internal yang kondusif untuk membantu perilaku pengurangan biaya. Dalam organisasi sektor publik, perilaku penurunan biaya adalah penting terutama bagi efektifitas biaya dalam pelayanan kepada publik.

Berdasar pembahasan diatas, dapat dikatakan bahwa kinerja akan meningkat seiring dengan meningkatkan desentralisasi dalam pengambilan keputusan pada tingkat organisasi sektor publik. Hubungan tersebut dapat

terlihat dalam gambar 1 dan disimbolkan dengan P_{31} . Argumen ini konsisten dengan pernyataan Hill (1988) bahwa desentralisasi akan membawa ke arah perbaikan kinerja dalam organisasi besar yang kompleks. Argumen ini membawa kepada penyusunan hipotesis 3

H₃ : Bertambahnya desentralisasi dalam pengambilan keputusan pada organisasi sektor publik akan meningkatkan kinerja.

Dari penurunan hipotesis 1 dan 2 dapat disimpulkan bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi berperan sebagai *intervening* dalam hubungan desentralisasi dengan kinerja . Penggunaan sistem pengendalian akuntansi berperan sebagai *intervening* artinya adalah peningkatan desentralisasi pada organisasi sektor publik akan berasosiasi dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi yang lebih besar , dan akhirnya akan berasosiasi dengan peningkatan kinerja. Bentuk hubungan tersebut digambarkan dalam gambar 1.



METODA PENELITIAN

Teknik Pengambilan dan Pengumpulan Data

Pengumpulan data penelitian dilakukan dengan *mail survey*. Data mengenai penggunaan sistem pengendalian akuntansi, desentralisasi dan kinerja pimpinan organisasi sektor publik diperoleh dari para pimpinan - pimpinan organisasi sektor publik tingkat menengah ke atas pada organisasi sektor publik di Daerah Istimewa Yogyakarta dengan menggunakan daftar pertanyaan. Pimpinan -pimpinan organisasi sektor publik diambil secara acak.

Alasan penggunaan pimpinan menengah ke atas ini sejalan dengan pemikiran yang dikemukakan Miah dan Mia (1996) bahwa ketidak konsistenan hasil penelitian Gordon dan Narayanan (1984) dengan Chenhall dan Morris (1986) diduga karena perbedaan level posisi partisipan dalam organisasi. Pada penelitian Gordon dan Narayanan respondennya adalah company president, vice president dan controller of finance, yang merupakan eksekutif puncak.

Para eksekutif puncak ini mempunyai otoritas dan tanggung jawab yang tinggi dan diakui dalam hirarki formal organisasi. Konsekuensinya, persepsi para eksekutif puncak tersebut mungkin tidak banyak bervariasi. Berbeda dengan responden yang digunakan oleh Chenhall dan Morris (1986) yaitu para pimpinan tingkat menengah. Subjek penelitian pada penelitian Chenhall dan Morris ini memimpin sub-unit dalam organisasi mereka. Oleh karena itu mungkin persepsi mereka tentang pendelegasian wewenang dan tanggung jawab dari top management berbeda antara satu dengan yang lainnya, dan akan lebih bervariasi.

Untuk menghindari keraguan responden karena adanya pertanyaan yang bersifat sensitif, maka dalam surat permohonan diterangkan bahwa informasi dari responden akan dijamin kerahasiannya. Peneliti juga menyatakan penghargaan atas partisipasi yang diberikan.

Pengukuran Variabel - Variabel Penelitian

Desentralisasi

Tingkat desentralisasi dalam pengambilan keputusan para pimpinan organisasi sektor publik di Propinsi DIY diukur dengan instrumen yang dikembangkan oleh Gordon dan Narayanan (1984) dan dikembangkan oleh Miah dan Mia (1996) yang terdiri dari 5 butir pertanyaan. Konstruk variabel ini diukur dengan lima pertanyaan. Masing-masing pertanyaan menggunakan tujuh skala likert. Skala terendah menunjukkan bahwa responden menggunakan struktur sentralisasi atau skala tertinggi menunjukkan bahwa tingkat desentralisasi yang tinggi.

Penggunaan Sistem Pengendalian akuntansi

Tingkat penggunaan sistem pengendalian akuntansi diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Khandwalla (1972) dan telah digunakan juga oleh McPherson (1986) yang terdiri dari 6 butir pertanyaan. Pengukuran variabel ini menggunakan skala likert 7, angka 1 menunjukkan tingkat penggunaan sistem pengendalian akuntansi yang tinggi dan sebaliknya skala 7 menunjukkan tingkat penggunaan sistem pengendalian akuntansi yang rendah.

Kinerja Pimpinan Organisasi Sektor Publik

Kinerja diproksikan dengan kinerja pimpinan organisasi sektor publik diukur dengan menggunakan instrumen *self rating* yang telah dikembangkan oleh Mahoney, Jerdee dan Carroll (1963) yang telah banyak digunakan oleh para

peneliti. instrumen ini juga digunakan oleh Miah dan Mia (1996) serta Covin dan Selvin (1988), Merchant (1982 dan 1984), Brownell dan Merchant (1990) yang terdiri dari 9 butir pertanyaan.

Para responden diminta untuk menilai kinerja mereka dibandingkan dengan rata-rata kinerja rekan mereka, dengan menggunakan *likert scale* satu sampai dengan tujuh. Satu menunjukkan kinerja dibawah rata-rata sedangkan tujuh menunjukkan kinerja di atas rata-rata. Instrumen ini terdiri dari delapan dimensi dan satu dimensi keseluruhan. Kedelapan dimensi tersebut mencakup kinerja managerial yang berkaitan dengan perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, pengawasan, staff, negosiasi, perwakilan.

Penggunaan pendekatan *self rating* dalam pengukuran kinerja dipilih dengan alasan untuk menghindari kemungkinan pengukuran kinerja yang tidak representatif (Heneman, 1974), karena jika digunakan *superior-rating* ada kemungkinan para *superior* tersebut kurang memahami kondisi sebenarnya. Walaupun *self-rating* ini juga memiliki kelemahan dengan adanya kemungkinan para responden memilih skor yang cenderung melebihi skor sebenarnya (*leniency bias*).

Mahoney menegaskan bahwa kedelapan dimensi tersebut bisa menjelaskan sedikitnya 55% dari kinerja keseluruhan. Brownell (1982), Brownell dan Hirst (1986), Brownell dan McInnes (1986), Riyanto (1997) melakukan pengujian tersebut dengan pendekatan Pyndyk dan Rubenfield (1991).

Pengukuran Reliabilitas dan Validitas Instrumen

Reliabilitas instrumen tersebut, akan dihitung *Cronbach alpha* masing-masing instrumen. Variabel tersebut akan dikatakan *reliable* bila *Cronbach alpha* nya memiliki nilai lebih besar dari .50 (Nunnally, 1967). Sedangkan untuk mengetahui bahwa pertanyaan-pertanyaan dalam variabel - variabel *valid* atau validitas konstruk, dilakukan faktor analisis (Kerlinger, 1964; dan Chenhall dan Moris, 1986) dan *eigenvalue*-nya harus lebih besar dari 1 serta *factor loading* lebih besar dari 0.40.

Alat analisis

Penelitian ini menggunakan *path analytic technique* untuk menguji model seperti yang terlihat dalam gambar 1 dan 2. Dalam model penelitian, hubungan antara variabel akan dispesifikasi dengan *path coefficient* (P_i) yang ekuivalen dengan *standardized beta coefficient* (β). Ra dan Rb dalam model ditetapkan sebagai varians yang tak dapat dijelaskan yang berasosiasi dengan X_2 dan X_3 secara berturutan. Persamaan yang digunakan untuk menguji hipotesa 1

digunakan persamaan 1 sedangkan untuk hipotesa 2 dan 3 digunakan persamaan 2. Persamaannya adalah:

$$X_2 = p_{21} X_1 + p_{2a} R_a \dots\dots\dots (1)$$

$$X_1 = p_{31} X_1 + p_{32} X_2 + p_{3b} R_b \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan:

X_1 = Desentralisasi

X_2 = Penggunaan Sistem Pengendalian Akuntansi

X_3 = Kinerja pimpinan organisasi pemerintah

Analisis path akan menggunakan dua persamaan regresi . Pada tabel 1 menunjukkan koefisien *path* yang akan diperoleh dari seluruh hubungan yang dihipotesakan.

Tabel 1
Dekomposisi Hubungan Langsung Dan Tidak Langsung Dalam Model

COMB. OF VARIABLE	OBSERVED CORRELATIONS	DIRECT IMPACT	INDIRECT IMPACT	SPURIOUS IMPACT
X_2 dengan X_1	$r_{12} =$	P_{21}		
X_3 dengan X_1	$r_{13} =$	P_{31}	+ $P_{32} P_{21}$	
X_3 dengan X_2	$r_{23} =$	P_{32}	+	$P_{31} P_{21}$

Dalam penelitian ini peranan *intervening* dari penggunaan sistem pengendalian akuntansi didukung jika hipotesa 1 dan 2 tidak dapat ditolak dan signifikan serta arahnya positif sehingga dapat menjelaskan hubungan antara desentralisasi dengan kinerja.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Diskripsi Statistik

Analisa data didasarkan dari jawaban responden yang layak sebanyak 45. Berdasarkan data yang diperoleh terlihat bahwa jawaban responden cukup heterogen atau bervariasi.

Tabel 2
Diskripsi Stastik Variabel Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja

Variabel	Rata-Rata	Deviasi Standar	Kisaran Aktual	Kisaran Teoritis
Desentralisasi	26,02	3,88	15 - 31	5 - 35
Sistem Pengendalian Akuntansi	29,51	5,84	20 - 42	6 - 42
Kinerja:	5,29	0,69	4 -7	1 - 7
Kinerja Keseluruhan	42,27	4,81	30 - 55	8 - 56
Kinerja Dimensional				

Pengujian Validitas dan Reliabilitas Instrument

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas penelitian ini ada pada tabel 3, dari hasil tersebut terlihat bahwa variabel-variabel factor loading > 0,4 yang mengindikasikan validitas konstruk dari masing-masing variabel. *Cronbach alpha coefficients* untuk *internal reliability* dari variabel-variabel yang digunakan juga secara keseluruhan memiliki nilai diatas dari yang disyaratkan yaitu > 0.6

Tabel 3.
Ringkasan Hasil Faktor Analisis dan Koefisien Cronbach Alpha untuk Variabel Desentralisasi, Sistem Pengendalian Akuntansi dan Kinerja Pimpinan Organisasi Sektor Publik

Variabel	Cronbach Alpha Coefficient	Jumlah Faktor	Factor Loading
X1 Desentralisasi	0,7732	1	>0,656
X2 Sistem pengendalian akuntansi	0,8259	1	>0,691
X3 Kinerja	0,8010	1	>0,518

Sedangkan untuk mengetahui konsistensi rangking dari delapan dimensi kinerja dengan kinerja keseluruhan, maka dihitung regresi antara delapan dimensi kinerja personal sebagai independen variabel dengan kinerja keseluruhan (dependen variabel) didapat *R Square* sebesar 0.68 dengan nilai F signifikan pada $p < .001$, lebih besar dari Mahoney (1963). Hasil ini menunjukkan bahwa rangking kinerja keseluruhan dicerminkan dari kombinasi pengukuran kedelapan dimensi kinerja (Govindarajan, 1986). Untuk

selanjutnya kinerja dimensional akan digunakan dalam menguji hipotesa 1, 2 dan 3

Pengujian Hipotesa

Pengujian hipotesa satu menggunakan persamaan regresi pertama yaitu

$$X_2 = p_{21} X_1 + p_{2a} R_a \dots\dots\dots (1)$$

Hasilnya terlihat dalam tabel 4. yang menyatakan indikasi hubungan positif dan signifikan ($\beta_1 = 0,336, p < 0,05$) antara desentralisasi dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi, sehingga H_1 didukung. Hasil regresi ini menunjukkan bahwa varians desentralisasi dapat menjelaskan varians penggunaan sistem pengendalian akuntansi sebesar 11%.

Tabel 4
Hasil Regresi Pengaruh Desentralisasi Terhadap Sistem Pengendalian Akuntansi

Variabel	<i>Beta Coeff.</i>	<i>Coeff. Value</i>	<i>T Value</i>	<i>Level of signif.</i>
X ₁ desentralisasi	β_1	0, 336	2,338	0,024
R ² = 0,113 F= 5,464 p < 0.05 n= 45				

Persamaan kedua yaitu:

$$X_1 = p_{31} X_1 + p_{32} X_2 + p_{3b} R_b \dots\dots\dots (2)$$

Digunakan untuk menguji hipotesa 2 dan 3. Pada pengujian ini kinerja adalah variabel dependen dan desentralisasi serta penggunaan sistem pengendalian akuntansi sebagai independen variabel. Hasilnya ditunjukkan pada tabel 5

Tabel 5
Hasil Regresi Pengaruh Desentralisasi Dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Pimpinan Organisasi Sektor Publik

Variabel	<i>Beta Coeff.</i>	<i>Coeff. Value</i>	<i>T Value</i>	<i>Level of signif.</i>
X ₁ desentralisasi	β_1	0, 411	3,313	0,002
X ₂ Sistem pengendalian akuntansi desentralisasi	β_2	0, 388	3,128	0,003
R ² = 0,427 F= 15,619 p < 0.000 n= 45				

Hasil regresi menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif dan signifikan antara penggunaan sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja ($\beta_2 = 0,388, p < 0,001$), hasil ini mendukung hipotesa 2. Hasil lainnya juga menunjukkan bahwa ada hubungan yang positif dan signifikan antara desentralisasi dengan kinerja ($\beta_1 = 0,388, p < 0,001$), hasil ini mendukung hipotesa 3. Model menjelaskan 42% variansi dari kinerja.

Hasil pengujian hipotesa 1, 2 dan hipotesa 3 serta matrik korelasi (tabel 6) digunakan untuk melihat hubungan langsung dan tidak langsung antara desentralisasi dan kinerja. Tabel 7 adalah hasil perhitungan yang digunakan untuk melihat hubungan langsung dan tidak langsung. Dari tabel 7 bisa diinterpretasikan bahwa ada hubungan positif dan langsung antara penggunaan sistem pengendalian akuntansi dengan desentralisasi. Hasil tersebut juga menunjukkan bahwa sistem pengendalian akuntansi merupakan *intervening variable* yang memiliki hubungan positif dengan desentralisasi dan kinerja

Tabel 6
Korelasi Matrik

Variable	X1 Desentralisas i	X2 Sistem Pengendalian Akuntansi	X3 Kinerja
X1	1,000		
X2	0,336	1,000	
X3	0,541	0,526	1,000

$P < 0,001$

Tabel 7
Hasil Dekomposisi Hubungan Langsung Dan Tidak Langsung Dalam Model

COMB. OF VARIABLE	OBSERVED CORRELATIONS	DIRECT IMPACT	INDERECT IMPACT	SPURIOUS IMPACT
X ₂ dengan X ₁	0,336 =	0,336		
X ₃ dengan X ₁	0,541 =	0,411	+ 0,336 * 0,388	
X ₃ dengan X ₂	0,526 =	0,388	+	0,411 * 0,336

PENUTUP

Kesimpulan

Bukti-bukti empiris dari hasil penelitian mendukung hipotesa 1, 2 dan hipotesa 3. Hasil penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa penggunaan sistem pengendalian akuntansi sebagai perantara dalam hubungan antara desentralisasi pengemabilan keputusan dan kinerja pimpinan organisasi sektor publik di Daerah Istimewa Yogyakarta (tabel 6 dan 7). Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa meningkatnya tingkat desentralisasi berasosiasi dengan peningkatan kebutuhan penggunaan sistem pengendalian akuntansi dan selanjutnya berasosiasi dengan peningkatan kinerja pimpinan pada organisasi sektor publik. Penelitian ini mendukung penelitian Chenhall dan Morris (1986) dan Miah dan Mia (1996) bahwa desentralisasi berasosiasi dengan penggunaan sistem pengendalian akuntansi.

Saran

Bagi perancang organisasi tertuma organisasi sektor publik, hasil penelitian ini memberikan masukan, bahwa ada dua hal yang perlu disadari yaitu pertama, sistem pengendalian akuntansi akan membantu meningkatkan kinerja pada pimpinan pada organisasi sektor publik. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa desentralisasi dalam pembuatan keputusan perlu diimbangi dengan peningkatan sistem pengendalian akuntansi sehingga dapat meningkatkan kinerja pimpinan organisasi sektor publik.

Kedua, berdasarkan hasil penelitian ini bisa disimpulkan pula sistem pengendalian akuntansi akan membantu pimpinan untuk membuat kebijakan yang tepat tanpa perlu menunggu klarifikasi atau penjelasan dari pimpinan di tingkat atas. Desentralisasi juga menyebabkan pengambilan keputusan yang lebih tepat waktu serta mengurangi biaya publik seperti transportasi, telekomunikasi.

Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Seperti sebagian besar studi-studi empiris, generalisasi hasil penelitian ini hanya untuk populasi seperti yang digunakan dalam sampel penelitian yaitu perusahaan manufaktur. Perlu kehati-hatian dalam megeneralisasi hasil penelitian dalam *setting* lainnya. Penelitian ini juga tidak mempertimbangkan seluruh variabel yang mungkin mempengaruhi kinerja manajerial organisasi. Masih perlu untuk dilakukan penelitian kembali pada populasi yang berbeda. Peneliti selanjutnya juga penting untuk mempertimbangkan kemungkinan pengaruh *size* organisasi

sektor publik, personality dari pimpinan organisasi sektor publik, *leadership style* yang mungkin akan mempengaruhi kinerja pimpinan sektor publik.

Penggunaan *self-rating scale* pada pengukuran kinerja manajerial seperti yang diakui oleh beberapa peneliti (Gul, 1991; Riyanto, 1997) mungkin menyebabkan adanya kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi dari yang seharusnya, sehingga penilaian kinerja cenderung lebih tinggi (*leniency bias*). Kemungkinan terjadinya *leniency bias* menyebabkan perlunya untuk mempertimbangkan ukuran kinerja yang obyektif (Vincent Chong, 1996) seperti ukuran *return-on-assets* (ROA), *return-on-investment* (ROI). Ukuran ROI dan ROA mungkin mampu menangkap kinerja yang aktual dari para pimpinan dan mengurangi kecenderungan adanya *leniency bias* yang ada pada pengukuran kinerja dengan pendekatan *self rating scale*.

DAFTAR PUSTAKA

- Atkinson, A. A., R.J. Banker, R.S. Kaplan dan S.M. Young (1995), *Management Accounting* Englewood Cliffs, New Jersey, Prentice-Hall.
- Bromwich (1990), M, The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Market, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 4, hal. 27-46.
- Brownell, P.(1982), A Field Study Examination of Budgetary Participation and Locus of Control, *The Accounting review*, Vol. 57, No. 4, hal. 373-398.
- dan K.A Merchant (1990), The Budgetary and Performance influence of Product Standardization and Manufacturing Process Automation, *Journal of Accounting Research*, hal. 388-397
- (1985), Budgetary systems and the Control of Functionally Differentiated Organizational Activities, *Journal of Accounting Research*, Vol. 23, No. 2 (Autumn), hal. 502-512.
- (1986), dan M. Hirst, Reliance on Accounting Information Budgetary Participation and Task Uncertainty: Test of Three-Way Interaction, *Journal of Accounting Research*, Vol. 24, No. 2 (autumn), hal. 241-249.

- Burns, W. J., dan Waterhouse (1975), Budgetary Control and Organizations Structure, *Journal of Accounting Research*, Autumn, hal. 177-203.
- Chenhall, R.H. dan Morris (1986), The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived usefulness of Management Accounting System, *The Accounting Review*, Vol. 61., No. 1, hal. 16-35.
- dan P. Brownell (1986), The Effect of Participative Budgeting on Job Satisfaction and performance: Role Ambiguity as Intervening Variable, *Accounting, Organizations and Society*, hal. 16-35.
- Chong, V. K.(1996), management Accounting Systems, task Uncertainty and Managerial Performance: A Research Note, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 21, No. 25, hal. 415-421.
- Covin, J.G dan D.P Slevin (1988), The influence of organization Structure on the Utility of Entrepreneurial Top Management Style, *Journal of Management Studies*, hal. 254-265
- Cronbach, L.J (1951), Construct Validity in Psychological Test, *Psychological Bulletin*, hal. 297-334
- Cushing, B.E dan R.B. Romney (1994), *Accounting Information System* , Addison-Wesley.
- Davis, K dan Journal. W (1975). Newstromm, *Human Behaviour at Work: Organization Behavior*.
- Dess, GG dan R.B Robinson (1984), Measuring Organizational Performance in Absence of Objective Measure: the Case of Privately-Held Firm and Conglomerate Business Unit, *Strategic Management Journal*, hal 265-273
- Daft, R.L. dan N.B. Macintosh (1978), A New Approach to Design and Use of Management Information, *California management Review*, Vol. 21, No. 1, hal. 82-92.

- Emmanuel, C.D., Otley dan K. Merchant (1990), *Accounting for Management Control*, Chapman and Hall, 1990
- Galbraith J., *Designing Complex Organizations* (1973), Reading, Mass: Adison-Wesley Publishing Company.
- Gordon, L.A., dan Miller (1976), A Contingency Framework for the Design of Accounting Informasion Systems, *Accounting, Organizations and Society*, hal. 59-69.
- Gordon dan Narayanan (1984), Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Struture; An Empirical Investigation, *Accounting, Organizations and Society*, hal. 33-47.
- Govindarajan, V. (1984), Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation; An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as Intervening Variabel, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9, No. 1, hal. 33-47.
- Govindarajan (1986), Impact of Participation in Budgetary Process on Management attitude and Perormance: Universalistic and contingency Perspective, *Decision Science*, Vol. 17, No. 4 (Fall), hal. 496-516.
- Gul, F. A.(1991), The Effect of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business managers'Performance, *Accounting and Business Research*, Vol. 22, No. 85 (Winter), hal. 57-61.
- Hellriegel, D. dan J.W. Slocum (1978), *Management: Contingency Approach*, Addison Wesley.
- Heneman, H.G., Comparison of Self and Superior rating of Managerial Performance dalam Riyanto, B. (1997), *Strategic Uncertainty, Management Accounting Systems and Performance: Empirical Investigation of Contingency Theory at a Firm level*, Unpublished PhD Dissertation (Temple University).
- Hill, C.W.L. (1988), Corporate Control Type, Strategy, Size and Financial Performance, *Journal of Management Studies*, hal. 125-136

- Kaplan dan A.A. Atkinson (1989), *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall
- Khandwalla, P.N (1972), the Effect of Different Types of Competition on the Use of Management Control, *Journal of accounting Research* , hal. 7-12
- Kerlinger, F.N (1964), *Foundation of Behavioral Research*, New York: Holt, Rinehart and Wiston
- Mancintosh, N.B.(1994), *Management Accounting and Control System*, John Wiley and sons.
- Martin, C. (1994), *An introduction to Accounting*, McGraw-Hill.
- Mahoney, T.A., T.H. Jardee dan S.J. Carrol. (1963), *Development of Managerial Performance: A Research Approach* (Cincinnati, Ohio: South-Westren Publishing Co.)
- McPherson, A.N. (1986), The Inland Revenue Departement District Offices: Organization Structure, Control Informations Systems and Performance dalam Miah, N.Z., Mia, L., Decentralization, Accounting Control and Performance of Government Organizations: A New Zealand Empirical Study, *Financial Accountability & Management*, 12 (3), August 1996, hal. 173-189.
- Merchant, T.A. (1981), The Design of the Corporate Budgeting System: Influnce on Managerial Behavior and Performance, *The Accounting Review*, Vol. 56, No, 4, hal. 813-829.
- Mia L., Chenhall, R.H. (1994), The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional Defferentiation and Managerial Effectiveness, *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 1, hal. 1-19.
- dan Goyal (1991), Span of Control, Task Interdependence and Usefulness of MAS Informasition in Not-For-Profit Government Organizations, *Financial Accountability & Management*, Vol 7, No. 4, hal.249-266

- Miah, N.Z., Mia, L. (1996), Decentralization, Accounting Control and Performance of Government Organizations: A New Zealand Empirical Study, *Financial Accountability & Management*, 12 (3), August, hal. 173-189.
- Mukhi (1988), *Australian Management*, McGraw-Hill
- Nadler, D.A., Tushman, M.L.(1988), *Strategic Organizations Design, Concept, Tools and Processes*, USA, Harper Collins.
- Negandhi, A.R. dan B. Reimann (1973), Correlates of Decentralization: Closed and Open Systems Prespective, *Academy of Management Journal*, hal. 570-582
- Pugh, D.s., D.J Hicson, C.R. Hining dan Turner (1969), The Context of Organizations structure, *Administrative Science Quarterly*, hal. 91-114
- Riyanto, B.(1997), *Strategic Uncertainty, Management Accounting Systems and Performance: Empirical Investigation of Contingency Theory at a Firm level*, Unpublished PhD Dissertation (Temple University).
- Swieringa, R.J. dan K.E. Weick (1987), Management Accounting and Action, *Accounting, Organizations and Society*, hal. 293-308
- Thomson, J.D. (1967) *Organizations in Actions* , New York: McGraw-Hill.
- Van de Ven (1976), Determinants of Coordination Modes Within Organizations, *American Sociological Review*, hal. 322-338

BIODATA PENULIS

1. Ketua Peneliti

- a. Nama Lengkap dan Gelar : Dra. Ietje Nazaruddin, M.Si
: III B/ 143 025
- b. Golongan pangkat Dan NIK : Asisten Ahli
: -
- c. Jabatan Fungsional : Ekonomi/ Akuntansi
- d. Jabatan Struktural : Universitas Muhammadiyah
- e. Fakultas/Program Studi : Yogyakarta
- f. Perguruan Tinggi : Akuntansi Manajemen
- g. Bidang keahlian

2. Anggota I

- a. Nama Lengkap dan Gelar : Erni Suryandari SE., M.Si
: III B/ 143 040
- b. Golongan pangkat Dan NIK : Asisten Ahli
: -
- c. Jabatan Fungsional : Ekonomi/Akuntansi
- d. Jabatan Struktural : Universitas Muhammadiyah
- e. Fakultas/Program Studi : Yogyakarta
- f. Perguruan Tinggi : Akuntansi Manajemen
- g. Bidang keahlian

3. Anggota II

- a. Nama Lengkap dan Gelar : Barbara Gubawab, SE. M.Si
: III B/143 050
- b. Golongan pangkat Dan NIK : Asisten Ahli
: -
- c. Jabatan Fungsional : Ekonomi/Akuntansi
- d. Jabatan Struktural : Universitas Muhammadiyah
- e. Fakultas/Program Studi : Yogyakarta
- f. Perguruan Tinggi : Akuntansi Manajemen
- g. Bidang keahlian