

PENGARUH PERSEPSI KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN TERHADAP ORIENTASI EFISIENSI, PENDELEGASIAN WEWENANG, PENGENDALIAN AKUNTANSI DAN KINERJA MANAJER

Muntu Abdullah

dula.abdullah@gmail.com

Fakultas Ekonomi Universitas Haluoleo

Arsono Laksmana

Fakultas Ekonomi dan Bisnis Universitas Airlangga

ABSTRACT

The aim of this study is to empirically test the influence of the perceived environmental uncertainty on the efficiency orientation, delegation of authority, accounting controls and manager performance of the airlines corporations of scheduled domestic passengers in Indonesia. The present research is an explanatory research because the focus is to find out causal relationship between the exogenous and endogenous variables. Data were collected using the survey through questionnaires, which were sent directly by post. To speed up data collection, each district manager was contacted by the district office telephone. The data were also obtained from the airline magazine from district offices of each company in Surabaya. The research results have showed that there is a significant positive relationship between exogenous variables of the perceived environmental uncertainty on the endogenous variables of the efficiency orientation. There is no significant relationship between the perceived environmental uncertainty and the delegation of authority. There is no significant relationship between the perceived environmental uncertainty and suitability of accounting controls. There is a significant positive relationship between delegation of authority and manager performance. There is a significant and positive relationship between the suitability of accounting controls and manager performance. Efficiency orientation can act as variable that mediates relationship between the perceived environmental uncertainty and the delegation of authority and suitability of accounting control. The findings of this study are expected to contribute to the development of contingency theory in management accounting particularly in the manager behavior in using management accounting information.

Keywords: Perceived environmental uncertainty, efficiency orientation, delegation of authority, accounting controls, manager performance.

ABSTRAK

Tujuan penelitian ini untuk memperoleh bukti empirik mengenai pengaruh persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap orientasi efisiensi, pen delegasian wewenang, pengendalian akuntansi dan kinerja manajer pada perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia. Desain studi ini adalah penelitian non-eksperimental. Jenis penelitiannya adalah penelitian eksplanatory karena ingin mengetahui hubungan kausalitas antar variabel eksogen terhadap variabel endogen. Metode pengumpulan data menggunakan survei melalui kuesioner, dikirim langsung melalui pos, untuk mempercepat pengumpulan data masing-masing manajer distrik dihubungi melalui telepon kantor distrik yang diperoleh dari majalah maskapai yang diperoleh dari kantor distrik masing-masing perusahaan yang berada di Surabaya. Hasil studi menunjukkan terdapat pengaruh positif signifikan persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap orientasi efisiensi. Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh tidak signifikan terhadap pen delegasian wewenang. Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh tidak signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi. Orientasi efisiensi berpengaruh positif signifikan terhadap pen delegasian wewenang. Orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi. Pengaruh positif signifikan antara variabel pen delegasian wewenang dengan kinerja manajer. Pengaruh positif signifikan antara kesesuaian pengendalian akuntansi dengan kinerja manajer. Orientasi efisiensi dapat berperan sebagai variabel yang memediasi hubungan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan pende-

legasian wewenang dan hubungan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan kesesuaian pengendalian akuntansi. Temuan studi ini diharapkan dapat memberikan sumbangan untuk pengembangan teori kontinjensi dalam akuntansi manajemen khususnya perilaku manajer dalam menggunakan informasi akuntansi manajemen.

Kata kunci: Persepsi ketidakpastian lingkungan, orientasi efisiensi, pendelegasian wewenang, pengendalian akuntansi, kinerja manajer.

PENDAHULUAN

Persaingan bisnis penerbangan penumpang domestik yang semakin ketat dengan hadirnya tarif murah (*low-cost carrier*) membuat setiap maskapai ekstra hati-hati dalam melangkah untuk memperluas pangsa pasar. Kondisi ini diperparah lagi dengan krisis keuangan global yang diawali dengan tumbangannya beberapa bank besar di Amerika, kemudian harga minyak mentah dunia meningkat mencapai puncak pada Juli 2008, melebihi 100 dollar/barel (www.inilah.com). Walaupun harga minyak mentah telah turun pada semester kedua, namun perekonomian dunia yang semakin menurun membuat perusahaan penerbangan menghadapi ketidakpastian lingkungan bisnis dalam melakukan perencanaan dan pengendalian atas pengoperasian maskapai mereka.

Persepsi ketidakpastian lingkungan menyiratkan suatu keadaan di mana manajer tidak mampu memprediksi keadaan atau mengalami kesulitan untuk membuat perencanaan dan prosedur-prosedur rutin dalam suatu perusahaan. Ketidakpastian lingkungan dapat mengacu pada kurangnya informasi mengenai gambaran elemen-elemen dari suatu lingkungan perusahaan (Jones, 2007: 111). Elemen lingkungan dapat berupa; kompetitor, pemasok, pelanggan, regulator, pasar tenaga kerja, budaya masyarakat, kondisi politik, ekonomi, dan sebagainya.

Dalam lingkungan yang stabil, proses perencanaan dan pengendalian tidak banyak menghadapi masalah, namun dalam kondisi yang tidak pasti proses perencanaan dan pengendalian akan menjadi lebih sulit dan banyak menghadapi masalah, karena kejadian-kejadian yang akan datang sulit

diperkirakan. Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan seorang manajer akan berpengaruh terhadap karakteristik informasi untuk merancang pengendalian yang dibutuhkan (Haque, 2004). Persepsi ketidakpastian lingkungan yang meningkat akan menyulitkan manajer perusahaan dalam membuat perencanaan dan melakukan pengendalian terhadap operasi perusahaan. Salah satu aspek penting perusahaan yang harus memperoleh perhatian dari manajer adalah informasi. Informasi dapat berfungsi sebagai alat untuk mengidentifikasi aktifitas perusahaan yang relevan. Informasi akuntansi dapat memotivasi manajer untuk mencapai tujuan perusahaan dan membantu menilai kemampuan daya saing perusahaan untuk menjamin posisi kompetitif perusahaan dalam jangka panjang (Hilton dan Platt, 2011: 41).

Cohen (2001) menemukan adanya hubungan positif signifikan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan orientasi efisiensi. Manzanares dan Sharma (2007) menemukan adanya hubungan negatif signifikan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan orientasi efisiensi. Dalam situasi ketidakpastian lingkungan yang tinggi, manajer membutuhkan lebih banyak informasi melalui berbagai sumber untuk melaksanakan tugas operasional dan memproses informasi tambahan untuk memahami tugas dengan lebih jelas, jika mereka ingin membuat keputusan yang lebih efektif. Jumlah informasi akuntansi manajemen untuk tujuan pembuatan keputusan dan pengendalian merupakan fungsi dari ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan manajer. Manajer yang beroperasi dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi mungkin tidak mempunyai seluruh infor-

masi yang dibutuhkan untuk melaksanakan tugas. Para manajer ini harus memperoleh dan memproses informasi tambahan agar mampu membuat keputusan yang sesuai dengan kondisi yang dihadapinya (Chang, 2003).

Teori kontinjensi menyatakan bahwa rancangan dan kegunaan sistem pengendalian akuntansi merupakan sesuatu yang dependen atau bergantung pada konteks setting organisasi. Match yang lebih baik antara kesesuaian pengendalian akuntansi dengan variabel kontinjensi seperti ketidakpastian lingkungan, diprediksikan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Hoque, 2004).

Sistem pengendalian akuntansi berperan untuk pencapaian orientasi strategi bisnis yang sukses atau kesuksesan kinerja organisasi. Perusahaan yang menggunakan orientasi entrepreneurial, yaitu bisnis yang berorientasi pengembangan pasar produk secara berkesinambungan, membutuhkan pengendalian akuntansi untuk memonitor eksekusinya. Terdapat hubungan negatif signifikan antara kesesuaian pengendalian akuntansi dengan akses inovasi (Manzanares dan Sharma, 2007). Artinya semakin canggih sistem pengendalian akuntansi perusahaan, maka akses yang ditimbulkan dari inovasi pengembangan pasar produk menjadi semakin berkurang dengan mengusulkan pandangan untuk menguatkan hasil teori kontinjensi. Penelitian Gil dan Hartmann (2006) menemukan adanya hubungan positif antara pengendalian akuntansi dengan kinerja manajer. Pengendalian yang dilakukan secara konsisten oleh manajer akan menghasilkan kinerja yang meningkat.

Karakteristik informasi yang tersedia dalam organisasi akan menjadi efektif apabila mendukung kebutuhan pengguna informasi atau pengambil keputusan. Hal ini sejalan dengan pendekatan kontinjensi, bahwa tingkat ketersediaan dari masing-masing karakteristik informasi sistem akuntansi itu mungkin tidak selalu sama untuk setiap

organisasi tetapi ada faktor tertentu lainnya yang akan mempengaruhi tingkat kebutuhan terhadap informasi akuntansi yang paling sesuai untuk keperluan pengendalian. Hal ini dapat digambarkan sebagai berikut, sistem pengendalian akuntansi sebagai sub-sistem pengendalian dalam organisasi akan selalu dihadapkan dengan sub-sistem kontrol lainnya seperti pendelegasian wewenang dalam organisasi karena kedua sub-sistem kontrol tersebut secara signifikan selalu ada dalam organisasi. Derajat pendelegasian wewenang itu kemudian akan mempengaruhi tingkat kebutuhan terhadap kesesuaian sistem pengendalian. Pendelegasian wewenang akan mempengaruhi kemampuan organisasi di dalam mengolah dan mengumpulkan informasi serta aliran informasi. Dari perspektif akuntansi salah satu aspek yang sangat penting dari pendelegasian wewenang organisasi adalah proses pengendalian. Pengendalian diperlukan agar organisasi dapat mencapai tujuannya secara lebih efektif (Hoque, 2004).

Jones (2007:108) mengemukakan bahwa keputusan untuk mendelegasikan wewenang dalam suatu organisasi bergantung pada situasi yang dihadapi organisasi. Selanjutnya dikatakan, dalam menghadapi ketidakpastian lingkungan, organisasi harus mengelola efektifitasnya dengan mendesain struktur pelimpahan wewenang agar fit dengan lingkungan di mana organisasi beroperasi. Stabilitas lingkungan organisasi penting dalam menentukan mekanisme pendelegasian wewenang. Terdapat dua macam tipe organisasi, yaitu organik dan mekanistik. Mekanistik ditemukan lebih sesuai untuk lingkungan yang stabil, karena dalam lingkungan yang stabil tersebut terdapat sentralisasi dan formalisasi yang lebih besar. Struktur organik dengan sentralisasi dan formalisasi yang lebih rendah ditemukan lebih sesuai bagi lingkungan yang dinamis. Semakin kompleks suatu lingkungan, maka struktur pendelegasian wewenang semakin kompleks, dan semakin besar derajat pendelegasian wewenang. Melalui

pendelegasian wewenang suatu organisasi mampu untuk memberikan manajer tanggung jawab dan pengendalian yang lebih besar terhadap aktivitas mereka dan juga akses yang lebih besar terhadap informasi yang dibutuhkan. Pendelegasian wewenang dalam pengambilan keputusan mempunyai implikasi bagi kinerja organisasi secara keseluruhan. Pendelegasian wewenang untuk pengambilan keputusan yang diberikan kepada manajer level bawah dimaksudkan untuk memperbaiki kinerjanya karena pemberian wewenang akan mendorong mereka mengembangkan kemampuannya untuk urusan-urusan yang berada dalam lingkup tanggung jawabnya.

Berdasarkan uraian latar belakang yang sudah dikemukakan di atas maka rumusan masalah yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

1. Apakah persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap orientasi efisiensi?
2. Apakah persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang?
3. Apakah persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi?
4. Apakah orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang?
5. Apakah orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi?
6. Apakah pendelegasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer?
7. Apakah pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer?

Tujuan yang ingin dicapai dari penelitian ini antara lain:

1. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap orientasi efisiensi.

2. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap pendelegasian wewenang.
3. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh persepsi ketidakpastian lingkungan terhadap pengendalian akuntansi.
4. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh orientasi efisiensi terhadap pendelegasian wewenang.
5. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh orientasi efisiensi terhadap pengendalian akuntansi.
6. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh pendelegasian wewenang terhadap kinerja manajer.
7. Untuk memperoleh bukti empiris mengenai pengaruh pengendalian akuntansi terhadap kinerja manajer.

TINJAUAN TEORETIS

Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi organisasi adalah paradigma teoritis utama yang dipakai untuk memahami organisasi. Teori tersebut menghasilkan banyak wawasan dan mendapatkan dukungan empiris yang substansial. Teori kontingensi termasuk dalam sejarah ilmu organisasional. Risetnya membentuk dasar bagi sebagian besar teori organisasi yang dipelajari saat ini. Esensi dari paradigma teori kontingensi mengatakan bahwa keefektifan organisasi berasal dari kecocokan (*fitting*) karakteristik organisasi seperti strategi, strukturnya, dan pengendalian terhadap lingkungan yang mencerminkan situasi organisasi (Donaldson, 2001:1).

Teori ini kemudian dikembangkan untuk berbagai penelitian akuntansi keperilaku dalam bidang akuntansi manajemen yang sering disebut dengan teori kontinjensi akuntansi manajemen. Tema sentral teori ini memandang bahwa belum ada suatu sistem informasi akuntansi manajemen yang cocok secara general dapat diterapkan pada semua organisasi dalam segala kondisi atau situasi.

Persepsi Ketidakpastian Lingkungan

Persepsi ketidakpastian lingkungan dapat didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan individu untuk memprediksi sesuatu secara akurat. Menurut Hakonsson (2006) persepsi ketidakpastian lingkungan didefinisikan sebagai kekurangan informasi dan alasan bahwa ketidakpastian tugas meningkat di mana seseorang bertanggung jawab untuk melaksanakan tugas dalam situasi kekurangan informasi. Seseorang mengalami ketidakpastian karena dia merasa tidak memiliki informasi yang cukup untuk memprediksi secara akurat, atau karena dia merasa tidak mampu membedakan antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan. Lingkungan akan mempengaruhi kehidupan organisasi, karena di dalam lingkungan organisasi yang stabil proses perencanaan dan pengendalian tidak banyak menghadapi masalah, namun dalam kondisi yang tidak pasti proses perencanaan dan pengendalian akan menjadi lebih sulit dan banyak menghadapi masalah karena kejadian-kejadian yang akan datang sulit diperkirakan. Ketidakpastian lingkungan adalah suatu persepsi kejadian (*perceptual phenomenon*), konsekuensi jika lingkungan itu sendiri adalah persepsi kejadian, logikanya adalah mengikuti kondisi pada lingkungan itu yaitu ketidakpastian. Lingkungan fisik secara nyata adalah tidak pasti, seperti dalam pernyataan "lingkungan adalah tidak pasti" ini dimaksud bahwa persepsi individu terhadap lingkungan berarti tidak pasti pula. Konsep ketidakpastian, tidak berhubungan dengan lingkungan fisik itu sendiri, tetapi dengan pengetahuan individu dan persepsi terhadap lingkungannya. Ketidakpastian lingkungan yang dirasakan oleh seorang pemimpin (*manager*), bila komponen-komponen dalam lingkungannya tidak dapat diprediksi, dan mereka merasa tidak pasti terhadap tindakan relevan yang diambil berkenaan dengan pihak-pihak yang berhubungan dengannya (*constituencies*) seperti: *suppliers, competitors, consumers, stakeholder*. Ada tiga tipe ketidakpastian lingkungan yaitu:

ketidakpastian keadaan (*state uncertainty*), ketidakpastian pengaruh (*effect uncertainty*), dan ketidakpastian respon (*response uncertainty*).

Ketidakpastian keadaan (*state uncertainty*), jika seseorang merasakan bahwa lingkungan organisasi tidak dapat diprediksi, artinya ia tidak paham bagaimana komponen lingkungan akan mengalami perubahan. Seorang manajer dapat merasa tidak pasti terhadap tindakan apa yang harus dilakukan dalam menghadapi dinamika para pemasok, pesaing, pelanggan, konsumen dan lain sebagainya, atau manajer merasa tidak pasti terhadap kemungkinan perubahan lingkungan yang relevan, seperti perubahan teknologi, budaya, demografi dan lain-lain.

Ketidakpastian pengaruh (*effect uncertainty*) berkaitan dengan ketidakmampuan seseorang untuk memprediksi pengaruh lingkungan terhadap organisasi. Ketidakpastian pengaruh ini meliputi sifat, kedalaman, dan waktu. Seorang manajer berada dalam ketidakpastian pengaruh, bila ia merasa tidak pasti terhadap bagaimana suatu peristiwa berpengaruh terhadap organisasi (sifat), seberapa jauh peristiwa tersebut berpengaruh (kedalaman) dan kapan pengaruh tersebut akan sampai pada organisasi (waktu). Ketidakpastian pengaruh atas peristiwa yang terjadi pada masa mendatang akan menjadi lebih menonjol jika ketidakpastian keadaan lingkungan sangat tinggi di masa yang akan datang.

Ketidakpastian respon (*response uncertainty*) adalah usaha untuk memahami pilihan respon apa yang tersedia bagi organisasi dan manfaat dari tiap-tiap respon yang akan dilakukan. Dengan demikian, ketidakpastian respon didefinisikan sebagai ketiadaan pengetahuan tentang pilihan respon dan ketidakmampuan untuk memprediksi konsekuensi yang mungkin timbul sebagai akibat pilihan respon. Dari ketiga tipe ketidakpastian lingkungan tersebut di atas, ketidakpastian keadaan (*state uncertainty*) merupakan tipe yang secara konseptual

paling sesuai menggambarkan ketidakpastian lingkungan.

Pengembangan Hipotesis

H₁: Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh terhadap orientasi efisiensi.

Hubungan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan orientasi efisiensi dapat terjadi karena manajer perusahaan memiliki informasi yang cukup untuk meramalkan bagaimana lingkungan berubah dan mereka meresponnya dengan memperbaiki orientasi efisiensi perusahaan (Ondersteijn dan Huirne, 2006). Ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap orientasi efisiensi perusahaan penerbangan di Amerika (Goll et al., 2008). Ketidakpastian lingkungan berpengaruh langsung positif dan signifikan terhadap orientasi efisiensi SBU (Soewarno, 2004: 186).

H₂: Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang.

Hubungan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan pendelegasian wewenang. Jika ketidakpastian lingkungan yang dihadapi organisasi dipersepsikan meningkat maka struktur harus menjamin untuk memberikan sebagian wewenang pada manajer level yang lebih rendah. Persepsi ketidakpastian lingkungan yang meningkat berkorelasi dengan struktur pendelegasian wewenang untuk keefektifan organisasi (Jones, 2007: 111). Pendelegasian wewenang harus diberikan kepada mananajer level di bawah untuk merespon keinginan stakeholder ketika ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan meningkat karena proses pembuatan keputusan menjadi semakin kompleks (Strandholm et al., 2004).

H₃: Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi.

Hubungan persepsi ketidakpastian lingkungan dengan pengendalian akuntansi. Karakteristik tertentu dari pengendalian

akuntansi harus sesuai (cocok) dengan lingkungan organisasi (Chenhall, 2003). Persepsi terhadap ketidakpastian lingkungan dapat berpengaruh terhadap desain sistem pengendalian akuntansi (Hoque, 2004). Keberhasilan suatu perusahaan menjalankan pengendalian akuntansi tidak sertamerta dapat diadopsi perusahaan lain dan memperoleh kesuksesan yang sama. Karena masing-masing perusahaan menghadapi kondisi lingkungan yang mungkin saja berbeda satu sama lainnya. Informasi akuntansi manajemen merupakan aspek penting dalam mengidentifikasi kesesuaian desain pengendalian akuntansi. Manajer menggunakan informasi biaya untuk memonitor rangkaian aktivitas dalam suatu unit untuk mencapai efektivitas operasi unit tersebut.

H₄: Orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang

Hubungan orientasi efisiensi berpengaruh dengan pendelegasian wewenang. Hubungan orientasi efisiensi dengan pendelegasian wewenang dapat digambarkan ketika manajer mencari kecocokan (matching) yang lebih baik untuk merespon dinamika lingkungan. Keseimbangan dari suatu pendelegasian wewenang dan orientasi efisiensi organisasi dengan lingkungan adalah sangat penting untuk kesuksesan bisnis. Orientasi efisiensi berpengaruh terhadap pendelegasian wewenang dalam organisasi yang bersifat divisional (Donaldson, 2001:7). Pengaruh ini terjadi karena persepsi ketidakpastian lingkungan meningkat, maka organisasi harus menyesuaikan kondisi lingkungannya dengan mengubah orientasi efisiensi perusahaan, selanjutnya mengubah struktur pendelegasian wewenang organisasi untuk merespon perubahan tersebut (Robbins, 2009: 568).

H₅: Orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi. Hubungan orientasi efisiensi dengan pengendalian akuntansi. Orientasi efisiensi

berpengaruh positif dan signifikan terhadap pengendalian akuntansi (Gil dan Hartmann, 2006). Implementasi orientasi efisiensi ditentukan oleh kesesuaian pengendalian akuntansi yang diterapkan (Henri, 2006). Pengendalian akuntansi merupakan sarana yang menstimuli munculnya efisiensi dalam perusahaan. Dikarenakan orientasi efisiensi yang berfokus cost leadership selalu memperlihatkan inovasi dan pembelajaran sebagai kemampuan untuk melakukan perbaikan berkesinambungan dalam perusahaan (Henri, 2006).

H₆: Pendelegasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer
 Hubungan pendelegasian wewenang dengan kinerja manajer. Vasigh and Gorjidoz (2006) menemukan adanya pengaruh positif pola pendelegasian wewenang terhadap kinerja manajer. Pendelegasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer dalam membuat keputusan (Muslichah, 2002:90). Pendelegasian wewenang berpengaruh langsung positif signifikan terhadap kinerja manajer (Abdullah, 2007).

H₇: Pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer
 Hubungan pengendalian akuntansi dengan kinerja manajer. Gil dan Hartmann (2006) menemukan adanya hubungan positif pengendalian akuntansi dengan kinerja manajer. Kesesuaian pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan untuk meningkatkan kinerja (Hilton dan Platt, 2011:42). Pengendalian akuntansi berpengaruh positif dan signifikan terhadap meningkatkan kinerja manajer (William dan Seaman, 2002; Abdullah, 2007; Wynder, 2008).

METODE PENELITIAN

Rancangan Penelitian

Rancangan penelitian atau *research design* merupakan *Frame work* dari suatu penelitian ilmiah. Desain penelitian yang baik akan menentukan keberhasilan serta kualitas suatu penelitian ilmiah. Desain

penelitian pada intinya merupakan arahan bagi peneliti dalam melakukan prosedur tertentu yang diperlukan sehubungan dengan objek atau subjek yang akan diinvestigasi (Efferin 2004: 34).

Paradigma yang digunakan untuk menjelaskan hubungan kausalitas tersebut adalah berbentuk paradigma jalur (*path diagram*). Bertolak dari kerangka konseptual yang menjelaskan hubungan-hubungan kausal yang dinyatakan dalam bentuk persamaan antara satu atau beberapa variabel (Ferdinand, 2005:326). Pada paradigma jalur hubungan kausalitas cukup digambarkan dalam sebuah *path diagram*, terdapat variabel yang berfungsi sebagai jalur atau perantara untuk menyatakan pengaruh dan hubungan antara variabel eksogen terhadap variabel endogen.

Pendekatan yang digunakan untuk menguji hipotesis penelitian adalah dengan menggunakan konsep pengujian statistik. Alasan yang mendasari mengapa menggunakan pengujian statistik ialah dikarenakan penelitian ini menggunakan metode survei. Penelitian survei secara umum menggunakan metode statistik. Pengumpulan data menggunakan survei langsung dan instrumen yang digunakan adalah kuesioner (angket).

Populasi, Sampel, dan Teknik

Pengambilan Sampel

Populasi

Populasi merupakan batas suatu objek penelitian dan sekaligus merupakan batas bagi generalisasi hasil penelitian (Efferin, 2004: 57). Dalam penelitian ini yang menjadi populasi penelitian adalah semua manajer level menengah pada 12 perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia, yaitu: Batavia Air, Mandala Airline, Merpati Nusantara Airline, Lion Air, Sriwijaya Air, Air Asia, Express Air service, Citilink, Wings Air, Kalstar Aviation Air, Trigana Air Service, dan Pelita Air Service. Total manajer level menengah dari 12 perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia yaitu

sebanyak 350 manajer menengah yang dijadikan anggota populasi.

Sampel yang digunakan dalam penelitian ini sebanyak 105 manajer level menengah perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia. Pedoman ukuran sampel dalam penelitian yang menggunakan analisis jalur menurut Ferdinand (2005:75), besarnya sampel adalah minimal 100, atau tergantung pada jumlah indikator yang diestimasi. Pedoman penentuannya adalah 5–10 kali jumlah indikator yang diestimasi. Menurut Sugiono (2007:74) ukuran sampel untuk penelitian dengan menggunakan analisis multivariate, jumlah anggota sampel minimal 10 kali dari jumlah variabel yang diteliti.

Teknik pengambilan sampel merupakan proses memilih sejumlah unsur yang memadai dari populasi. Penelitian ini menggunakan metode panarikan sampel secara random sampling yakni dengan menggunakan teknik simple random sampling yaitu, setiap manajer level menengah diambil sampel secara acak agar memiliki kesempatan yang sama untuk dijadikan sampel (Purwanto dan Suharyadi, 2004: 236). Pengambilan sampel dilakukan dengan cara, masing-masing manajer level menengah (pimpinan kantor distrik) dari 12 perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia diidentifikasi dan diberi nomor urut 1 sampai dengan 350 kemudian dimasukkan dalam kotak undian lalu diundi untuk memperoleh jumlah sampel yang diinginkan.

Identifikasi Variabel Penelitian

Penelitian ini menggunakan variabel sebagai berikut:

1. Variabel eksogen atau konstruk eksogen dikenal sebagai variabel bebas atau variabel asal yaitu variabel yang tidak dipengaruhi oleh variabel lain dalam model. Variabel eksogen dalam penelitian ini adalah persepsi ketidakpastian lingkungan diberi simbol (X_1).
2. Variabel endogen atau konstruk endogen adalah faktor-faktor yang dipengaruhi

oleh satu atau beberapa konstruk eksogen dan endogen lainnya. Variabel ini berfungsi sebagai variabel akibat yaitu kinerja manajer (Y_4). Tiga variabel lainnya yakni orientasi efisiensi (Y_1), pendelegasian wewenang (Y_2), pengendalian akuntansi (Y_3) berperan sebagai endogen intervening.

Defenisi Operasional Variabel dan Pengukurannya

Persepsi Ketidakpastian Lingkungan (X_1). Persepsi ketidakpastian lingkungan yang dimaksud dalam penelitian ini adalah persepsi manajer level menengah terhadap ketidakpastian lingkungan eksternal yang dirasakan karena manajer tersebut kekurangan informasi untuk memprediksi keadaan organisasi di masa depan. Indikator variabelnya meliputi: ketidakpastian atas kualitas layanan, ketidakpastian atas harga jual tiket, ketidakpastian atas perubahan permintaan penjualan tiket, ketidakpastian atas kondisi ekonomi, ketidakpastian atas kondisi politik, ketidakpastian atas perubahan teknologi, ketidakpastian atas jadwal penerbangan, ketidakpastian hukum dan peraturan, dan ketidakpastian atas tindakan serikat kerja. Indikator ini dikembangkan dari konsep yang telah dijelaskan oleh Hitt et al, (2007:43).

Variabel persepsi ketidakpastian lingkungan diukur dengan menggunakan skala Likert lima (5) angka. Indikator variabel selanjutnya dibuat berbentuk pernyataan dalam kuesioner untuk dibagikan kepada manajer menengah dan diminta tanggapannya dengan mempersepsikan sikap sangat setuju =5, setuju =4, netral =3, tidak setuju =2, sangat tidak setuju =1. Sikap sangat setuju dipersepsikan dengan ketidakpastian sangat rendah, sikap setuju dipersepsikan dengan ketidakpastian rendah, sikap netral dipersepsikan dengan ketidakpastian sedang, sikap setuju dipersepsikan dengan ketidakpastian tinggi dan sikap sangat setuju dipersepsikan dengan ketidakpastian sangat tinggi.

Variabel Endogen

Orientasi Efisiensi (Y_1)

Orientasi efisiensi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah tindakan-tindakan yang dilakukan oleh manajer level menengah untuk mencapai tujuan efisiensi biaya operasional. Orientasi efisiensi yang baik mampu memberikan nilai tambah bagi perusahaan. Tindakan-tindakan untuk mencapai efisiensi ini sangat penting bagi perusahaan karena faktor tersebut dijadikan sebagai keunggulan atas pesaing-pesaing mereka. Beberapa indikator dibuat dengan maksud untuk mendapatkan informasi tentang orientasi efisiensi perusahaan yang diterapkan ke arah *cost leadership* yang menekankan pada pengurangan biaya. Indikator untuk mengukur variabel orientasi efisiensi adalah; kompetisi berbasis harga, upaya penghematan biaya operasional, dan upaya pencapaian tujuan efisiensi. Indikator ini dikembangkan dari studi (Strandholm *et al.*, 2004; Hansen dan Mowen, 2003:79-80). Variabel orientasi efisiensi diukur dengan menggunakan skala Likert 5 angka. Angka 5= sangat setuju, 4= setuju, 3= netral, 2= tidak setuju, 1= sangat tidak setuju. Indikator tersebut dibuat berbentuk pernyataan dalam kuesioner kepada manajer level menengah dan diminta tanggapannya dengan mempersepsikan sangat setuju untuk orientasi efisiensi sangat tinggi, setuju untuk orientasi efisiensi tinggi, netral untuk orientasi efisiensi sedang, tidak setuju untuk orientasi efisiensi rendah, dan sangat tidak setuju untuk orientasi efisiensi sangat rendah.

Pendelegasian Wewenang (Y_2)

Pendelegasian wewenang yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pendelegasian wewenang dari manajer tingkat atas ke manajer level menengah yaitu manajer kantor distrik. Variabel pendelegasian wewenang diukur dengan menggunakan indikator tentang seberapa besar wewenang dan tanggungjawab yang dimiliki oleh manajer level menengah karena adanya wewenang yang diterima dari manajer level

di atasnya. Indikatornya antara lain; wewenang untuk pengembangan produk atau jasa baru; wewenang untuk penempatan dan pengembangan karyawan; wewenang tentang pengalokasian anggaran. Manajer diminta memberikan tanggapan dengan memilih lima pilihan jawaban yang dianggap paling sesuai dengan wewenang yang dimiliki. Masing-masing indikator diukur dengan skala Likert lima (5) tingkatan. Skor 5= sangat setuju, setuju=4, netral=3, tidak setuju=2, sangat tidak setuju=1. Manajer diminta untuk memilih sikap sangat setuju untuk derajat pendelegasian wewenang sangat tinggi, sikap setuju untuk pendelegasian wewenang tinggi, sikap netral untuk pendelegasian wewenang sedang, sikap tidak setuju untuk pendelegasian wewenang rendah dan tidak setuju untuk pendelegasian wewenang sangat rendah.

Pengendalian Akuntansi (Y_3)

Pengendalian akuntansi yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pengendalian yang dilakukan manajer level menengah pada masing-masing distrik dengan menggunakan informasi akuntansi. Indikator variabel meliputi: pengendalian kualitas operasi, pengendalian anggaran, hasil pemeriksaan internal, evaluasi yang sistematis, penetapan target operasi, dan penetapan standar ataupun prosedur tertentu yang sudah ditentukan perusahaan.

Masing-masing indikator diukur dengan skala Likert lima (5) angka. Angka 5= sangat setuju, 4= setuju, 3= netral, 2= tidak setuju, 1= sangat tidak setuju. Masing-masing indikator di atas dibuat berbentuk pernyataan dalam kuesioner untuk meminta tanggapan manajer dengan memilih sikap sangat setuju untuk pengendalian akuntansi sangat tinggi, setuju kesesuaian pengendalian akuntansi tinggi, netral untuk pengendalian akuntansi sedang, tidak setuju untuk kesesuaian pengendalian akuntansi rendah dan sangat tidak setuju untuk pengendalian akuntansi sangat rendah.

Kinerja Manajer (Y₄)

Pengertian kinerja manajer dalam penelitian ini adalah kinerja manajer level menengah yang diberikan tanggung jawab untuk memimpin unit atau kantor distrik dalam perusahaan penerbangan domestik berjadwal di Indonesia. Indikatornya meliputi; kemampuan melakukan perencanaan, investigasi, pemilihan staf, kegiatan koordinasi dengan unit lain, pengarahan, negosiasi, perwakilan, pengendalian dan evaluasi. Pengukuran indikator menggunakan skala Likert lima angka. Angka 5= sangat setuju, 4= setuju, 3= netral, 2= tidak setuju dan 1= sangat tidak setuju. Pertanyaan yang dikemukakan untuk mengukur indikator ini sebanyak delapan pertanyaan yang berhubungan dengan variabel kinerja manajer. Manajer diminta memilih sikap sangat setuju untuk kinerja sangat tinggi, sikap setuju untuk kinerja tinggi, sikap netral

untuk kinerja sedang, sikap tidak setuju untuk kinerja rendah, sikap sangat tidak setuju untuk kinerja sangat rendah.

ANALISIS DAN PEMBAHASAN *Convergent Validity dan Reliability Construct*

Validitas menunjukkan sejauh mana alat pengukur itu mengukur apa yang ingin diukur. Uji validitas dilakukan melalui validitas konvergen. Indikator dikatakan memiliki *convergent validity* apabila indikator tersebut mempunyai nilai *standardized regression weight* >0.40 serta memiliki nilai GFI sebesar 1 atau yang mendekati, sedangkan sebuah dimensi atau variabel dikatakan reliabel apabila memiliki nilai *reliability construct* adalah 0.6. Berikut ini ditunjukkan *Convergent Validity dan Reliability Construct* masing-masing variabel sebagai berikut:

Tabel 1
Hasil Uji *Convergent Validity dan Reliability Construct* Variabel persepsi ketidakpastian lingkungan

Indikator	Uji Validitas			<i>Construct Reliability</i>
	<i>Estimate</i>	Keterangan	GFI	
KL1	0,488	Valid		
KL2	0,593	Valid		
KL3	0,589	Valid	0,912	0,833
KL4	0,514	Valid	Valid	Reliabel
KL5	0,582	Valid	Unidimensionalitas	
KL6	0,696	Valid		
KL7	0,686	Valid		
KL8	0,661	Valid		
KL9	0,547	Valid		

Berdasarkan tabel 1 di atas, diketahui bahwa semua item pertanyaan pada variabel persepsi ketidakpastian lingkungan mempunyai nilai *standardized regression weight* lebih besar dari 0,4, nilai GFI sebesar 1.000 serta nilai *construct reliability* sebesar 0,833. Dengan demikian item-item pertanyaan yang membentuk variabel persepsi ketidakpastian lingkungan adalah valid dan reliabel.

Berdasarkan Tabel 2 di atas, diketahui bahwa semua item pertanyaan pada variabel orientasi efisiensi mempunyai nilai *standardized regression weight* lebih besar dari 0,4, nilai GFI sebesar 1.000 serta nilai *construct reliability* sebesar 0,748. Dengan demikian item-item pertanyaan yang membentuk variabel orientasi efisiensi adalah valid dan reliabel.

Tabel 2
Hasil Uji Convergent Validity dan Reliability Construct Variabel
Orientasi Efisiensi

Indikator	Uji Validitas			Construct Reliability
	Estimate	Keterangan	GFI	
OE1	0,584	Valid	1,000	0,748
OE2	0,935	Valid	Valid	Reliabel
OE3	0,567	Valid	Unidimensionalitas	

Tabel 3
Hasil Uji Convergent Validity dan Reliability Construct Variabel
Pendelegasian Wewenang

Indikator	Uji Validitas			Construct Reliability
	Estimate	Keterangan	GFI	
PW1	0,862	Valid	1,000	0,839
PW2	0,844	Valid	Valid	Reliabel
PW3	0,676	Valid	Unidimensionalitas	

Tabel 4
Hasil Uji Convergent Validity dan Reliability Construct Variabel
Kesesuaian Pengendalian Akuntansi

Indikator	Uji Validitas			Construct Reliability
	Estimate	Keterangan	GFI	
PA1	0,459	Valid		
PA2	0,429	Valid	0,978	0,670
PA3	0,526	Valid	Valid	Reliabel
PA4	0,613	Valid	Unidimensionalitas	
PA5	0,524	Valid		
PA6	0,464	Valid		

Berdasarkan tabel 3 di atas, diketahui bahwa semua item pertanyaan pada variabel pendelegasian wewenang mempunyai nilai *standardized regression weight* lebih besar dari 0,4, nilai GFI sebesar 1 serta nilai *construct reliability* sebesar 0,839. Dengan demikian item-item pertanyaan yang membentuk variabel pendelegasian wewenang adalah valid dan reliabel.

Berdasarkan tabel 4 di atas, diketahui bahwa semua item pertanyaan pada variabel pengendalian akuntansi mempunyai nilai *standardized regression weight* lebih besar dari 0,4, nilai GFI sebesar 0,978 serta nilai *construct reliability* sebesar 0,670. Dengan demikian, item-item pertanyaan

yang membentuk variabel pengendalian akuntansi adalah valid dan reliabel.

Berdasarkan Tabel 5, diketahui bahwa semua item pertanyaan pada variabel kinerja manajer mempunyai nilai *standardized regression weight* lebih besar dari 0,4, nilai GFI sebesar 0,960 serta nilai *construct reliability* sebesar 0,806. Dengan demikian item-item pertanyaan yang membentuk variabel kinerja manajer adalah valid dan reliabel.

Hasil Analisis dan Model

Setelah dilakukan modifikasi model berdasarkan indeks modifikasi, model menghasilkan evaluasi yang relatif lebih baik dari sebelumnya.

Tabel 5
Hasil Uji Convergent Validity dan Reliability Construct Variabel
Kinerja Manajer

Indikator	Uji Validitas			Construct Reliability
	Estimate	Keterangan	GFI	
KM1	0,551	Valid		0,806 Reliabel
KM2	0,609	Valid	0,960	
KM3	0,638	Valid	Valid	
KM4	0,414	Valid	Unidimensionalitas	
KM5	0,740	Valid		
KM6	0,498	Valid		
KM7	0,612	Valid		
KM8	0,593	Valid		

Tabel 6
Regression Weight dan Standardized Regression Weight Model Structural

			Standardized Estimate	S.E	C.R.	P
OE	<---	KL	0,632	0,196	3,642	0,000
PW	<---	KL	0,132	0,316	0,879	0,379
PA	<---	KL	0,156	0,136	0,924	0,355
PW	<---	OE	0,322	0,287	2,101	0,036
PA	<---	OE	0,508	0,158	2,305	0,021
KM	<---	PW	0,257	0,052	2,128	0,033
KM	<---	PA	0,394	0,199	2,217	0,027

Berdasarkan tabel 6 di atas dapat dilihat hasil pengujian masing-masing hipotesis sebagai berikut:

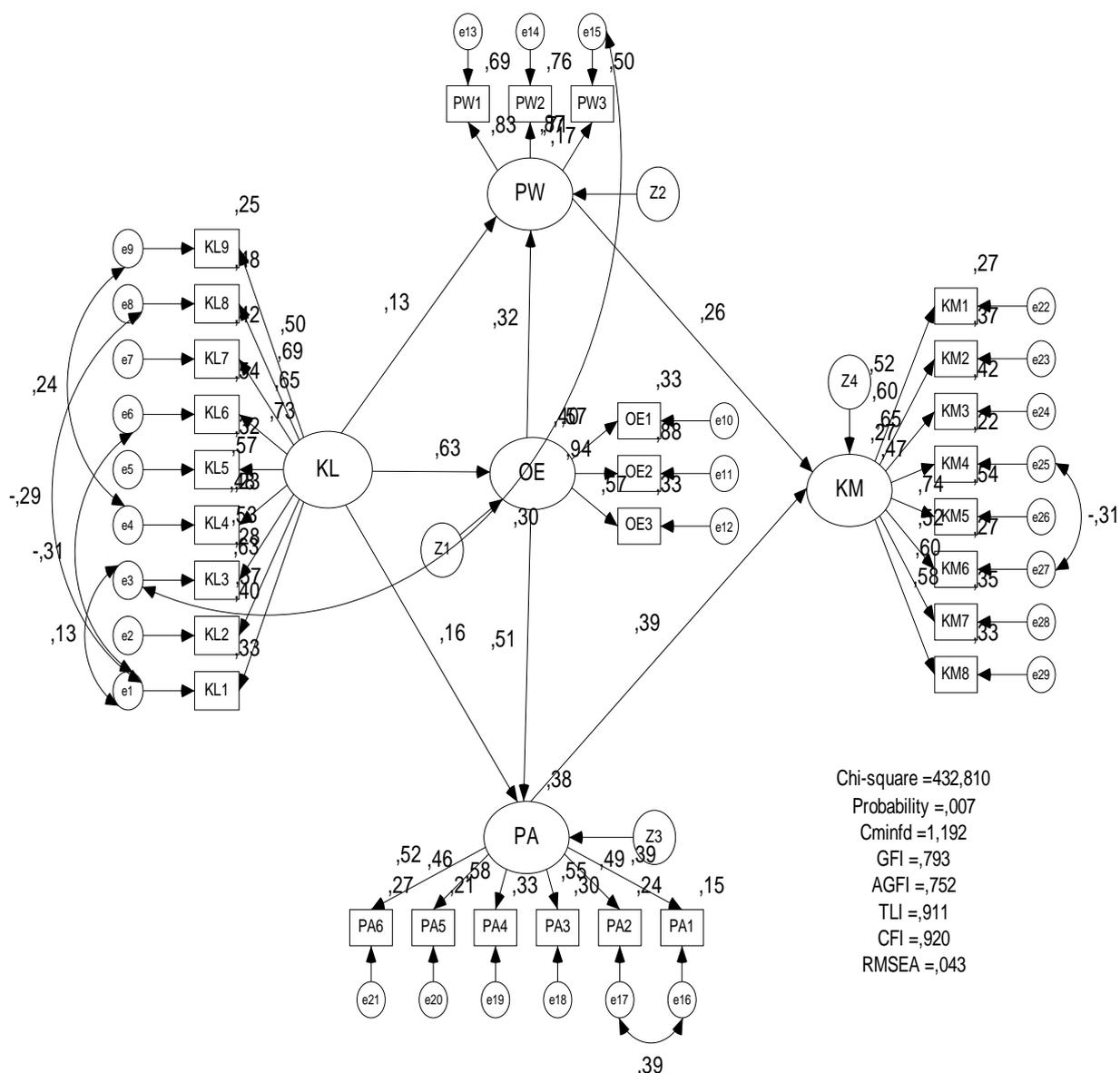
Pengujian Hipotesis 1: Persepsi Ketidakpastian Lingkungan

Berpengaruh Signifikan terhadap Orientasi Efisiensi Persepsi ketidakpastian lingkungan (X_1) berpengaruh secara signifikan terhadap orientasi efisiensi (Y_1). Hal ini terlihat dari koefisien jalur hubungan langsung memiliki nilai positif sebesar 0.632 dan nilai CR sebesar 3,642, dan nilai probabilitas signifikansi (p) yang lebih kecil dari taraf signifikansi (α) yang diinginkan dalam penelitian yaitu sebesar 0,05. Dengan demikian, hipotesis 1 yang menyatakan persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap orientasi efisiensi dapat diterima atau sesuai fakta.

Temuan studi ini sejalan dengan temuan studi yang dilakukan Goll et al, (2008) yang menyatakan bahwa kondisi ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif signifikan terhadap efisiensi bisnis perusahaan penerbangan di Amerika. Hakonsson (2006) menyatakan orientasi efisiensi suatu perusahaan ditentukan oleh persepsi atas ketidakpastian lingkungan. Manzanares dan Sharma (2008) menyatakan persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap orientasi efisiensi.

Temuan studi juga mengkonfirmasi hasil studi Ondersteijn et al, (2006) persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh positif terhadap orientasi efisiensi.

Hal tersebut dikarenakan para pembuat keputusan mampu menafsirkan lingkungan objektif dengan lebih baik dan menerjemahkannya menjadi informasi yang ber-



Gambar 1
Model Persamaan Struktural

guna bagi pembuatan keputusan, akan mendapatkan hasil-hasil yang lebih baik terhadap efisiensi perusahaan.

Pengujian Hipotesis 2: Pesepsi Ketidakpastian Lingkungan

Berpengaruh Signifikan terhadap Pendelegasian Wewenang. Persepsi ketidakpastian lingkungan (X₁) berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang (Y₂). Jika melihat nilai koefisien jalur yang dihasilkan yaitu sebesar 0,132, maka hasil

yang diperoleh bernilai positif, dan nilai CR sebesar 0,879. Sedangkan nilai probabilitas signifikansi (p) sebesar 0,379. Nilai tersebut lebih besar dari taraf signifikansi (α) yang diinginkan yaitu sebesar 0,05. Oleh karena itu, hipotesis 2 yang menyatakan persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang, tidak diterima atau ditolak. Temuan tersebut dapat dianalisis sebagai berikut: Pertama, analisis deskriptif menunjukkan karakteristik usia responden yang sebagian

besar (sebanyak 37,2%) berusia 36-40 tahun, dan mereka rata-rata lulusan S1 (70,5%), serta lama menduduki jabatan manajer 1-2 tahun (46,7%), dapat digolongkan masa jabatan manajer relatif baru, sehingga manajer level top belum sepenuhnya mempercayai pengalaman dan kompetensi mereka dalam mengolah informasi akuntansi manajemen untuk tujuan pembuatan keputusan. Kedua, bila manajer mempersepsikan ketidakpastian lingkungan meningkat maka yang pertama untuk direspon adalah menyesuaikan orientasi efisiensi, bukan mendelegasikan wewenang. Mekanisme pendelegasian wewenang selalu mengikuti orientasi efisiensi. Ketiga, studi ini menganalisis manajer level menengah atau manajer distrik perusahaan penerbangan penumpang domestik di Indonesia. Orientasi efisiensi dirumuskan pada level strategis oleh manajemen tingkat atas, tanpa melibatkan manajer level menengah, sehingga manajer level menengah hanya merupakan bawahan yang siap untuk mengikuti perintah atasannya, mereka tidak mendapat wewenang untuk merubah atau menyesuaikan orientasi efisiensi perusahaan. Kondisi tersebut menggambarkan efektivitas komunikasi melalui hirarkhi kurang berjalan dengan baik.

Pengujian Hipotesis 3: Persepsi Ketidakpastian Lingkungan

Berpengaruh Signifikan terhadap Pengendalian Akuntansi. Persepsi ketidakpastian lingkungan (X_1) berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi (Y_3). Jika melihat nilai koefisien jalur yang dihasilkan yaitu sebesar 0,136, maka hasil yang diperoleh mempunyai nilai positif, dan nilai critical rationya sebesar 0,924, serta nilai probabilitas signifikansi (p) yang diperoleh sebesar 0,355 nilai ini lebih besar bila dibandingkan dengan taraf signifikansi (α) yang disyaratkan yaitu sebesar 0,05. Dengan demikian, hipotesis 3 yang mengatakan persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi tidak diterima atau ditolak. Temuan tersebut dapat dianalisis

sebagai berikut: Pertama, perusahaan penerbangan beroperasi dalam industri yang menggunakan teknologi informasi yang canggih, sehingga informasi yang dihasilkan adalah informasi yang relevan, tepat waktu dan informasi yang tepat guna, salah satu konsekuensi penggunaan teknologi informasi canggih saat ini adalah inovasi yang berlangsung begitu cepat terhadap pengembangan teknologi informasi. Inovasi dapat menyebabkan siklus hidup produk menjadi lebih pendek dan berdampak atas munculnya teknologi baru sehingga pergantian penggunaan teknologi informasi berlangsung sangat cepat. Kondisi tersebut menyebabkan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan manajer terhadap penggunaan teknologi informasi semakin meningkat. Kedua, pada saat manajer perusahaan mempersepsikan ketidakpastian lingkungan meningkat, pengendalian yang dilakukan manajer bukan bertumpu pada pengendalian akuntansi tapi pengendalian dilakukan pada aspek yang lain, yaitu pengendalian yang dititik beratkan pada level stratejik untuk meningkatkan penjualan. Perusahaan penerbangan penumpang domestik di Indonesia saat ini lagi booming, karena meningkatnya penumpang dari tahun ke tahun cukup pesat. Masing-masing perusahaan berlomba untuk meningkatkan penjualan perusahaan sehingga fokus pengendalian tertuju pada level stratejik, dan mereka kurang memperhatikan pengendalian level operasional (pengendalian akuntansi).

Pengujian Hipotesis 4: Orientasi Efisiensi Berpengaruh Signifikan terhadap Pendelegasian Wewenang

Orientasi efisiensi (Y_1) berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang (Y_2). Bila melihat koefisien jalur yang dihasilkan mempunyai nilai positif 0,322, dan nilai critical rationya sebesar 2,101 serta nilai probabilitas signifikansi (p) sebesar 0,036, nilai tersebut lebih kecil bila dibandingkan dengan taraf signifikansi (α) yang disyaratkan yaitu sebesar 0,05. Dengan

demikian maka, temuan studi ini mendukung teori kontinjensi struktur pendeleghasian wewenang sebagaimana yang dikemukakan oleh Donaldson (2001:13-14); dan Robbins (2009:568) yang mengajukan premis bahwa "*structure should follow strategy*". Pernyataan tersebut sejalan dengan apa yang dikemukakan Collier dan Ampomah (2004:17) bahwa *structure follows strategy*. Penentuan orientasi efisiensi dalam perusahaan oleh manajer merupakan pilihan yang harus diselaraskan atau kongruen (fit) dengan mekanisme pendeleghasian wewenang (Collier dan Ampomah, 2004:17). Mekanisme pendeleghasian wewenang dirancang untuk mencapai efisiensi kerja atau tugas dalam organisasi (Ivancevich dan Matteson, 2011:21). Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa mekanisme pendeleghasian wewenang senantiasa akan mengikuti orientasi efisiensi.

Pengujian Hipotesis 5: Orientasi Efisiensi Berpengaruh Signifikan terhadap Pengendalian Akuntansi

Orientasi efisiensi (Y_1) berpengaruh signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi (Y_3). Koefisien jalur menghasilkan nilainya positif yakni sebesar 0,508, dan nilai critical rasionya sebesar 2,305, sedangkan nilai probabilitas signifikansi (p) sebesar 0,021. Nilai tersebut lebih kecil bila dibandingkan dengan taraf signifikansi yang diinginkan yaitu 0,05. Dengan demikian, hipotesis 5 yang mengatakan orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi adalah terbukti atau dapat diterima. Sistem akuntansi tidak dapat dianggap sebagai suatu pengendalian yang berdiri sendiri, namun merupakan bagian yang didesain terhadap keseluruhan sistem pengendalian dalam organisasi. Williams dan Seaman (2002), informasi akuntansi relevan mampu untuk mempengaruhi kesesuaian pengendalian akuntansi terhadap orientasi efisiensi. Pengendalian akuntansi berperan dalam melaksanakan orientasi efisiensi yang telah ditetapkan perusahaan dan meningkatkan efektifitas

dan efisiensi kinerja perusahaan. Informasi akuntansi tidak saja menyediakan informasi keuangan tetapi juga berbagai informasi biaya untuk kepentingan pengendalian akuntansi yang diarahkan untuk mencapai efisiensi operasi (Hilton and Platt, 2011: 40-41).

Pengujian Hipotesis 6: Pendeleghasian Wewenang Berpengaruh Signifikan terhadap Kinerja Manajer

Pendeleghasian wewenang (Y_2) berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer (Y_4). Bila melihat koefisien jalur yang dihasilkan mempunyai nilai positif 0,257, dan nilai critical rasionya sebesar 2,128, serta nilai probabilitas signifikansi (p) sebesar 0,033. Nilai tersebut lebih kecil bila dibandingkan dengan taraf signifikansi (α) yang disyaratkan yaitu sebesar 0,05. Dengan demikian, hipotesis 6 yang menyatakan pendeleghasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer adalah terbukti atau dapat diterima. Temuan studi ini, sejalan dengan temuan studi yang dilakukan oleh Chang dan Chang (2003), yang menyatakan pendeleghasian wewenang berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajer. Pendeleghasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer unit (Ivancevich dan Matteson, 2011:486). Hal ini terjadi karena manajer merasa keahliannya terus diperbaiki dan secara profesional mereka dilatih untuk memberikan kemampuan terbaiknya.

Pengujian Hipotesis 7: Pengendalian Akuntansi Berpengaruh Signifikan terhadap Kinerja Manajer

Pengendalian akuntansi (Y_3) berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer (Y_4). Bila melihat koefisien jalur yang dihasilkan mempunyai nilai positif 0,257, dan nilai critical rasionya sebesar 2,217, serta nilai probabilitas signifikansi sebesar 0,027, nilai tersebut lebih kecil bila dibandingkan dengan taraf signifikansi (α) yang disyaratkan yaitu sebesar 0,05. Dengan demikian, hipotesis 7 yang menyatakan pengendalian

akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer adalah terbukti atau dapat diterima. Pengendalian akuntansi berpengaruh positif untuk meningkatkan kinerja manajer (Davila and Foster, 2007; Abdullah, 2007). Efektifitas rancangan pengendalian akuntansi tergantung pada konteks penggunaannya pada masing-masing organisasi. Pencapaian kinerja yang meningkat karena digunakannya sistem pengendalian akuntansi akan menunjukkan seberapa besar kinerja keuangan, kinerja operasional dan manajerial pada suatu organisasi (Darma, 2004). Temuan tersebut juga memperkuat temuan studi sebelumnya (Chong, 2004; Davila and Foster, 2007; Abdullah, 2007) yang mengemukakan bahwa penggunaan pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja manajer, yang ditandai oleh pertumbuhan perusahaan.

SIMPULAN DAN IMPLIKASI

Simpulan

1. Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap orientasi efisiensi adalah terbukti dan dapat diterima, dengan arah hubungan positif. Hubungan ini dapat dijelaskan bahwa, bila ketidakpastian yang dipersepsikan oleh manajer meningkat pada kisaran tertentu maka orientasi efisiensi juga harus berubah atau diperbaharui untuk disesuaikan dengan perubahan lingkungan agar orientasi efisiensi menjadi match dengan lingkungan yang dipersepsikan oleh manajer dari perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal di Indonesia. Temuan ini memperkuat generalisasi teori kontinjensi strategi yang dikemukakan oleh (Haque, 2004), yang menyatakan penentuan orientasi efisiensi harus disesuaikan dengan persepsi atas lingkungan organisasi. Robbins (2009:569). Perubahan lingkungan membuat organisasi memilih orientasi efisiensi yang lebih inovatif. Jones (2007:205), menyatakan bahwa formulasi orientasi efisiensi harus dimulai dari
2. Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang, tidak dapat diterima atau ditolak. Temuan studi ini tidak sejalan dengan temuan empirik Lin (2006); Chang dan Chang (2003) yang menyatakan bahwa persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang dari manajer level atas kepada manajer level di bawahnya.
3. Persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi adalah ditolak atau tidak diterima. Temuan studi ini tidak sejalan dengan temuan studi yang dilakukan Kattan dan Tayles (2007); Williams dan Seaman (2002); Lin (2006); Wynder (2008), yang mengemukakan bahwa persepsi ketidakpastian lingkungan berpengaruh signifikan terhadap pengendalian akuntansi.
4. Orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap pendelegasian wewenang adalah faktanya terbukti dan dapat diterima. Temuan ini membuktikan bahwa, bila orientasi efisiensi berubah pada kisaran tertentu maka akan menyebabkan manajer level atas harus semakin memberikan wewenang yang lebih besar kepada manajer level menengah untuk menyesuaikan orientasi efisiensi. Jika manajer level menengah diberikan wewenang yang lebih besar maka mereka merasa lebih bertanggung jawab atas kepercayaan tersebut dan termotivasi untuk memberikan potensi terbaiknya guna meningkatkan efisiensi sehingga diharapkan akan dapat mencapai tujuan perusahaan.
5. Orientasi efisiensi berpengaruh signifikan terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi adalah terbukti dan dapat diterima. Pernyataan tersebut membuktikan bahwa jika orientasi efisiensi berubah pada kisaran tertentu, maka harus diikuti dengan perubahan pada desain

yang lebih sesuai terhadap pengendalian akuntansi, supaya kinerja manajer bisa lebih ditingkatkan.

6. Pendelegasian wewenang berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer adalah terbukti dan dapat diterima faktanya. Temuan tersebut membuktikan bahwa jika pendelegasian wewenang diberikan pada kisaran tertentu kepada manajer level menengah, maka manajer yang bersangkutan akan memberikan prestasi terbaiknya guna meningkatkan kinerja perusahaan yang ditunjukkan oleh kinerja manajer, karena manajer tersebut merasa diberikan kepercayaan, oleh karenanya mereka harus memelihara kepercayaan dengan menunjukkan prestasi terbaiknya.
7. Pengendalian akuntansi berpengaruh signifikan terhadap kinerja manajer adalah terbukti dan dapat diterima. Temuan ini mengindikasikan bahwa jika kesesuaian pengendalian akuntansi dilakukan dengan lebih baik, maka menyebabkan kinerja manajer akan semakin meningkat. Dengan demikian, dapat dikatakan bahwa untuk meningkatkan kinerja perusahaan yang ditunjukkan oleh kinerja manajer maka, manajer perusahaan perlu memperbaiki secara terus menerus terhadap kesesuaian pengendalian akuntansi agar senantiasa matching dengan perubahan lingkungan bisnis yang dihadapi perusahaan, sehingga efektifitas pengendalian akuntansi dapat bermanfaat maksimal untuk meningkatkan profitabilitas dalam jangka panjang.

Implikasi

1. Peneliti berikutnya dapat mengembangkan variabel penelitian. Beberapa variabel yang dapat disubstitusi dalam penelitian mendatang antara lain; teknologi informasi, budaya organisasi, komitmen organisasi, sasaran dan partisipasi dalam penyusunan anggaran, karakteristik individu, kepemimpinan. Variabel tersebut dapat dijadikan variabel independen, intervening, maupun moderating dalam

menjelaskan model kontinjensi dalam riset akuntansi keperilakuan yang lebih komprehensif.

2. Peneliti berikutnya dapat memperbesar objek dan subjek penelitian pada manajer perusahaan penerbangan penumpang domestik dan internasional. Subjek penelitian diperluas pada manajer level atas, menengah, dan level bawah.
3. Bagi manajemen perusahaan penerbangan penumpang domestik berjadwal bahwa, bila perusahaan menghadapi ketidakpastian lingkungan maka, yang pertama untuk direspon adalah orientasi efisiensi perusahaan harus disesuaikan dengan kondisi lingkungan. Orientasi efisiensi dianggap sebagai strategi yang sangat tepat untuk perusahaan penerbangan penumpang domestik di Indonesia. Dengan efisiensi perusahaan mampu menjaga kontinuitas operasi pada saat perusahaan menghadapi ketidakpastian lingkungan.
4. Bagi manajer perusahaan dalam merancang sistem pengendalian akuntansi perlu terlebih dahulu untuk mempertimbangkan penilaian terhadap lingkungan perusahaan, agar rancangan sistem pengendalian dapat disesuaikan dengan lingkungan yang sedang dihadapi perusahaan, karena setiap perusahaan membutuhkan rancangan sistem pengendalian akuntansi yang lebih sesuai dengan kondisi setiap perusahaan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullah, M. 2007. Pengaruh Desentralisasi, Ketidakpastian Lingkungan dan Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial Pada Pemerintah Kota Bau-Bau dan Kabupaten Buton. *Jurnal Ekonomi dan Keuangan, Ekuitas. STIESIA-Surabaya* 11(4): 473-497
- Chang, D. R. and Chang W. Y. 2003. The effect of task uncertainty, decentralization and AIS characteristics on the performance of AIS: an empirical case in Taiwan. *Information and Management Journal* 40: 691-703.

- Chenhall, R. H. 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28(3): 27-168
- Chong, V. K. 2004. Job-Relevant Information and Its Role with Task Uncertainty and Management Accounting System on Managerial Performance. *Pacific Accounting Review* 16(2): 1-22.
- Cohen, J. F. 2001. Environmental Uncertainty and managerial attitude: Effect on Strategic Planning, Non-Strategic Decision-Making and Organization Performance. *S. Afr. J. Bus., Manage* 3(32): 17-31
- Collier, P. M. and Ampomah S. A. 2004. *Management Accounting Risk and Control Strategy*. First Edition. CIMA Publishing. Great Britain.
- Darma, S. E. 2004. Pengaruh Kejelasan Sasaran Anggaran dan Sistem Pengendalian Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Komitmen Organisasi Sebagai Variabel Pemoderasi Pada Pemerintah Daerah (Studi Empiris Pada Kabupaten dan Kota Se-Propinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). *SNA VII*. Denpasar Bali.
- Davila, A. and Foster, G. 2007. Management Control System in Early-Stage Startup Companies. *The Accounting Review* 82(4): 907-937
- Donaldson, L. 2001. *The Contingency Theory of Organizations: Foundations for Organizational Science*. Sge Publications, Inc. California USA.
- Efferin, S. Hadi, D. S dan Yuliawati D. 2004. *Metode Penelitian Untuk Akuntansi: Sebuah pendekatan Praktis*. Bayu-media. Malang Jatim.
- Ferdinand, A. 2005. Structural Equation Modeling Dalam Penelitian Manajemen: Aplikasi Model-Model Rumit Dalam Penelitian Untuk *Tesis Magister dan Disertasi Doktor*. Edisi ketiga. Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.
- Gil, D. N. and Hartmann, F. 2006. How Top Management Team Use Management Accounting System to Implement Strategy. *Journal of Management Accounting Research* (18): 21-53
- Goll, I. Johnson N. B. and Rasheed, A. A. 2008. Top Management Demographic Characteristics, Business Strategy, and Firm Performance in The US Airline Industry: The role of managerial discretion. *Management Decision* 46(2): 201-222
- Hakonsson, D. D. 2006. How Misfits Between Managerial Cognitive Orientations and Situational Uncertainty Affect Organizational Performance. Science Direct. *Simulation Modelling Practice and Theory* 4: 385-406
- Hansen, D. R. and Mowen, M. M. 2003. *Management Accounting*. Thomson, South-Western. Ohio. United States of America.
- Henri, J. F. 2006. Management Control Systems and Strategy: A resource-based perspective. *Accounting, Organization and Society* 31(2): 529 - 558
- Hilton, R. W. and Platt, D. E. 2011. *Managerial Accounting: Creating Value In A Global Business Environment*. Ninth Edition. Published by McGraw-Hill/Irwin. New York.
- Hitt, M. A. Hoskisson R and Ireland R. D. 2007. *Management of Strategy Concepts and Cases*. International Student Edition. Thomson South-Western. USA
- Hoque, Z. 2004. A Contingency Model of Association Between Strategy, Environment Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance, Science Direct. *International Business Review* 13(2): 485-502
- Ivancevich, J. M. and Matteson, M. T. 2011. *Organizational Behavior and Management*. Ninth Edition. Published by McGraw-Hill. New York.
- Jones, G. R. 2007. *Organizationan Theory, Design, and Change*. Fifth Edition.

- Pearson International Edition. New Jersey USA.
- Kattan, F. Pike R and Tayles, M. 2007. Reliance on Management Accounting under Environmental Uncertainty: The Case of Palestine. *Journal of Accounting & Organization Change* 3(3): 227-249.
- Lin, Z. 2006. Environmental determination or organizational design: An exploration of organizational decision making under environmental uncertainty. *Science Direct Simulation Modelling Practice and Theory*. 14: 438-453
- Manzanares, R. A. dan Sharma S, 2008. The Influence of Stakeholders on the Environmental Strategy of Service Firms: The Moderating Effects of Complexity, Uncertainty and Muncificence. *British Journal of Management* 19: 185-203
- Manzanares, R. A. and Sharma S. 2007. The Contingent Influence of Organizational Capabilities on Proactive Environmental Strategy in the Service Sector: An Analysis of North American and European Sky Resorts. *Canadian Journal of Administrative Sciences* 24: 268-283
- Muslichah. 2002. Pengaruh Variabel Kontijensi Terhadap Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen dan Kinerja Manajerial pada Unit Bisnis Industri Manufaktur Di Jawa Timur. Disertasi. Universitas Airlangga. Surabaya.
- Purwanto dan Suharyadi. 2004. *Statistika Untuk Ekonomi dan Keuangan Modern*. Penerbit Salemba Empat. Jakarta.
- Robbins, S. P. and Judge, T. A. 2009. *Organizational Behavior*. 13th Edition. Pearson Education, Inc. New Jersey.
- Ondersteijn, G. and Huirne. 2006. Perceived Environmental Uncertainty in Dutch Dairy Farming: The Effect of External Farm Context on Strategic Choice. *Working Paper. Agricultural Systems*: 205-226
- Soewarno, N. 2004. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Dominasi Pasar Terhadap Kinerja Unit Bisnis Stratejik Melalui Strategi Bersaing dan Sistem Pengendalian Manajemen Pada Perusahaan Terbuka Industri Barang Konsumsi Di Indonesia. *Disertasi Universitas Airlangga*. Surabaya.
- Strandholm, K. Kumar K. and Subramanian, R. 2004. Examining The Interrelationships Among Perceived Environmental Change, Strategic Response, Managerial Characteristics, and Organizational Performance. *Journal of Business Research* 57: 58-68
- Sugiyono. 2007. *Statistika untuk Penelitian*. Penerbit Alfabeta. Bandung.
- Vasigh, B. and Gorjidoz, J. 2006. Productivity Ananlysis of Public and Private Airports: A Causal Investigation. *Journal of Air Transportation* 11(3): 144-163
- Williams, J. J. and Seaman, A. E. 2002. Management Accounting Systems Change and Departmental Performance: The Influence of Managerial Information and Task Uncertainty. *Management Accounting Research* 13: 419-445.
- Wynder, M. 2008. Employee Participation in Continuous Improvement Program: The Interaction Effects of Accounting Information and Control. *Australian Journal of Management* 33(2): 355-374