

**PENGARUH PENERAPAN STRUKTUR DAN PROSES SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN
TERHADAP KINERJA MANAJERIAL DENGAN AKUNTANSI PERTANGGUNGJAWABAN
SEBAGAI VARIABEL INTERVENING
(Studi Pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang)**

Rion Fiarta Adi Nugroho

Riskin Hidayat

Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi 'YPPi'

email: adi.fiarta110109@gmail.com dan riesk_qien@yahoo.co.id

Abstract

This research aims to test the effect of the applying structure and process management control to management performance through responsibility accounting in RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. This research use survey with purposive sampling method. This sampel is 31 respondents consisting of a cashier, finance, planning section, and structural labour. Data were collected by means of questionnaires directly deliver to respondents. Analysis of the data using path analysis. This research suggest that structure and process management control influence positive not significant to management performance, and than responsibility accounting influence positive significant to management performance. This is suggest that responsibility accounting indirectly can mediate the relationship between structure management control with management performance. Moreover, this research also refer that the responsibility accounting can't mediate the relationship between process management control with management performance.

Keyword: Structure and Process Management Control, Management Performance, Responsibility Accounting.

PENDAHULUAN

Persaingan global yang semakin kompetitif, perusahaan domestik harus mempersiapkan secara matang serta harus meningkatkan etos kerja secara profesional untuk meningkatkan kinerja perusahaan agar tujuan tercapai dan dapat bersaing dengan perusahaan domestik maupun internasional. Dalam menghadapi persaingan tersebut, manajemen modern menawarkan konsep yang dikenal sistem pengendalian manajemen untuk mendukung pencapaian tujuan perusahaan.

Salah satu sistem pengendalian manajemen yang dapat mendukung implementasi strategi untuk mencapai tujuan suatu organisasi yaitu dengan menerapkan akuntansi pertanggungjawaban. Akuntansi pertanggungjawaban mensyaratkan setiap manajer untuk berpartisipasi dalam penyusunan rencana-rencana finansial segmennya dan menyediakan laporan kinerja tepat waktu yang membandingkan hasil aktual dengan yang direncanakan. Akuntansi pertanggungjawaban selain menghasilkan laporan juga bertujuan untuk penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam pencapaian tujuan perusahaan.

Beberapa penelitian yang terkait dengan sistem pengendalian manajemen pada organisasi sektor publik antara lain penelitian Sari (2013) menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban secara parsial memiliki pengaruh yang positif terhadap kinerja manajerial pada PT POS Indonesia di kota Jambi. Hasil penelitian Yustien (2012) menunjukkan bahwa penerapan struktur pengendalian manajemen melalui proses pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial RSUD tipe B di Jawa Barat. Hasil penelitian Purnamasari (2009) pada PT. KAI (Persero) menunjukkan bahwa secara simultan struktur dan proses sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan yang positif dengan kinerja keuangan, artinya kinerja keuangan perusahaan sangat ditentukan oleh sistem pengendalian manajemen yang di dalamnya terbagi atas struktur dan proses. Dan secara individu struktur sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan. Begitu juga dengan proses sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan.

RSUD dr. R. Soetrasno Rembang merupakan salah satu Satuan Kerja Perangkat Daerah (SKPD) yang bergerak di bidang jasa pelayanan kesehatan yang terletak di jalan Pahlawan No. 16 Rembang. RSUD dr. R. Soetrasno pada tahun 2009 telah menjadi Badan Layanan Umum Daerah (BLUD) yang ditetapkan pada Surat Keputusan Bupati Rembang nomor 445/659/2009 tentang penetapan RSUD dr. R. Soetrasno Rembang sebagai Badan Layanan Umum Daerah. Dengan pola pengelolaan keuangan BLUD, RSUD dr. R. Soetrasno memberikan pelayanan kepada masyarakat berupa penyediaan barang dan/atau jasa yang dijual tanpa mengutamakan mencari keuntungan, dan dalam melakukan kegiatannya didasarkan pada prinsip efisiensi dan produktivitas (www.bpkp.go.id).

Pada tahun 2010, RSUD dr. R. Soetrasno Rembang memulai operasinya dengan status sebagai BLUD dan memperoleh pertumbuhan keuangan yang meningkat signifikan dari tahun 2009 dengan selisih 6,28%. Akan tetapi pada capaiannya terdapat penurunan sebesar 1,16%. Hal ini dikarenakan besarnya target yang ditentukan dan realisasi pada tahun 2009 dan tahun 2010 berbeda, ditambah besarnya piutang pada tahun 2010 terjadi kenaikan. Yang terlihat signifikan yaitu terletak pada tahun 2013, dengan target Rp. 60.000.000.000 dan realisasinya sebesar Rp.48.299.759.836. Akan tetapi terjadi penurunan pada pertumbuhan keuangan yaitu sebesar 8,18% yang tadinya sebesar 45,34% pada tahun 2012. Hal ini dikarenakan pada tahun 2013 terdapat kenaikan pada piutang sebesar Rp. 10.644.483.068. Jika piutang dicatat dalam realisasi, maka pertumbuhan dan pencapaian bisa mencapai hampir 100% (Bina Program dan Pengembangan RSUD dr. R. Soetrasno Rembang, 2014). Berdasarkan laporan kinerja keuangan RSUD dr. R. Soetrasno baik sebelum atau sesudah menjadi BLUD tidak dapat mencapai target yang telah ditentukan. Hal ini menunjukkan adanya permasalahan dalam pengelolaan RSUD dr. R. Soetrasno Rembang dalam efektivitas penggunaan sumber daya secara efisien.

Berdasarkan latar belakang di atas, maka tujuan penelitian ini adalah untuk menguji Pengaruh Penerapan Struktur dan Proses Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Variabel *Intervening* Studi pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang.

TINJAUAN TEORITIS dan PENGEMBANGANN HIPOTESIS

Kinerja Manajerial

Kinerja manajerial adalah kemampuan manajemen dalam melaksanakan tanggungjawabnya terhadap kualitas, kuantitas, ketepatan waktu, pengembangan personel, pencapaian anggaran,

pengurangan biaya (peningkatan pendapatan) (Govindarajan dan Gupta; Nauri dan Parker dalam Widiastuti, 2011). Penilaian kinerja adalah penentuan secara periodik efektivitas operasional suatu organisasi, bagian organisasi dan karyawannya berdasarkan sasaran, standar, dan kriteria yang telah ditetapkan sebelumnya. Tujuan pokok kinerja adalah untuk memotivasi karyawan dalam mencapai sasaran organisasi dan dalam mematuhi standar perilaku yang telah ditetapkan sebelumnya, agar membuahkan tindakan dan hasil yang diinginkan dengan melalui umpan balik kerja (Rudianto, 2006:311). Menurut Mahoney *et al.* dalam Yustien (2012), aspek-aspek kinerja manajerial yang perlu diperhatikan adalah: perencanaan (*planning*), investigasi (*investigating*), koordinasi (*coordinating*), evaluasi (*evaluating*), supervisi (*supervising*), pemilihan staf (*staffing*), negoisasi (*negotiating*), perwakilan (*representating*).

Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen menurut Mulyadi (2007:3) pada dasarnya merupakan suatu sistem yang digunakan untuk merencanakan sasaran masa depan yang hendak dicapai oleh organisasi, merencanakan kegiatan untuk mencapai sasaran tersebut, serta mengimplementasikan dan memantau pelaksanaan rencana yang telah ditetapkan. Struktur dan proses merupakan dua hal yang membangun sistem pengendalian manajemen. Sistem pengendalian manajemen menye diakan struktur yang memungkinkan proses perencanaan dan implementasi rencana (Mulyadi, 2007:7). Sistem pengendalian manajemen dalam pencapaian tujuan organisasi berkaitan dengan bagaimana manajer dapat secara aktual menggunakan perencanaan dan sistem pengendalian untuk memandunya dalam pencapaian tujuan-tujuan organisasi (Simons dalam Yustien, 2012).

Tujuan Sistem Pengendalian Manajemen

Tujuan pengendalian manajemen menurut Blocher *et al.* dalam Yustien (2012) adalah: 1) memotivasi manajer-manajer untuk memunculkan suatu tingkat usaha yang tinggi untuk mencapai tujuan-tujuan manajemen puncak; 2) memberikan insentif yang tepat pada manajer-manajer untuk membuat keputusan-keputusan yang konsisten dengan tujuan manajemen puncak; dan 3) secara adil menentukan penghargaan yang diperoleh oleh manajer atas usaha dan ketrampilan manajer, atas keefektifan pembuatan keputusan manajer.

Struktur Pengendalian Manajemen

Struktur pengendalian manajemen menurut Mulyadi (2007:9) merupakan hubungan antara komponen yang dinyatakan dalam bentuk organisasi dan sifat informasi yang mengalir di antara unit-unit tersebut. Komponen-komponen ini saling berkaitan dengan lainnya secara bersama-sama membentuk sistem. Struktur pengendalian manajemen dalam suatu organisasi didasarkan pada tanggungjawab atas jabatannya yang disebut *responsibility centers*, yang terdiri dari: pusat pendapatan (*revenue centers*), pusat biaya (*expencc centers*), pusat laba (*profit centers*) dan pusat investasi (*investment centers*) (Mulyadi, 2001:3 dalam Yustien, 2012).

Proses Pengendalian Manajemen

Proses pengendalian manajemen menurut Purnamasari (2009), merupakan langkah yang diambil oleh organisasi untuk mengalokasikan sumber daya dan tujuan organisasi yang terdiri dari

pemograman (*programming*), penganggaran (*budgeting*), pelaksanaan dan pengukuran (*operating and measurement*), dan analisa serta pelaporan (*reporting and analyzing*).

Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan serta pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai dengan pusat pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok orang yang bertanggungjawab atas penyimpangan biaya dan/atau pendapatan yang dianggarkan (Mulyadi, 2001:181). Akuntansi pertanggungjawaban menurut Anthony dan Govindarajan dalam Viyanti dan Se Tin (2010) adalah bagian dari sistem pengontrolan akuntansi yang merupakan salah satu faktor yang mendukung implementasi strategi, sedangkan strategi itu sendiri merupakan rencana pencapaian tujuan organisasi.

Jenis-jenis Pusat Pertanggungjawaban

Pengertian pusat pertanggungjawaban menurut Anthony dan Govindarajan; Tjakrawala dalam Viyanti dan Se Tin (2010), pusat pertanggungjawaban merupakan unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab atas aktivitas yang dilakukannya. Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Viyanti dan Se Tin (2010), jenis-jenis pusat pertanggungjawaban sebagai berikut:

1. Pusat pendapatan (*revenue center*) merupakan pusat pertanggungjawaban di mana outputnya diukur dalam unit moneter, tetapi tidak dihubungkan dengan inputnya.
2. Pusat biaya (*expense center*) merupakan pusat pertanggungjawaban di mana *input* atau biaya diukur dalam unit moneter namun *output*-nya tidak diukur dalam unit moneter.
3. Pusat laba (*profit center*) merupakan kinerjanya diukur berdasarkan laba yang diperoleh.
4. Pusat investasi (*investment center*) merupakan kinerjanya diukur berdasarkan laba yang diperoleh dihubungkan dengan investasi yang digunakan untuk memperoleh laba tersebut.

Karakteristik Akuntansi Pertanggungjawaban

Supriono (2005:57) mengatakan bahwa karakteristik akuntansi pertanggungjawaban melingkupi adanya pusat pertanggungjawaban, yang memiliki wewenang dan tanggungjawab pada pekerjaan masing-masing divisi pada perusahaan tersebut, dan dilakukan realisasi kerja untuk mengetahui efektif tidaknya manajer tersebut. Agar sistem akuntansi pertanggungjawaban diterapkan dan terlaksana dengan baik, Mulyadi dalam Prang (2013) mengemukakan lima syarat sebagai berikut:

1. Struktur organisasi yang menetapkan secara tegas wewenang dan tanggungjawab tiap tingkatan manajemen.
2. Struktur organisasi yang menetapkan secara tegas wewenang dan tanggungjawab tiap tingkatan manajemen.
3. Penggolongan biaya sesuai dengan dapat dikendalikan tidaknya (*control ability*) biaya oleh manajemen tertentu dalam operasi.
4. Terdapatnya susunan kode rekening perusahaan yang dikaitkan dengan kewenangan pengendalian pusat pertanggungjawaban.
5. Sistem pelaporan biaya kepada manajer yang bertanggungjawab (*responsibility repoting*).

Hubungan Struktur Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Manajerial

Struktur pengendalian manajemen menggambarkan garis besar dan tanggungjawab mengenai pengelolaan perusahaan. Secara teoritis struktur pengendalian manajemen yang baik adalah struktur pengendalian yang menggambarkan secara jelas peran dan tanggungjawab sebuah organisasi (Purnamasari, 2009). Salah satu elemen struktur pengendalian manajemen adalah pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban merupakan dasar untuk menganalisis kinerja manajer dan sekaligus untuk memotivasi para manajer dalam melaksanakan rencana yang telah dituangkan dalam anggaran mereka masing-masing. Pusat pertanggungjawaban kemudian menghasilkan laporan pertanggungjawaban bertujuan untuk penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban dalam pencapaian tujuan perusahaan. Informasi-informasi yang dihasilkan dari akuntansi pertanggungjawaban tersebut kemudian dapat digunakan untuk menilai kinerja manajerial.

Sejalan dengan hal di atas, Akram dalam Yustien (2012) menyimpulkan penelitiannya bahwa ada korelasi positif antara struktur pengendalian manajemen dengan prestasi manajer pusat pertanggungjawaban, artinya semakin baik struktur pengendalian manajemen semakin baik pula prestasi manajer pusat pertanggungjawaban. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₁ : Diduga struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang

Hubungan Proses Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Manajerial

Menurut Govindarajan dan Gupta; Nauri dan Parker dalam Kiki (2011) kinerja manajerial adalah kemampuan manajemen dalam melaksanakan tanggungjawabnya terhadap kualitas, kuantitas, ketepatan waktu, pengembangan personel, pencapaian anggaran, pengurangan biaya (peningkatan pendapatan). Di dalam proses sistem pengendalian manajemen, salah satu unsur pengendalian manajemen adalah penilaian kinerja baik bagi setiap individu, karyawan maupun untuk para eksekutif/manajer. Oleh karena itu pengendalian manajemen perlu dirancang secara sistematis dan dijalankan secara periodik untuk dapat menghasilkan suatu penilaian yang obyektif dan adil. Penilaian kinerja berkaitan dengan kelangsungan hidup perusahaan secara menyeluruh dalam bentuk perencanaan anggaran (Yustien, 2012).

Dari hasil penelitian Yustien (2012), menunjukkan proses pengendalian manajemen memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Sehingga dengan kata lain, semakin baik proses pengendalian manajemen yang dijalankan semakin baik pula penilaian kinerja manajerial. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₂ : Diduga proses pengendalian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang

Hubungan Struktur Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Manajerial melalui Akuntansi Pertanggungjawaban

Salah satu elemen struktur pengendalian manajemen adalah pusat pertanggungjawaban. Pusat pertanggungjawaban dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab sesuai dengan

pusat pertanggungjawaban mempunyai keterkaitan yang erat antara satu dengan lainnya. Dari keluaran yang dihasilkan yaitu berupa laporan pertanggungjawaban dari ke empat pusat pertanggungjawaban ini digunakan sebagai dasar penilaian kinerja manajerial. Dengan akuntansi pertanggungjawaban yang dihasilkan berupa informasi laporan pertanggungjawaban tersebut menjadi hal yang sangat penting dalam sebuah struktur pengendalian manajemen untuk mengukur kinerja manajerial. Melalui pusat pertanggungjawaban dalam struktur pengendalian manajemen yang menghasilkan laporan pertanggungjawaban berdasarkan pusat tanggungjawabnya dapat dijadikan dasar untuk menilai kinerja manajerial.

Menurut Akram dalam Yustien (2012) menyimpulkan penelitiannya bahwa ada korelasi positif antara struktur pengendalian manajemen dengan prestasi manajer pusat pertanggungjawaban. Penelitian Sari (2013) juga menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Sehingga dengan kata lain, semakin baik struktur pengendalian manajemen yang diterapkan maka semakin baik pula kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₃ : Diduga struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang

Hubungan Proses Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Manajerial melalui Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban mempunyai tujuan yang sama dengan proses pengendalian manajemen yaitu membantu dalam proses penyusunan anggaran (informasi akuntansi tersebut berupa informasi masa akan datang) dan membantu proses penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban (informasi akuntansi tersebut berupa informasi masa lalu). Sistem pelaporan pada proses pengendalian manajemen akan lebih efektif dan efisien apabila menggunakan sistem yang diterapkan akuntansi pertanggungjawaban yaitu, pelaporan pusat pertanggungjawaban. Pelaporan pusat pertanggungjawaban memiliki informasi-informasi yang dibutuhkan untuk menilai kinerja manajerial. Akuntansi pertanggungjawaban melibatkan suatu arus berkesinambungan informasi yang berkaitan dengan arus berkelanjutan dari masukan-masukan ke dalam, dan keluaran-keluaran dari suatu pusat pertanggungjawaban.

Menurut Anthony dan Govindarajan dalam Viyanti dan Se Tin (2010), akuntansi pertanggungjawaban bagian dari sistem pengontrolan *accounting* yang merupakan salah satu faktor yang mendukung implementasi strategi, sedangkan strategi itu sendiri merupakan rencana pencapaian tujuan organisasi. Sehingga dengan kata lain, semakin baik proses pengendalian manajemen melalui akuntansi pertanggungjawaban maka semakin baik pula kinerja manajerial. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₄ : Diduga proses pengendalian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang

Hubungan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Kinerja Manajerial

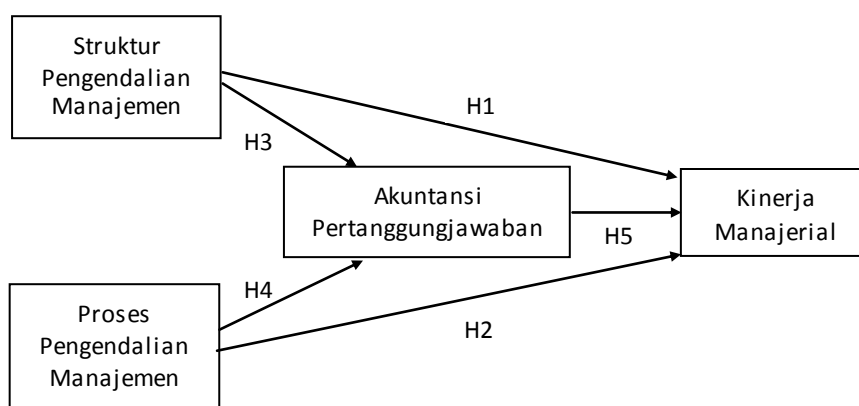
Akuntansi pertanggungjawaban pada dasarnya sebagai alat pengendalian manajemen untuk memantau, mengontrol, dan mengevaluasi manajer pusat pertanggungjawaban dalam pelaksanaan pencapaian tujuan organisasi. Selain itu akuntansi pertanggungjawaban dapat dijadikan standar yang

ditetapkan sebagai tolok ukur kinerja manajer yang bertanggungjawab atas pusat pertanggungjawaban tertentu dengan membandingkan realisasi dan anggaran yang telah direncanakan (Mulyadi, 2001:191).

Dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban berupa laporan pertanggungjawaban dapat diketahui hasil kerja dari para manajer pusat pertanggungjawaban. Hal ini tentunya akuntansi pertanggungjawaban sangat membantu dalam mengukur suatu kinerja manajerial. Pada penelitian Sari (2013), menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial. Maka hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H₅ : Diduga akuntansi pertanggungjawaban berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang

Dari uraian teori dan penelitian terdahulu di atas, maka kerangka pemikiran dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 1 di bawah ini.



Gambar 1. Kerangka Pemikiran

METODE PENELITIAN

Penelitian ini merupakan penelitian deskriptif analisis melalui survey, datanya dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner yang disebarakan pada 31 responden yang terdiri dari kasir, bagian keuangan, bagian perencanaan, dan tenaga kerja struktural RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Teknik pengambilan sampel pada penelitian ini menggunakan teknik *purposive sampling* dengan berdasarkan kriteria yang berhubungan dengan pengelolaan keuangan dan penyusunan anggaran.

Teknik analisis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis jalur (*path analysis*). Analisis ini digunakan karena terdapat kemungkinan hubungan antar variabel dalam model yang bersifat linier. Menurut Ghozali (2011:93) analisis jalur menguji persamaan regresi yang melibatkan beberapa variabel *exogen* (independen) dan *endogen* (dependen) sekaligus sehingga memungkinkan pengujian terhadap variabel *mediating/ intervening*. Di samping itu analisis jalur juga dapat mengukur hubungan langsung antar variabel dalam model maupun hubungan tidak langsung antar variabel dalam model. Model persamaan regresinya adalah sebagai berikut:

$$Y_1 = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + e_1 \dots\dots\dots (1)$$

$$Y_2 = \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 Y_1 + e_2 \dots\dots\dots (2)$$

Keterangan:

Y₂ = Kinerja Manajerial

- Y_1 = Akuntansi Pertanggungjawaban
- X_1 = Struktur Pengendalian Manajemen
- X_2 = Proses Pengendalian Manajemen
- $\beta_1 - \beta_3$ = Koefisien Regresi Model
- $e_1 - e_2$ = *Standard Error*

Pada penelitian ini terjadi hubungan langsung pada hipotesis pertama, kedua, dan kelima serta terjadi hubungan tidak langsung pada hipotesis ketiga dan keempat diterima apabila nilai probabilitasnya $< 0,05$. Sedangkan untuk melihat besarnya *effect* pada hubungan tidak langsung antara struktur ke akuntansi pertanggungjawaban baru ke kinerja manajerial, dilihat dari hasil kali *estimate* struktur ke akuntansi pertanggungjawaban (hipotesis ketiga) dengan *estimate* akuntansi pertanggungjawaban ke kinerja manajerial (hipotesis kelima) dengan total *estimate*-nya $> 0,05$. Sama halnya untuk melihat besarnya *effect* pada hubungan tidak langsung antara proses ke akuntansi pertanggungjawaban baru ke kinerja manajerial (hipotesis keempat).

ANALISIS DAN PEMBAHASAN

Hasil Uji Instrumen

Untuk kepentingan uji instrumen, kuesioner diujikan kepada 20 responden. Data yang diperoleh dari 20 responden dalam uji instrumen, kemudian dilakukan pengolahan untuk mengetahui valid dan reliabel dari instrumen tersebut. Uji validitas dilakukan dengan membandingkan nilai r_{hitung} dengan r_{tabel} untuk *degree of freedom* $df = n - 2 = (20-2) = 18$, dengan nilai $r_{tabel} = 0,443$.

Dimensi dalam variabel struktur pengendalian manajemen adalah: 1) pusat pendapatan, 2) pusat biaya, 3) pusat laba (sisa hasil usaha) dan 4) pusat investasi. Hasil uji validitas untuk 18 item pertanyaan yang digunakan diperoleh r_{hitung} antara 0,491 - 0,846. Hasil ini menunjukkan bahwa item pernyataan untuk variabel struktur pengendalian manajemen dinyatakan valid karena $r_{hitung} > 0,443$.

Dimensi dalam variabel proses pengendalian manajemen adalah: 1) pemograman, 2) penganggaran, 3) pelaksanaan dan pengukuran dan 4) analisa dan pelaporan. Hasil uji validitas untuk 10 item pertanyaan yang digunakan diperoleh r_{hitung} antara 0,733 - 0,928. Hasil ini menunjukkan bahwa item pernyataan untuk variabel proses pengendalian manajemen dinyatakan valid karena $r_{hitung} > 0,443$.

Dimensi dalam variabel akuntansi pertanggungjawaban adalah: 1) struktur organisasi, 2) penyusunan anggaran, 3) pemisahan biaya terkendali dan tidak terkendali, 4) pengklasifikasian kode-kode rekening dan 5) laporan pertanggungjawaban. Hasil uji validitas untuk 22 item pertanyaan yang digunakan diperoleh r_{hitung} antara 0,444 - 0,917. Hasil ini menunjukkan bahwa item pernyataan untuk variabel proses pengendalian manajemen dinyatakan valid karena $r_{hitung} > 0,443$.

Dimensi dalam variabel kinerja manajerial adalah: 1) perencanaan (*planning*), 2) investigasi (*investigating*), 3) koordinasi (*coordinating*), 4) evaluasi (*evaluating*), 5) supervisi (*supervising*), 6) pemilihan staf (*staffing*), 7) negosiasi (*negotiating*) dan 8) perwakilan (*representating*). Hasil uji validitas untuk 23 item pertanyaan yang digunakan diperoleh r_{hitung} antara 0,459 - 0,769. Hasil ini menunjukkan bahwa item pernyataan untuk variabel proses pengendalian manajemen dinyatakan valid karena $r_{hitung} > 0,443$.

Hasil uji reliabilitas terhadap item pertanyaan dalam penelitian ini menunjukkan nilai *Cronbach Alpha* antara 0,930 - 0,962. Hasil uji reliabilitas terhadap semua variabel penelitian menunjukkan *Cronbach Alpha* yang lebih besar dari standarisasi reliabel 0,70. Hal ini menunjukkan bahwa instrumen penelitian pada variabel struktur pengendalian manajemen, proses pengendalian manajemen, akuntansi pertanggungjawaban dan kinerja manajerial dapat dikatakan reliabel

Hasil Uji Hipotesis

Penelitian ini menggunakan analisis jalur dengan bantuan software AMOS. Hasil pengujian hipotesis dengan analisis jalur dapat dilihat pada Tabel 1 di bawah ini.

Tabel 1
Hasil Uji Hipotesis

	Estimate	P	Kesimpulan
KM ← SPM	0,141	0,401	H1 ditolak
KM ← PPM	0,232	0,296	H2 ditolak
AP ← SPM	0,738	***	H3 diterima
AP ← PPM	-0,974	***	H4 ditolak
KM ← AP	0,722	***	H5 diterima

Sumber: data primer diolah, 2014

Berdasarkan hasil uji hipotesis dengan menggunakan analisis jalur sebagaimana Tabel 1 di atas, maka dapat dibuat analisis sebagai berikut. Untuk melakukan pengujian hipotesis pertama menggunakan analisis jalur dilihat pada tabel 1 *regression weights*, diperoleh hasil *estimate* 0,141 dan probabilitas 0,401. Karena nilai probabilitas di atas 0,05 yaitu sebesar 0,401, maka Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) memiliki pengaruh positif tidak signifikan terhadap Kinerja Manajerial (KM), yang berarti hipotesis satu ditolak. Sedangkan untuk mengetahui besarnya pengaruh langsung diperoleh hasil pengaruh Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) ke Kinerja Manajerial (KM) sebesar 0,148.

Untuk melakukan pengujian hipotesis kedua menggunakan analisis jalur diperoleh hasil *estimate* 0,232 dan probabilitas 0,296. Karena nilai probabilitas di atas 0,05 yaitu sebesar 0,296, maka Proses Pengendalian Manajemen (PPM) memiliki pengaruh positif tidak signifikan terhadap Kinerja Manajerial (KM), yang berarti hipotesis dua ditolak. Sedangkan untuk mengetahui besarnya pengaruh langsung diperoleh hasil pengaruh Proses Pengendalian Manajemen (PPM) ke Kinerja Manajerial (KM) sebesar 0,182.

Untuk melakukan pengujian hipotesis ketiga menggunakan analisis jalur AP ← SPM dilihat pada tabel 1 *regression weights*, diperoleh hasil *estimate* 0,738 dan probabilitas *** (tingkat signifikansi 0,001) dan KM ← AP diperoleh hasil *estimate* 0,722 dan probabilitas *** (tingkat signifikansi 0,001). Dengan demikian Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) berpengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial (KM) melalui Akuntansi Pertanggungjawaban (AP), yang berarti hipotesis ketiga diterima.

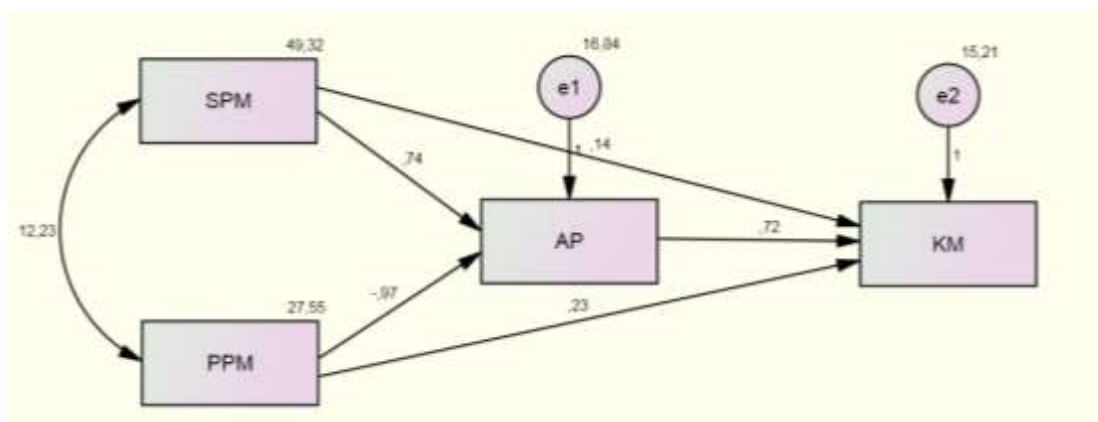
Sedangkan untuk mengetahui besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung diperoleh hasil pengaruh tidak langsung Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) ke Akuntansi Pertanggungjawaban (AP) baru ke Kinerja Manajerial (KM) sebesar (0,717) (0,780) = 0,560. Jadi total

effect dari Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) baik secara langsung dan tidak langsung terhadap Kinerja Manajerial (KM) sebesar $0,148 + 0,560 = 0,707$.

Untuk melakukan pengujian hipotesis keempat menggunakan analisis jalur AP ← PPM dilihat pada tabel 1 *regression weights*, diperoleh hasil *estimate* -0,974 dan probabilitas *** (tingkat signifikansi 0,001) dan KM ← AP diperoleh hasil *estimate* 0,722 dan probabilitas *** (tingkat signifikansi 0,001). Karena nilai *estimate* AP ← PPM sebesar -0,974 menunjukkan pengaruh negatif, maka Proses Pengendalian Manajemen (PPM) berpengaruh negatif signifikan terhadap Kinerja Manajerial (KM) melalui Akuntansi Pertanggungjawaban (AP), yang berarti hipotesis keempat ditolak.

Sedangkan untuk mengetahui besarnya pengaruh langsung dan tidak langsung diperoleh hasil pengaruh tidak langsung Proses Pengendalian Manajemen (PPM) ke Akuntansi Pertanggungjawaban (AP) baru ke Kinerja Manajerial (KM) sebesar $(-0,707) (0,780) = -0,552$. Jadi total *effect* dari Struktur Pengendalian Manajemen (SPM) baik langsung dan tidak langsung terhadap Kinerja Manajerial (KM) sebesar $0,182 - 0,552 = -0,370$.

Untuk melakukan pengujian hipotesis kelima menggunakan analisis jalur dilihat pada tabel 1 *regression weights*, diperoleh hasil *estimate* 0,722 dan probabilitas *** (tingkat signifikansi 0,001). Karena nilai probabilitas menunjukkan signifikansi yaitu ***, maka Akuntansi Pertanggungjawaban (AP) memiliki pengaruh positif signifikan terhadap Kinerja Manajerial (KM), yang berarti hipotesis kelima diterima. Besarnya pengaruh langsung Akuntansi Pertanggungjawaban (AP) ke Kinerja Manajerial (KM) sebesar 0,780. Hasil uji hipotesis pengaruh langsung maupun tidak langsung menggunakan analisis jalur dengan bantuan software AMOS dapat dilihat pada Gambar 2 di bawah ini.



Gambar 2. Hasil Uji Hipotesis

Pembahasan

Pengaruh Struktur Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Manajerial

Hasil uji hipotesis pertama menunjukkan bahwa struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Hal ini berarti jika penerapan struktur pengendalian manajemen tinggi, maka kinerja manajerial semakin meningkat tetapi tidak signifikan. Penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya, Yustien (2012) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Struktur pengendalian manajemen menggambarkan garis besar dan tanggungjawab mengenai pengelolaan perusahaan. Secara teoritis struktur pengendalian manajemen yang baik adalah struktur pengendalian yang menggambarkan secara jelas peran dan tanggungjawab sebuah organisasi (Purnamasari, 2009). Semakin tinggi struktur pengendalian maka kinerja manajerial semakin meningkat tetapi tidak signifikan. Struktur pengendalian manajemen tinggi karena tugas dan wewenang pusat pertanggungjawaban sudah tergambar jelas, pengendalian pendapatan dan biaya-biaya yang muncul sudah digolongkan dengan baik dan hasil yang dicapai dapat menggambarkan kinerja pusat pertanggungjawaban. Hasil atau pencapaian dari pusat pertanggungjawaban telah menggambarkan kinerja pusat pertanggungjawaban atas tugas dan wewengangnya dapat meningkatkan kinerja manajerial akan tetapi tidak signifikan. Hal ini dikarenakan adanya pusat pertanggungjawaban yang merupakan bagian dari struktur pengendalian manajemen kurang berjalan secara maksimal, seperti pusat investasi dan pusat laba yang dialihkan menjadi sisa hasil usaha untuk mendukung kegiatan operasional. Akan tetapi pusat pertanggungjawaban lainnya telah berjalan dengan sangat baik, sehingga dapat digunakan untuk menilai kinerja manajerial meskipun pengaruhnya tidak signifikan.

Pengaruh Proses Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Manajerial

Hasil uji hipotesis kedua menunjukkan bahwa proses pengendalian manajemen berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Hal ini berarti jika proses pengendalian manajemen tinggi maka kinerja manajerial semakin meningkat akan tetapi tidak signifikan. Penelitian ini konsisten dengan penelitian sebelumnya, Yustien (2012) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa proses pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Salah satu unsur pengendalian manajemen adalah penilaian kinerja baik bagi setiap individu, karyawan maupun para manajer. Oleh karena itu pengendalian manajemen perlu dirancang secara sistematis dan dijalankan secara periodik untuk dapat menghasilkan suatu penilaian yang obyektif dan adil. Penilaian kinerja berkaitan dengan kelangsungan hidup perusahaan secara menyeluruh. Proses pengendalian manajemen tinggi karena proses pemrograman telah disusun secara spesifik untuk kegiatan organisasi, penganggaran mencerminkan gabungan dari anggaran perdevisi, pelaporan informasi berupa data akuntansi maupun non akuntansi telah dikomunikasikan dengan baik. Dengan proses pengendalian manajemen yang telah dilakukan tersebut membuat kinerja manajerial menjadi semakin meningkat akan tetapi tidak signifikan. Hal ini dikarenakan manajer juga melakukan investigasi dengan pengumpulan dan menyiapkan informasi untuk pelaporan, koordinasi tiap tingkatan manajemen untuk saling bertukar informasi dalam menjalankan program, dan penilaian kinerja pegawai untuk menilai serta mengukur program yang dijalankan. Jadi proses pengendalian manajemen dalam menilai kinerja manajerial sangat kecil pengaruhnya atau tidak signifikan.

Pengaruh Struktur Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Manajerial melalui Akuntansi Pertanggungjawaban

Hasil uji hipotesis ketiga menunjukkan bahwa struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr.

R. Soetrasno Rembang. Yang berarti akuntansi pertanggungjawaban dapat memediasi hubungan antara struktur pengendalian manajemen dengan kinerja manajerial. Hal ini berarti jika struktur pengendalian manajemen melalui perantara akuntansi pertanggungjawaban baik, maka semakin baik pula kinerja manajerialnya. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Yustien (2012) yang menunjukkan bahwa struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada pusat pendapatan dan pusat biaya.

Struktur pengendalian manajemen yang dipusatkan pada berbagai macam pusat pertanggungjawaban dikatakan baik apabila *output* atau informasi akuntansi pertanggungjawaban tersedia dan dapat menggambarkan tugas serta wewenang pusat-pusat pertanggungjawaban. Struktur pengendalian manajemen meningkat dikarenakan adanya kesesuaian struktur tanggung jawab dengan tugas yang diembannya, adanya upaya untuk merencanakan dan mengendalikan biaya ataupun pendapatan yang berada dalam wewenang pusat pertanggungjawaban. Dengan hasil keluaran dari pusat pertanggungjawaban maka dapat meningkatkan akuntansi pertanggungjawaban, karena struktur organisasi memudahkan pembagian tugas, penyimpangan anggaran akan dapat dicegah melalui penyusunan anggaran, pengklasifikasian kode-kode rekening yang sangat mendukung dalam pelaporan pertanggungjawaban yang akan dijadikan alat untuk penilaian kinerja. Hal tersebut akan meningkatkan kinerja manajerial karena dengan perencanaan dan wewenang yang jelas akan memudahkan dalam penyusunan anggaran, investigasi lebih mudah dengan adanya pelaporan dan pengklasifikasian kode-kode rekening, serta laporan tersebut dapat dijadikan bahan evaluasi untuk menilai bawahannya.

Pengaruh Proses Pengendalian Manajemen terhadap Kinerja Manajerial melalui Akuntansi Pertanggungjawaban

Hasil uji hipotesis keempat menunjukkan bahwa proses pengendalian manajemen berpengaruh negatif terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Yang berarti akuntansi pertanggungjawaban tidak dapat memediasi hubungan antara proses pengendalian manajemen dengan kinerja manajerial. Hal ini berarti proses pengendalian manajemen rendah melalui akuntansi pertanggungjawaban, maka kinerja manajerial semakin meningkat. Penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian sebelumnya, Yustien (2012) yang menunjukkan bahwa proses pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja manajerial pada pusat pendapatan dan pusat biaya.

Proses sistem pengendalian manajemen merupakan langkah yang diambil oleh organisasi untuk mengalokasikan sumber daya dan tujuan organisasi (Purnamasari, 2009). Proses pengendalian manajemen rendah karena pemrograman kegiatan-kegiatan organisasi belum dilakukan secara spesifik, analisa dan pelaporan data akuntansi maupun non akuntansi belum terkoordinir dengan baik. Akan tetapi laporan pertanggungjawaban yang berupa informasi anggaran dan realisasinya semakin baik. Dengan informasi-informasi yang dihasilkan dari laporan pertanggungjawaban yang semakin baik maka akan meningkatkan kinerja manajerial. Hal ini dikarenakan informasi akuntansi pertanggungjawaban dapat membantu untuk menilai serta mengukur kinerja manajerial.

Pengaruh Akuntansi Pertanggungjawaban terhadap Kinerja Manajerial

Hasil hipotesis kelima menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Hal ini berarti jika penerapan akuntansi pertanggungjawaban baik, maka kinerja manajerial akan baik pula. Penelitian ini konsisten dengan penelitian Sari (2013) yang menunjukkan bahwa akuntansi pertanggungjawaban memiliki pengaruh positif terhadap kinerja manajerial.

Keluaran atau *output* dari akuntansi pertanggungjawaban yang berupa laporan pertanggungjawaban dapat mencerminkan hasil kerja dari para manajer pusat pertanggungjawaban. Hal ini tentunya akuntansi pertanggungjawaban sangat membantu dalam mengukur suatu kinerja manajerial. Akuntansi pertanggungjawaban meningkat karena karena struktur organisasi memudahkan pembagian tugas, penyimpangan anggaran akan dapat dicegah melalui penyusunan anggaran, pengklasifikasian kode-kode rekening yang sangat mendukung dalam pelaporan pertanggungjawaban yang akan dijadikan alat untuk penilaian kinerja. Hal tersebut akan meningkatkan kinerja manajerial karena dengan perencanaan yang jelas akan memudahkan koordinasi dalam pencapaian tujuan perusahaan, investigasi lebih mudah dengan adanya pelaporan dan pengklasifikasian kode-kode rekening, serta laporan tersebut dapat dijadikan bahan evaluasi untuk menilai bawahannya.

PENUTUP

Simpulan

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan yang telah dilakukan, maka dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Struktur pengendalian manajemen berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang.
2. Proses pengendalian manajemen berpengaruh positif tidak signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang.
3. Struktur pengendalian manajemen berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Yang artinya, akuntansi pertanggungjawaban dapat memediasi hubungan antara struktur pengendalian manajemen dengan kinerja manajerial.
4. Proses pengendalian manajemen tidak berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja manajerial melalui akuntansi pertanggungjawaban pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang. Yang artinya, akuntansi pertanggungjawaban tidak dapat memediasi hubungan antara proses pengendalian manajemen dengan kinerja manajerial.
5. Akuntansi pertanggungjawaban berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja manajerial pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang.

Saran

Berdasarkan hasil penelitian dan kesimpulan di atas, maka saran yang dapat diajukan peneliti adalah sebagai berikut:

1. Hasil penelitian ini diharapkan dapat bermanfaat bagi RSUD dr. R. Soetrasno Rembang sebagai bahan pertimbangan dalam penerapan struktur dan proses sistem pengendalian manajemen yang

- sangat penting dalam penilaian kinerja manajerial dengan perantara akuntansi pertanggungjawaban.
2. Sistem pengendalian manajemen pada RSUD dr. R. Soetrasno Rembang sudah sangat baik terutama pengendalian *intern*. Akan tetapi akuntansi pertanggungjawaban dalam penerapannya sebagai alat pengendalian manajemen harus dijalankan secara efektif.
 3. Diharapkan untuk penelitian selanjutnya untuk menambahkan variabel yang mempengaruhi kinerja manajerial. Dan juga mengganti variabel kinerja manajerial menjadi kinerja karyawan atau individu sebagai variabel dependen (Y) untuk mengetahui pengaruhnya.
 4. Diharapkan penelitian selanjutnya untuk menambah jumlah sampel atau populasi untuk mengetahui hasil penelitian yang lebih obyektif dan akurat lagi.

Daftar Pustaka

- Akbar, Fachri, 2006, *Pengaruh Akuntansi Pertanggungjawaban Terhadap Motivasi Manajer Pusat Laba*, Skripsi S1 Akuntansi, FE Universitas Widyatama.
- Damayanti, Syaiko Rosyidi, dan Riskin Hidayat, 2012, *Buku Pedoman Penyusunan Skripsi*, STIE 'YPPI', Rembang.
- Djajadikerta, Hamfri, 2004, Perbandingan Pengendalian Internal dan Pengendalian Manajemen Dalam Hubungannya Dengan Agency Theory, *Bina Ekonomi*, Vol. 8 No. 1, Januari 2004: 1-109.
- Ghozali, Imam, 2011, *Model Persamaan Struktural Konsep dan Aplikasi dengan Program Amos 19.0*, Badan Penerbit UNDIP, Semarang.
- Ghozali, Imam, 2012, *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 20*, Badan Penerbit UNDIP, Semarang.
- <http://www.bpkp.go.id/dan/konten/376/Asistensi-BLUD.bpkp> 06/09/2014. 10:23.
- Indriantoro, Supomo, 1999, *Metodologi Penelitian Bisnis Untuk Akuntansi dan Manajemen*, Edisi Pertama, Fakultas Ekonomika dan Bisnis, UGM, Yogyakarta.
- Mantra, Dodi, 2011, *Hegemoni dan Diskursus Neoliberalisme, Menelusuri Langkah Indonesia Menuju Masyarakat Ekonomi ASEAN 2015*, Cetakan Pertama, Mantra Press, Bekasi Selatan.
- Maulana, Agus, 1992, *Sistem Pengendalian Manajemen*, Jilid 2, Edisi Keenam, Binarupa Aksara, Grogol, Jakarta Barat.
- Mulyadi, 2001, *Akuntansi Manajemen, Konsep, Manfaat, dan Rekayasa*, Edisi Ketiga, Penerbit Saalemba Empat, Jakarta.
- Mulyadi, 2007, *Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen*, Edisi Ketiga, Penerbit Salemba Empat, Jakarta.
- Prang, Olivia S, 2013, Penerapan Akuntansi Pertanggungjawaban dengan Anggaran Sebagai Alat Pengendalian Untuk Penilaian Kinerja pada PT. Pelayaran Nasional Indonesia Cabang Bitung. *Jurnal EMBA*, Vol. 1, No. 4, Desember 2013, Hal 1016 - 1024.

Purnamasari, Imas, 2009, Hubungan Struktur Sistem Pengendalian Manajemen dan Proses Sistem Pengendalian Manajemen Dengan Kinerja Keuangan Perusahaan Pada PT. Kereta Api Indonesia (Persero), *Fokus Ekonomi*, Vol. 4 No. 1, Juni 2009: 27 - 43.

Rudianto, 2006, *Akuntansi Manajemen*, Informasi Untuk Pengambilan Keputusan Manajemen, Penerbit PT Gramedia Widiasarana Indonesia, Jakarta.

Sari, Dian, 2013, Pengaruh Partisipasi Anggaran dan Akuntansi Pertanggungjawaban Terhadap Kinerja Manajerial PT. POS Indonesia. *e-Jurnal Binar Akuntansi*, Vol. 2, No.1 , Januari 2013.

Sekaran, Uma, 2006, *Metodologi Penelitian untuk Bisnis*, Salemba Empat, Jakarta.

Viyanti & Se Tin, 2010, Akuntansi Pertanggungjawaban sebagai Alat Pengendalian Manajemen Terhadap Penilaian Prestasi Kerja. *Akurat Jurnal Ilmiah Akuntansi*, No. 3 Tahun ke-1 September-Desember 2010.

Weharima, Aria, 2005, *Manfaat Akuntansi Pertanggungjawaban Sebagai Alat Bantu Bagi Manajemen Dalam Menunjang Efektivitas Pengendalian Biaya Pemasaran*, Skripsi S1 Akuntansi, FE Universitas Widyatama.

Widiastuti, Kiki, 2011, *Pengaruh Teknologi Informasi dan Saling Ketergantungan Terhadap Kinerja Manajerial Dengan Karakteristik Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) Sebagai Variabel Intervening*, Skripsi S1 Akuntansi, FE UNDIP, Semarang.

Yustien, Reni, 2012, Pengaruh Penerapan Sitem Pengendalian Manajemen Pada Pusat Pendapatan dan Pusat Biaya Terhadap Kinerja Manajerial Rumah Sakit Umum Tipe B di Provinsi Jawa Barat, *Pekbis Jurnal*, Vol. 4, No. 1, Maret 2012: 44 - 53.