

PENGARUH DESENTRALISASI PENGAMBILAN KEPUTUSAN DAN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP KINERJA SATUAN KERJA PERANGKAT DAERAH DENGAN SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI SEBAGAI VARIABEL *INTERVENING*
(Studi Pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bungo)

Sri Wineh¹⁾

¹⁾ Alumni Magister Ilmu Akuntansi FEB Universitas Jambi, swineh@yahoo.co.id

ABSTRACT

The aim of this research are (1) to examine the effect of decentralization of decision making and perceived environmental uncertainty on accounting control system, (2) to examine the effect of decentralization of decision making and perceived environmental uncertainty on managerial performance, (3) to examine the effect of accounting control system on managerial performance, (4) to examine accounting control system as the intervening variable on the relationship between decision making decentralization and perceived environmental uncertainty on managerial performance. The study population was a government office in Kabupaten Bungo. Sample research is heads of offices, middle managers and low managers of the government office. Data were collected through questionnaires, out of 110 questionnaires sent, only 84 questionnaires could be processed. Testing data using multiple regression analysis extended with the path analysis.

The results of this study indicate that the effect of decentralization of decision making and perceived environmental uncertainty on accounting control system (H1), decentralization of decision making and perceived environmental uncertainty on accounting control system influence on managerial performance (H2). Accounting control system influence on managerial performance (3). Decentralization of decision making and Environmental uncertainty had no effect on managerial performance through the use of accounting control systems (H4). That means, the linkage of decentralization of decision making and perceived environmental uncertainty is indirect influence with managerial performance. It can be concluded that of the four hypotheses only hypothesis 1, 2 and 3 are acceptable while the other hypotheses are rejected.

Keywords: *Decision making decentralization, Perceived Environmental Uncertainty, Accounting control Systems, Managerial Performance.*

1. PENDAHULUAN

1.1 Latar Belakang

Desentralisasi merupakan penyerahan pelimpahan wewenang dan tanggung jawab. Hakekat semangat otonomi harus tercermin dalam pengelolaan keuangan daerah mulai dari proses perencanaan, pelaksanaan, pengawasan, pengendalian dan evaluasi. Ketidakpastian lingkungan merupakan suatu kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan (Otley, 1980) dalam Utami (2012). Perencanaan yang disusun dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan menjadi masalah, karena adanya ketidakmampuan manajer dalam memprediksi kondisi di masa yang akan datang. Demikian juga aktivitas pengawasan juga akan terpengaruh oleh kondisi ketidakpastian lingkungan, sehingga pengambilan keputusan yang akan dilakukan oleh manajer pun akan terhambat. Untuk mengatasi masalah yang muncul akibat tingginya kondisi ketidakpastian lingkungan, manajer membutuhkan sistem informasi akuntansi manajemen yang handal (Chenhall dan Morris, 1986; Gul dan Chia, 1994) dalam Utami (2012).

Pentingnya penelitian ini adalah dengan melihat fenomena yang terjadi pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bungo bahwa jika dilihat dari Laporan Hasil Pemeriksaan (LHP) atas Laporan Keuangan Pemerintah Daerah (LKPD) Kabupaten Bungo lima tahun terakhir dinyatakan bahwa Laporan Keuangan Pemerintah Kabupaten Bungo memperoleh opini Wajar Dengan Pengecualian. Ini dikarenakan dari hasil pemeriksaan terus terjadi temuan dan kelemahan Sistem Pengendalian Intern (SPI) yang meliputi kelemahan Sistem Pengendalian Akuntansi dan Pelaporan dan kelemahan sistem pengendalian pelaksanaan anggaran pendapatan dan belanja.

1.4 Rumusan Masalah

- 1) Apakah desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan baik secara simultan maupun parsial terhadap sistem pengendalian akuntansi pada Pemerintah Kabupaten Bungo?
- 2) Apakah desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan baik secara simultan maupun parsial terhadap kinerja SKPD pada Pemerintah Kabupaten Bungo?
- 3) Apakah penggunaan sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD pada Pemerintah Kabupaten Bungo?
- 4) Apakah sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel *intervening* memediasi hubungan antara tingkat desentralisasi

pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD pada pemerintah Kabupaten Bungo?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan baik secara simultan maupun parsial terhadap sistem pengendalian akuntansi pada Pemerintah Kabupaten Bungo.
2. Menguji pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan baik secara simultan maupun parsial terhadap kinerja SKPD pada Pemerintah Kabupaten Bungo.
3. Menguji pengaruh sistem pengendalian akuntansi terhadap kinerja SKPD pada Pemerintah Kabupaten Bungo.
4. Menguji apakah sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel *intervening* memediasi hubungan antara tingkat desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD pada pemerintah di Kabupaten Bungo.

2. LANDASAN TEORI

2.1 Desentralisasi Pengambilan Keputusan

Menurut Rondinelli dan Chema (dalam Nadir, 2008), desentralisasi adalah...., *the transfer of planning, decision making, or administrative units, semi autonomous and parastatal organizations*. Osborne dan Gaebler (1992) dalam Ayu Oktaviani (2004), menyatakan bahwa organisasi yang menerapkan struktur desentralisasi jauh lebih fleksibel daripada yang tersentralisasi, 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.

Menurut Simamora (1999:249) dalam Wahyudin (2009) terdapat empat kunci dalam penerapan wewenang terdesentralisasi, yaitu:

1. Delegasi
Delegasi merupakan pembagian kekuasaan-penugasan pekerjaan dan kekuasaan pengambilan keputusan terkait kepada manajer-manajer didalam sebuah organisasi.
2. Wewenang
Wewenang merupakan hak untuk membuat keputusan-keputusan yang diperlukan untuk melakukan tugas yang diemban.

3. Tanggungjawab
Tanggungjawab merupakan kewajiban manajer untuk menerima otoritas guna mencapai hasil yang dikehendaki.
4. Akuntabilitas
Akuntabilitas mengacu kepada ukuran seberapa baik pencapaian hasil-hasil, dan hal ini dipenuhi melalui laporan kinerja berkala yang memperlihatkan kepada manajer yang mendelegasikan wewenang mengenai apa yang terjadi.

2.2 Ketidakpastian Lingkungan

Duncan (1972) dalam Utami (2012) mendefinisikan ketidakpastian lingkungan sebagai (1) Ketiadaan informasi tentang faktor-faktor lingkungan dalam pengambilan keputusan; (2) Ketidakmampuan untuk mengetahui hasil yang diperoleh dari keputusan-keputusan yang diambil sehingga besarnya kerugian yang diderita akibat kesalahan dalam mengambil keputusan pun tidak dapat diidentifikasi secara jelas; (3) Ketidakmampuan untuk menilai kemungkinan pada berbagai tingkat keyakinan tentang bagaimana faktor-faktor lingkungan dapat mempengaruhi berhasil atau tidaknya suatu keputusan yang diambil. Ketidakpastian dapat disebabkan oleh berbagai hal di luar organisasi, seperti perubahan peraturan yang cepat dalam satu rentang waktu tertentu, adanya peraturan yang berbeda antara satu dengan yang lain, dan sebagainya (Ridha dan Basuki, 2006).

2.3 Sistem Pengendalian Akuntansi

American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, 1994) dalam buku akuntansi sektor publik di Indonesia (Bastian, 2001), mendefinisikan pengendalian intern meliputi rencana dan metode serta ketentuan yang terkoordinasi yang dianut oleh perusahaan yang melindungi harta miliknya, mengecek kecermatan dan keandalan data akuntansi, memungkinkan efisiensi usaha dan mendorong ditaatinya kebijakan manajemen yang telah ditetapkan. Definisi-definisi tersebut menegaskan bahwa sistem pengendalian intern yang baik adalah adanya sistem wewenang dan prosedur pencatatan yang cukup memungkinkan untuk pengawasan terhadap kekayaan, dipatuhinya kebijakan dan peraturan yang telah ditetapkan, sehingga adanya praktek yang sehat dalam melaksanakan tugas dan fungsi setiap bagian dalam organisasi. *Statement on Auditing* No. 48 dalam Triyuwono & Roekhudin

(2000) dalam Indriasari (2008) menyatakan *accounting control* meliputi:

Rencana organisasi dan prosedur-prosedur serta catatan-catatan yang berhubungan dengan keamanan aset dan keterandalan catatan keuangan dan dirancang dengan tujuan untuk memberikan keyakinan yang memadai bahwa:

1. Transaksi-transaksi dilaksanakan sesuai dengan otorisasi umum atau khusus manajemen.
2. Transaksi-transaksi dicatat guna (1) memastikan laporan keuangan disiapkan sesuai dengan prinsip akuntansi berterima umum atau criteria lain yang diterapkan pada laporan keuangan tersebut dan (2) memelihara pertanggungjawaban atas aset.
3. Akses terhadap aset diijinkan/diperkenankan hanya jika ada otorisasi manajemen.
4. Catatan pertanggungjawaban aset dibandingkan dengan aset yang ada dan mengambil tindakan jika terdapat perbedaan-perbedaan (*AU Section 320.27*).

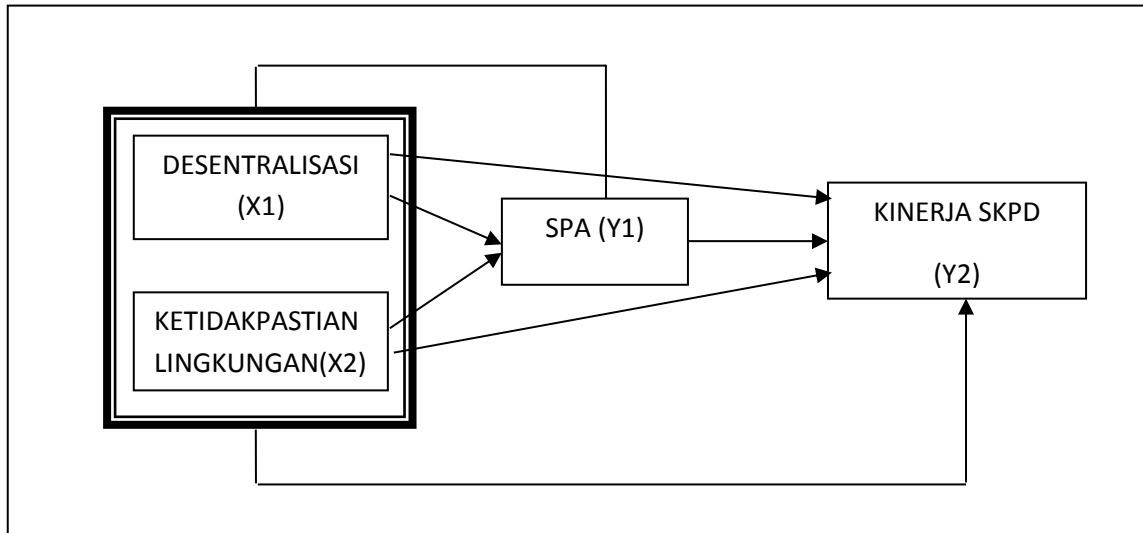
2.4 Kinerja

Mahoney et al, (1963); dalam Indriantoro, (1993) menyatakan bahwa kinerja manajer merupakan faktor yang dapat meningkatkan efektivitas organisasi. Definisi ini meliputi aspek *planning, investigating, coordinating, evaluating, supervising, staffing, negotiating,* dan *representating* yang dapat mencerminkan kinerja manajerial secara keseluruhan. Kinerja manajerial dalam setiap organisasi menunjukkan pada kemampuan manajemen dalam menyelenggarakan proses perencanaan, pengendalian dan pengorganisasian melalui tugas-tugas dan peran manajer dalam rangka mencapai misi organisasi

2.5 Kerangka Pemikiran

Berangkat dari landasan teori dan hasil-hasil penelitian terdahulu, serta sesuai dengan tujuan penelitian yang telah disebutkan di atas, dimana peneliti ingin menjelaskan bagaimana hubungan antara variabel kontekstual yang terdiri atas desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan dengan kinerja manajerial melalui penggunaan sistem pengendalian akuntansi sebagai variabel intervening. Maka disusun suatu kerangka penelitian guna mempermudah jalan pemikiran terhadap permasalahan yang dibahas, model penelitian yang akan digunakan dalam penelitian ini digambarkan sebagai berikut:

Gambar 1.
Kerangka Pemikiran Penelitian



Hipotesis

Berdasarkan uraian yang dikemukakan sebelumnya, maka hipotesis dari penelitian ini:

- H1 : Desentralisasi pengambilan keputusan dan Ketidakpastian Lingkungan baik secara simultan maupun parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian akuntansi.
- H2 : Desentralisasi pengambilan keputusan dan Ketidakpastian Lingkungan baik secara simultan maupun parsial memiliki pengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD.
- H3 : Sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD pada Pemerintah Kabupaten Bungo.
- H4a : Terdapat hubungan tidak langsung antara desentralisasi pengambilan keputusan dengan kinerja SKPD melalui penggunaan sistem pengendalian akuntansi.
- H4b : Terdapat hubungan tidak langsung antara ketidakpastian lingkungan dengan kinerja SKPD melalui penggunaan sistem pengendalian akuntansi.

3. METODE PENELITIAN

3.1 Populasi dan Sampel

Penelitian ini dilakukan pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bungo. Populasi dalam penelitian ini adalah kepala SKPD, sekretaris, kbid, dan kasi dari 46 Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD), pada Pemerintah Daerah Kabupaten Bungo yang berjumlah 539 orang. Jumlah sampel yang diteliti dalam penelitian ini adalah berjumlah 84 orang teknik pengambilan sampel dilakukan dengan teknik *Probability Sampling* jenis *Proportionate Stratified Random Sampling*.

3.2 Pengukuran Variabel

Ada 4 variabel yang digunakan dalam penelitian ini dan diukur dengan instrumen - instrumen yang diadopsi dari literatur-literatur yang ada dan telah digunakan oleh peneliti terdahulu. Ke empat variabel tersebut terdiri dari:

- a. Desentralisasi Pengambilan Keputusan (X_1)
Variabel ini diukur dengan menggunakan lima pertanyaan meliputi: tingkat tanggungjawab dalam pengambilan keputusan keuangan, pengambilan keputusan mengenai operasi, pelatihan dan pengembangan staff kantor dan anggaran yang diperlukan, alokasi sumber daya (dana), dan pengambilan keputusan yang berhubungan dengan personal. Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan *Likert scale* 1 sampai 5, atas kriteria tidak ada pendelegasian sampai pendelegasian penuh.
- b. Ketidakpastian Lingkungan (X_2)
Pengukuran ketidakpastian lingkungan ditujukan untuk mengetahui persepsi manajer atas ketidakpastian lingkungan yang dirasakan dengan menggunakan 12 item pertanyaan. Skala yang digunakan adalah skala likert atas kriteria satu untuk menunjukkan jawaban

sangat tidak setuju dan lima berarti sangat setuju.

- c. Sistem Pengendalian Akuntansi (Y_1)
Variabel ini diukur dengan menggunakan enam pertanyaan meliputi; pengendalian kualitas operasi dengan metode statistik; pengendalian operasi dengan penetapan standar; pemeriksaan intern terhadap keuangan kantor; evaluasi sistematis terhadap kinerja staff senior; penetapan target operasi; dan penyusunan rencana operasi. Masing-masing pertanyaan diukur dengan menggunakan *Likert scale* 1 sampai 5, atas kriteria tidak pernah digunakan sampai dengan selalu digunakan.
- d. Kinerja SKPD (Y_2)
Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Mahoney et.al, 1983; Darma, 2004; Ayu Oktaviani, 2004; dalam Wahidil, (2007). Instrumen ini memiliki delapan dimensi dan satu dimensi secara keseluruhan. Kedelapan dimensi tersebut meliputi: pemilihan staf, perencanaan, pengawasan, perwakilan, investigasi, koordinasi, negosiasi, dan evaluasi. Masing-masing pertanyaan diukur menggunakan *Likert Scale* 1 sampai 5, atas kriteria jawaban dibawah rata-rata sampai jauh diatas rata-rata.

3.3 Analisis Data

Penelitian ini menguji hipotesis dengan metode analisis regresi berganda (*multiple regression*) yang diperluas dengan metode analisis jalur (*path analysis*) untuk pengujian pengaruh variabel *intervening* (Gzohali, 2012). Fungsi analisis jalur yang digunakan adalah untuk menentukan kekuatan pengaruh dari masing-masing variabel untuk melihat adanya pengaruh tidak langsung dari masing-masing variabel yang terdapat didalam persamaan penelitian. Adapun persamaan yang digunakan dalam hipotesis penelitian ini adalah :

$$Y_1 = \alpha_1 + b_1X_1 + b_2X_2 + e_1 \dots\dots\dots(1)$$

$$Y_2 = \alpha_2 + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3Y_1 + e_2 \dots\dots\dots(2)$$

Dimana:

α_1 = Konstanta atas Sistem Pengendalian Akuntansi

α_2 = Konstanta atas Kinerja SKPD

Y_1 = Sistem Pengendalian Akuntansi

Y_2 = Kinerja Manajerial SKPD

X_1 = Desentralisasi Pengambilan Keputusan

X_2 = Ketidakpastian Lingkungan

b_1, b_2, b_3 = Koefisien Regresi

e_1 = Residual atas Sistem Pengendalian Akuntansi

e_2 = Residual atas Kinerja SKPD

Langkah pertama adalah membuat regresi dengan dua persamaan yaitu (1) sistem pengendalian akuntansi (Y_1) diregres dengan desentralisasi pengambilan keputusan (X_1) dan ketidakpastian lingkungan (X_2), dan persamaan (2) kinerja manajerial SKPD (Y_2) diregres dengan desentralisasi pengambilan keputusan (X_1), ketidakpastian lingkungan (X_2), dan sistem pengendalian akuntansi (Y_1).

Langkah kedua adalah dengan melihat nilai koefisien *standardized beta* untuk persamaan 1 dan persamaan 2. Pengaruh langsung dapat dilihat dari persamaan 1, sedangkan untuk pengaruh tidak langsung dari persamaan kedua, kemudian membandingkan nilai *standardized beta* dari kedua hubungan tersebut. Apabila koefisien hubungan langsung lebih kecil dari koefisien hubungan tidak langsung maka dapat disimpulkan bahwa hubungan yang sebenarnya adalah hubungan tidak langsung, yang berarti bahwa sistem pengendalian akuntansi merupakan variabel *intervening* dari hubungan desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan dengan kinerja SKPD.

4. HASIL DAN PEMBAHASAN

4.1 Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Sistem Pengendalian Akuntansi

Dari hasil analisis data dan pengujian hipotesis dengan menggunakan uji F diperoleh hasil secara bersama-sama variabel desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan terhadap sistem pengendalian akuntansi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap sistem pengendalian akuntansi dengan nilai F sebesar 91,185. Sedangkan dengan menggunakan Uji t, secara parsial desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian akuntansi. Sehingga untuk hipotesis pertama di terima dimana semakin tinggi level desentralisasi pengambilan keputusan dan semakin tinggi ketidakpastian lingkungan akan menyebabkan semakin tinggi penggunaan system pengendalian akuntansi sebagai alat untuk membantu manajer dalam pengambilan keputusan sehingga kesimpulan tersebut mendukung hipotesis pertama.

Sementara itu, dengan koefisien determinasi (R^2) yang telah diperoleh sebesar 0.692 menunjukkan bahwa 69,2% variasi perubahan sistem pengendalian akuntansi dipengaruhi oleh desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan, sedangkan sisanya 30,8 % merupakan pengaruh dari faktor lain yang tidak diteliti dalam penelitian ini.

Hasil pengujian hipotesis pertama mendukung hasil penelitian dari Miah dan Mia (1996), Hill (1998), Wahidil (2007) dan Wahyudin (2009) yang menunjukkan adanya hubungan yang

positif dan signifikan antara desentralisasi pengambilan keputusan dengan sistem pengendalian akuntansi. Sesuai juga dengan penelitian Gordon dan Narayanan (1984) dalam (Sabaruddinsah,2008) menyimpulkan bahwa lingkungan yang stabil (ketidakpastian lingkungan yang rendah) berhubungan dengan struktur organisasi mekanistik (sistem kontrol akuntansi) sebaliknya lingkungan yang dinamis (ketidakpastian lingkungan yang tinggi) berhubungan erat dengan struktur organisasi organik (sistem kontrol non akuntansi).

4.2 Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Kinerja SKPD

Dari hasil analisis dan pengujian hipotesis dengan menggunakan uji F diperoleh hasil secara bersama-sama desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja SKPD. Sedangkan dengan menggunakan uji t secara parsial desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh secara parsial dengan kinerja SKPD, sehingga hasil penelitian ini telah mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Williamson (1970 dan 1975), Gordon dan Miller (1976), Wahidil (2007) desentralisasi pengambilan keputusan di antara manajer bertujuan meningkatkan kinerja dengan mengembangkan kemampuannya untuk menangani kondisi-kondisi lokal yang tidak menentu.

Sejalan juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Diana Febrianti dan Ikhsan (2013) bahwa ketidakpastian Lingkungan berpengaruh terhadap kinerja pemerintahan dan penelitian Fazli dan Lilis (2006) berargumen bahwa dalam pengembangan sistem akuntansi manajemen harus mempertimbangkan faktor ketidakpastian lingkungan dan desentralisasi dalam meningkatkan kinerja manajerial suatu organisasi.

4.3 Pengaruh Sistem Pengendalian Akuntansi dengan Kinerja SKPD

Dari hasil analisis data dan pengujian hipotesis dengan menggunakan uji t, diperoleh hasil secara parsial sistem pengendalian akuntansi mempunyai pengaruh yang signifikan terhadap kinerja SKPD. Penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan oleh Miah dan Mia (1996) dan Goyal (1990), Ayu Oktaviani (2004) yang membuktikan adanya hubungan positif dan signifikan antara sistem pengendalian akuntansi dengan kinerja. Sejalan juga dengan penelitian yang dilakukan oleh Wahidil (2009) bahwa semakin besar penggunaan sistem pengendalian akuntansi semakin baik kinerja manajerialnya.

4.4 Pengaruh Secara Langsung dan Tidak Langsung melalui Sistem Pengendalian Akuntansi antara Desentralisasi Pengambilan Keputusan dan Ketidakpastian Lingkungan terhadap Kinerja SKPD

- Berdasarkan perhitungan dari hasil analisis jalur dapat dilihat bahwa nilai pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja SKPD secara langsung lebih besar yaitu sebesar 0,355 atau sebesar 35,5 % daripada nilai pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan terhadap kinerja SKPD secara tidak langsung melalui sistem pengendalian akuntansi yang hanya sebesar 0,201 atau 20,1%.
- Berdasarkan perhitungan dari analisis jalur dapat diketahui bahwa nilai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD secara langsung lebih besar yaitu sebesar 0,301 atau sebesar 30,1 % daripada nilai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD secara tidak langsung melalui sistem pengendalian akuntansi yang hanya sebesar 0,06 atau 6 %.

Penelitian ini sejalan dengan dengan penelitian yang dilakukan oleh Mak (1988) yang menyimpulkan bahwa kinerja perusahaan berhubungan negatif dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi (operasional) dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan.

Penelitian ini juga mendukung pernyataan Koberg dan Ungson (1987); Gordon dan Narayanan (1984) bahwa perusahaan yang berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi cenderung lebih menggunakan sistem kontrol organik (non-akuntansi) untuk mencapai kinerja.

5. KESIMPULAN DAN SARAN

5.1 Kesimpulan

Berdasarkan hasil analisis data yang telah diuraikan pada bab sebelumnya, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Berdasarkan uji simultan dan uji parsial, desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap sistem pengendalian akuntansi.
2. Berdasarkan uji simultan dan uji parsial, desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan mempunyai pengaruh signifikan terhadap kinerja SKPD.
3. Berdasarkan uji parsial, sistem pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja.
4. Berdasarkan hasil perhitungan analisis jalur, dapat disimpulkan bahwa pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan dan

ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD melalui sistem pengendalian akuntansi memiliki hubungan langsung dengan nilai yang lebih besar dibandingkan dengan nilai hubungan tidak langsung. Sehingga dapat disimpulkan bahwa variabel sistem pengendalian akuntansi tidak bisa memediasi hubungan antara desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja SKPD.

5.2 Saran

1. Mengingat begitu besar pengaruh desentralisasi pengambilan keputusan dan ketidakpastian lingkungan terhadap sistem pengendalian akuntansi serta terhadap kinerja maka diharapkan agar Satuan Perangkat Kerja Daerah khususnya di Kabupaten Bungo dapat meningkatkan pendelegasian otoritas dan tanggungjawab oleh *head office* (HO) departemen pemerintah ke kantor-kantor dinas serta meningkatkan penggunaan sistem pengendalian akuntansi untuk menunjang proses pengambilan keputusan oleh kepala SKPD. Peningkatan penggunaan sistem pengendalian akuntansi memungkinkan para pimpinan kantor dinas membuat keputusan-keputusan yang lebih baik dan mengontrol operasi-operasi dengan lebih efektif, sehingga bisa meningkatkan kinerja.
2. Ketidakpastian lingkungan yang muncul dapat disebabkan oleh sering terjadinya perubahan peraturan terkait pengelolaan keuangan. Hal ini akan berdampak pada sulitnya SKPD untuk segera menyesuaikan praktiknya dengan peraturan yang baru. Untuk para pengambil keputusan di lingkungan SKPD di Kabupaten Bungo di harapkan lebih memperhatikan kembali kondisi ketidakpastian lingkungan dan lebih berhati-hati dalam membuat keputusan terutama dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi.

3. Penelitian ini terkait pengambilan keputusan sehingga peneliti berharap yang menjadi responden dalam penelitian ini adalah kepala SKPD. Akan tetapi, responden dalam penelitian ini adalah minimal pejabat eselon 4 yang menduduki berbagai jabatan, sehingga memungkinkan terjadinya bias dalam pengisian kuesioner.
4. Penelitian mendatang sebaiknya mengakomodir *moderating effect* dari variable –variabel yang diestimasi mempengaruhi hubungan antara desentralisasi, ketidakpastian lingkungan, sistem pengendalian akuntansi dan kinerja seperti ukuran instansi atau pola hubungan atasan – bawahan yang berlaku pada suatu instansi (formal vs informal). Pemasukan variable-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.

5.3 Keterbatasan Penelitian

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

1. Pengukuran seluruh variabel yang digunakan dalam penelitian ini (desentralisasi pengambilan keputusan, ketidakpastian lingkungan, system pengendalian akuntansi dan kinerja) hanya dilakukan secara subyektif atau berdasarkan persepsi responden. Pengukuran variable berbasikan persepsi rentan terhadap bias yang pada gilirannya mempengaruhi akurasi hasil – hasil penelitian.
2. Penelitian ini belum mengakomodir kemungkinan adanya *moderating effect* dari variable-variabel yang diperkirakan mempengaruhi hubungan desentralisasi pengambilan keputusan, ketidakpastian lingkungan, system pengendalian akuntansi dan kinerja.

Daftar Referensi

- Amir, Amri dan Junaidi, dkk. 2009. Metodologi Penelitian Ekonomi dan Terapannya. Bogor. IPB Press.
- Anjarwaty, Mei , 2013, Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran , Pengendalian Akuntansi dan Sistem Pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja

Instansi Pemerintah. AAJ vol. 2
ISSN 2252-6765

- Asykin, Jumirin, 2003, Pengaruh Desentralisasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Dinas (Studi Kasus pada Pemerintahan Kota Banjarbaru). Ekuitas : ISSN 1411-0393

- Ardiyani, Komala, 2007, Pengaruh Desentralisasi, Informasi Asimetri, dan Interdependensi antar Pusat Laba Terhadap Penggunaan Sistem Pengukuran Kinerja Pusat Laba (Study Empiris pada Perusahaan Manufaktur di Jawa Tengah). Tesis Universitas Diponegoro
- Bastian, Indra. 2001. *Akuntansi Sektor Publik di Indonesia*. Edisi Pertama BPFE, Yogyakarta.
- Darma, Emile Satia, 2004, Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Komitmen Organisasi sebagai Variabel Pemoderasi pada Pemerintah Daerah. Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu Akuntansi Universitas Gadjah Mada.
- Danang, S. 2011, Riset Bisnis dengan Analisis Jalur SPSS. Gava Media, Yogyakarta.
- Dhimas, Bayu Priyono, 2009, Pelimpahan Wewenang dan Komitmen Organisasi Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial. Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Surakarta.
- Dwianasari, Ririn and Mardiasmo, 2004, The Effect of The Relationship Between Budgetary Participation and Decentralization Structure on Managerial Performance of Local Government Agencies : The Role of Organizational Commitment as Intervening Variable. UGM, Sosiosains, 17(4), Oktober.
- Ghozali, Imam, 2012. Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Semarang. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Halim, Abdul, 2007, *Akuntansi Sektor Publik*. Edisi 3 Salemba Empat, Jakarta.
- Hendrian, 2007, Pengaruh *Reward System* Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel *Intervening*. Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu-Ilmu Ekonomi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Herawaty, Nety, 2011, Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran, pengendalian Akuntansi dan Sistem pelaporan terhadap Akuntabilitas Kinerja Instansi Pemerintah Daerah Kota Jambi
- Indriantoro. N. dan Supomo. B. 1999. *Metodologi Penelitian Bisnis untuk Akuntansi dan Manajemen*. Edisi Pertama. BPFE – Yogyakarta.
- Indriasari, Desi, 2008, Pengaruh Kapasitas Sumberdaya Manusia, Pemanfaatan Teknologi Informasi, dan Pengendalian Intern Akuntansi terhadap Nilai Informasi Pelaporan Keuangan Pemerintah Daerah. Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu-Ilmu Ekonomi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Irfansyah, A. 2003, Pengaruh Desentralisasi dan Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Pimpinan Dinas dengan *Locus of Control* sebagai Variabel Pemoderasi, Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu Akuntansi Universitas Gadjah Mada.
- Juniarti dan Evelyne, 2003, Hubungan Karakteristik Informasi yang Dihasilkan oleh Sistem Informasi Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial pada Perusahaan-perusahaan Manufaktur di Jawa Timur. *Jurnal Akuntansi & Keuangan* Vol. 5, No. 2, Nopember 2003: 110 – 122.
- Junaidi. 2010. ORDI. Melalui :<http://junaidichaniago.wordpress.com>
- Karyanti , Tutik Dwi 2010, Pengaruh Kejelasan Sasaran , Desentralisasi, dan Sistem Pengukuran Terhadap Kinerja Organisasi Sektor Publik (Studi Empiris di Politeknik Negeri Semarang). Tesis S-2 Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro
- LHP Kabupaten Bungo, 2012. BPK Perwakilan Provinsi Jambi

- Lesmana, Sukma, 2003. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi Kompetitif terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan. SNA VI Surabaya
- Marani, Y. 2002, Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial. Tesis S-2 Program Studi Magister Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Andi, Yogyakarta.
- Mardiyah, Ainul dan Gudono. 2001, Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi terhadap Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia (JRAI)* Vol.4 No.1 Hal:1-27.
- Mardiyah, Ainul dan Listianingsih, 2005, Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja, Sistem Reward, dan Profit Center terhadap hubungan antara Total Quality Management dengan Kinerja Manajerial, Simposium Nasional Akuntansi VIII, Solo.
- Marthika, Laula, 2005, Pengaruh Sistem Pengendalian Akuntansi terhadap Kinerja Manajerial dengan Motivasi sebagai Variabel Moderating. Skripsi S-1 Universitas Muhammadiyah Yogyakarta.
- Munawar, Gugus Irianto dan Nurkholis, 2006, Pengaruh Karakteristik Tujuan Anggaran Terhadap Perilaku, Sikap, Dan Kinerja Aparat Pemerintah Daerah Di Kabupaten Kupang. Simposium Nasional Akuntansi 9.
- Nadir, Rasyidah, 2008, Pengaruh Desentralisasi, Komitmen Organisasi, dan Teknologi Informasi terhadap Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Pemerintah Daerah di Sulawesi Selatan. Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu-Ilmu Ekonomi Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Nazaruddin, I. 1998, Pengaruh Desentralisasi dan Karakteristik Informasi Sistem Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja Manajerial, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 1 No.2 (Juli) : 141-162.
- Nor, Wahyudin, 2007, Desentralisasi Dan Gaya Kepemimpinan Sebagai Variabel Moderating Dalam Hubungan Antara Partisipasi Penyusunan Anggaran Dan Kinerja Manajerial. Simposium Nasional Akuntansi X.
- Oktaviani, Ayu, 2003, Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan terhadap Kinerja Manajerial Kantor Dinas : Sistem Pengendalian Akuntansi sebagai Variabel Intervening. Tesis S-2 Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro, Semarang.
- Octavia, 2013, Pengaruh Desentralisasi dan Sistem Akuntansi Manajemen Terhadap Kinerja Manajer Dealer di Manado. *Jurnal EMBA* Vol. 1 No. 3. ISSN 2303-1174
- Perda Kabupaten Bungo No. 45, 2009. Sistem dan Prosedur Pengelolaan Keuangan Daerah Kabupaten Bungo.
- Permatasari, Febrina Fitri, 2009, Pengaruh Pola Kepemimpinan, Motivasi dan Kepuasan Kerja terhadap Kinerja Karyawan. Skripsi Thesis, Universitas Muhammadiyah Surakarta. Tidak Dipublikasikan
- Ritonga, Kirmizi, 2011, Perceived Environmental Uncertainty, Management Accounting Information System and Decentralization.
- Riyadi, S. 2000, Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dan Kinerja Manajerial, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.3/2 (Juli): 134-150.
- Riyanto, Bambang, 2003, Model Kontijensi Sistem Pengendalian: Integrasi dan Ekstensi untuk *Future Research*, Kompak, No.9 (September-Desember): 330-342.

- Sabaruddinsah, 2005, Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang di Persepsikan dan Strategi Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan. Jurnal FE Unisma
- Sekaran, Uma, 2003, *Research Methods For Business*, Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc.
- Setyawan , Donny, 2005, Analisis Faktor Faktor Yang Mempengaruhi Kepuasan Kerja Dan Relevansinya Terhadap Komitmen Organisasi (Studi Kasus di Pemkab. Temanggung). Tesis S-2 Universitas Diponegoro, Semarang.
- Solechan, A , Setiawati Ira, 2009. Pengaruh Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen dan Desentralisasi sebagai Variabel Moderating Terhadap Kinerja Manajeria (studi Empiris Perusahaan Manufaktur Di Kabupaten Semarang). Fokus Ekonomi Vol. 4 No. 1
- Sholichah, Mar'atus, 2008. Pengaruh Karakteristik Informasi Akuntansi Manajemen, Desentralisasi, Ketidakpastian Lingkungan-Terhadap Kinerja Manajer pada Perusahaan Jasa di Gresik. Universitas Muhammadiyah Gresik. Tidak Dipublikasikan.
- Sukmana, wawan, Lia Anggarsari. 2009. Pengaruh pengawasan Intern dan Pelaksanaan Sistem Akuntansi Keuangan Daerah Terhadap Kinerja Pemerintah daerah (Survei pada SKPD Kota Tasikmalaya). Jurnal Akuntansi FE Unsil Vol. 1
- Sugijanto dan Priyono, 2013, Decentralization Analysis of Decision Making and Performance of Accounting Control System. IOSR – JBM Vol. 10. ISSN :2278-487X)
- Syafruddin, M. 2001, Pengaruh Moderasi Dinamika Lingkungan pada Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan, *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 4 No. 1 (Januari): 99-110.
- Wahidil, 2007, Pengaruh Desentralisasi Pengambilan Keputusan Terhadap Kinerja Satuan Kerja Perangkat Daerah : Sistem Kontrol Akuntansi Sebagai Variabel Intervening. Tesis S-2 Program Studi Akuntansi Magister Sains Ilmu Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang.