

Pengaruh Penggunaan Informasi Akuntansi Terhadap Kinerja Manajerial pada PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur

Masyhad

Fakultas Ekonomi, Universitas Trunojoyo Madura,
Jl. Raya Telang PO. BOX 2, Kamal, Bangkalan

ABSTRACT

This research examines the influence of task uncertainty and environment uncertainty as moderating variables in relation to the use of accounting information and managerial performance. Random sampling is used to determine the sample. Data is collected using questionnaires sent to 132 (one hundred and thirty two) managers or a department head as a level of manager at unit act PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur. Only 64 (sixty four) responses can be analysed using multi regression analysis. The results of the analysis show that interaction coefficient of accounting information use, task uncertainty and environment uncertainty to managerial performance is significant. It means that task uncertainty and environment uncertainty hold the role as moderating variables in relation to the use of accounting information and managerial performance.

Keywords: managerial performance, accounting information, task uncertainty, environment uncertainty

ABSTRAK

Penelitian ini menguji pengaruh ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel moderating dalam pengaruh terhadap penggunaan informasi akuntansi dan kinerja manajerial. Teknik random sampling digunakan untuk menentukan sampel. Pengumpulan data menggunakan kuisioner yang dikirimkan kepada 132 (seratus tiga puluh dua) manajer atau kepala departemen yang bertindak sebagai kepala unit PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur. Terdapat 64 (enam puluh empat) responden yang dianalisa dengan menggunakan analisi regresi berganda. Hasil analisis menunjukkan bahwa koefisien interaksi antara penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan berperan sebagai variabel moderating dalam hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dan kinerja manajerial.

Kata kunci: kinerja manajerial, informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan.

PENDAHULUAN

Penggunaan informasi akuntansi oleh suatu perusahaan dapat dilakukan secara tersendiri atau bersamaan dengan informasi lainnya, sebagai dasar untuk mengevaluasi kinerja manajerial. Alasan untuk menggunakan informasi akuntansi ini adalah

bahwa informasi tersebut dipandang sebagai salah satu kriteria obyektif untuk mengukur kinerja (Siegel dan Marconi, 1989: 29). Peranan informasi akuntansi sebagai alat untuk menilai dikembangkan oleh Argyris (1952), yang meneliti konsekuensi penggunaan informasi akuntansi

atau data kuantitatif sebagai alat untuk menilai prestasi bawahan. Pertanyaan yang diajukan adalah apakah informasi akuntansi memberikan dampak positif terhadap perkembangan prestasi bawahan dan perusahaan secara menyeluruh atau sebaliknya, membawa dampak yang negatif. Hasil penelitian tersebut menyimpulkan bahwa cara penggunaan informasi akuntansi untuk menilai kinerja manajer dapat menyebabkan mereka (karyawan/ manajer) mengalami ketegangan, rasa dendam, saling curiga dengan rekan sekerja, rasa waswas, dan kurang percaya diri. Akibatnya, penggunaan informasi akuntansi sebagai penilai justru menyebabkan bawahan berperilaku negatif, seperti adanya kecenderungan untuk memanipulasi data akuntansi.

Hasil penelitian Argyris (1952) kemudian dikembangkan oleh Hopwood (1972) dengan memberikan tiga cara untuk mengevaluasi prestasi seseorang, yaitu: (1) *Budget Constraint Style (BCS)*, (2) *Profit Conscious Style (PCS)*, (3) *Non Accounting Style (NAS)*.

Otley (1978) dalam penelitiannya menemukan hasil yang berbeda dengan hasil penelitian Hopwood. Ia menyatakan bahwa: pertama, ia tidak dapat membuktikan penemuan Hopwood (1972) yang menyatakan ketegangan bawahan akan semakin tinggi dibawah BCS; kedua, bertentangan dengan temuan Hopwood, Otley menemukan bahwa prestasi manajer ternyata lebih baik bila atasan menggunakan BCS. Adanya perbedaan hasil penelitian tersebut, menjadi motivasi bagi peneliti lain untuk meneliti lebih lanjut, sejauh mana seorang atasan dapat melakukan penilaian kinerja bawahannya dengan menggunakan informasi akuntansi. Langkah yang ditempuh yaitu dengan mengembangkan variabel-variabel penelitiannya, seperti halnya dengan memunculkan teori kontinjensi (*contingency theory*), yaitu bahwa

pengaruh variabel independen (*Reliance on Accounting Performance Measures/ RAPM*) terhadap variabel dependen (*managerial performance*) akan dipengaruhi (*intended or moderate*) oleh variabel-variabel lain seperti ketidakpastian tugas, ketidakpastian lingkungan, budaya, teknologi, dan sebagainya.

Selanjutnya Govindarajan (1985), dan Thompson (1967). Govindarajan (1985) menyebutkan bahwa faktor lain yang perlu diteliti dalam menilai prestasi seseorang adalah faktor lingkungan, sedangkan Thompson (1967) menyatakan bahwa jika informasi akuntansi dipakai dalam menilai prestasi manajer, akan lebih sempurna bila dipadukan dengan ketidakpastian tugas.

Penelitian yang akan dilakukan ini berbeda dengan penelitian dengan topik yang sama sebelumnya. Sebagian dari penelitian-penelitian tersebut menggunakan analisis interaksi *bivariate* (Govindarajan, 1986; Hirst, 1983; Saleke, 1994; Wahyuni, 1994), yaitu suatu analisis yang dilakukan untuk mengevaluasi pengaruh antara dua variabel independen pada satu variabel dependen, sedangkan pada penelitian ini pengujian dilakukan dengan analisis *multi variate* (interaksi tiga arah).

Alasan digunakannya analisis *multi variate* ini antara lain: (1) mengutip pernyataan Govindarajan dan Fisher (1990) bahwa terdapat kelemahan yang timbul dari pengujian pengaruh variabel kontekstual secara individu. Beberapa variabel jika diuji secara terpisah mungkin menunjukkan pengaruh yang signifikan dalam pengujian individual, tetapi jika variabel-variabel tersebut secara bersama-sama dimasukkan ke dalam persamaan regresi mungkin satu variabel lebih dominan dari variabel yang lain, (2) penelitian-penelitian yang berkaitan dengan sistem pengendalian tunggal dalam model interaksi dua arah, mungkin tidak cukup untuk menangkap penggunaan suatu paket sistem

pengendalian untuk meningkatkan kinerja manajerial (Gul dan Chia, 1994), (3) dengan interaksi tiga arah akan lebih dapat diketahui pengaruh masing-masing variabel (penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan), terhadap kinerja manajerial. Pengujian tiga arah mengimplikasikan bahwa kontribusi setiap satu variabel terhadap kinerja manajerial dipengaruhi oleh level dua variabel lainnya.

Berdasarkan uraian dalam latar belakang tersebut di atas, maka perumusan masalah dapat dikemukakan sebagai berikut: (1) Apakah ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. (2) Apakah ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. (3) Apakah ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* secara bersama-sama berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. Menganalisis pengaruh ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating*, terhadap penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial.

PENGARUH SERTA HUBUNGAN ANTARA INFORMASI AKUNTANSI DAN KINERJA MANAJERIAL

Type Informasi yang erat kaitannya dengan penilaian kinerja manajerial adalah Informasi Akuntansi Manajemen, dimana sesuai dengan tujuannya Informasi Akuntansi Manajemen diperlukan manajemen untuk fungsi-fungsi manajemen, terutama untuk perencanaan, dan pengendalian. Perencanaan menyangkut penerapan tujuan (*goal*) dan sasaran (*objective*) untuk kinerja perusahaan dimasa mendatang.

Sedangkan Pengendalian adalah prosedur pengawasan untuk meyakinkan manajemen bahwa tujuan dan sasaran yang telah direncanakan dapat terlaksana. Bila kinerja yang terjadi menyimpang dari rencananya, manajer akan berusaha untuk mengetahui penyebab terjadinya penyimpangan dan segera mengambil tindakan koreksi.

Secara garis besar, proses pengendalian manajemen akan meliputi dua kegiatan yang saling berkaitan, yaitu kegiatan perencanaan dan pengendalian. Kedua aktivitas ini berlaku untuk setiap tingkat manajemen dalam organisasi perusahaan, terutama untuk level manajemen menengah keatas. Seorang manajer seharusnya senantiasa berusaha menyusun rencana atas tindakan-tindakan yang akan dilakukan, misalnya dalam bentuk budget, standar, taksiran atau program. Kemudian untuk memastikan apakah rencana tersebut dapat berjalan dengan baik dan sampai pada tujuan yang diinginkan maka perlu diadakan pengendalian atas pelaksanaannya.

Pengendalian manajemen adalah suatu proses yang dilakukan oleh para manajer. Proses ini menyangkut hubungan orang per orang yaitu antara manajer dengan bawahannya dan sesama kolega. Oleh karena proses ini berorientasikan pada manusia, maka pertimbangan-pertimbangan psikologis nampak begitu menonjol dalam pengendalian manajemen. Berbagai aktivitas yang menyangkut hubungan manusia dalam rangka menciptakan suasana kerja yang menyenangkan dan berdaya guna adalah merupakan bagian penting dari proses ini. Sehingga dapat dikatakan bahwa keberhasilan atau kegagalan proses pengendalian manajemen sangat tergantung pada karakter dasar dari pribadi manajer. Ini menyangkut gaya kepemimpinan, kemampuannya dalam mempengaruhi orang lain, keahlian serta kebijak-

sanaannya yang tepat sangat penting peranannya dalam memajukan perusahaan. Orang-orang yang berkualitas dapat mengatasi kelemahan-kelemahan dalam suatu struktur pengendalian manajemen sedangkan struktur pengendalian manajemen yang terbaik sekalipun tidak akan mencapai hasil yang diharapkan jika ditangani oleh manusia yang kurang berkualitas.

Dalam proses pengendalian manajemen, banyak sekali hal-hal yang menyangkut komunikasi dan interaksi informal. Dalam kaitan ini manajer yang berhasil adalah mereka yang mampu memanfaatkan komunikasi formal dan informal dengan para bawahan sebaik-baiknya. Komunikasi informal dapat tercipta melalui rapat, percakapan, rekreasi bahkan ekspresi muka yang sederhana sekalipun cukup membangkitkan minat orang lain untuk bekerja guna mencapai tujuan yang diinginkan. Komunikasi formal tercipta melalui penyusunan program, budget, pelaksanaan rencana, pelaporan dan analisa.

Programming adalah proses penentuan program yang akan dilaksanakan oleh perusahaan serta pemilihan dan penentuan jumlah sumber daya yang akan dialokasikan ke dalam masing-masing program tersebut. Suatu program merupakan seperangkat rencana yang akan dilaksanakan dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Program tersebut bisa berupa orientasi pada penciptaan dan pemasaran produk baru, program riset, pengembangan dan sebagainya. Dalam tahap ini, penyusunan program dikaitkan dengan rencana strategis, faktor luar yang akan dihadapi perusahaan dan juga dipengaruhi oleh analisa peristiwa masa lalu.

Atas dasar program yang telah dibuat, ditambah dengan informasi eksternal dan langkah-langkah strategis yang ingin dijalankan maka disusunlah budget. *Budgeting* adalah proses perencanaan yang

mencakup seluruh aspek dari pada kegiatan perusahaan yang dinyatakan dalam unit moneter untuk suatu jangka waktu tertentu. Dalam proses ini setiap budget dikaitkan langsung terhadap tanggung jawab masing-masing manajer pusat pertanggungjawaban. Suatu kerja sama yang baik harus diciptakan antara manajer dengan atasannya dalam menyusun rencana yang terpadu sehingga tidak menyimpang dari program yang telah digariskan. Selanjutnya dengan dilandasi oleh program dan budget yang telah ditetapkan manajemen, pelaksanaan mulai dilakukan (*operating*). Sekaligus, sistem pencatatan akan sangat diperlukan untuk menjaga ditaatinya pengendalian intern yang ada serta dapat dipercaya tidaknya data-data akuntansi.

Tahap berikutnya adalah *reporting and analysis* yaitu proses pelaporan mengenai kegiatan-kegiatan yang telah dijalankan serta analisa terhadap hasil kegiatan tersebut. Tahap ini sangat penting untuk menilai apakah manajemen telah berhasil dalam melaksanakan program yang telah ditetapkan. Jika terjadi penyimpangan, harus segera dianalisa dan segera diadakan koreksi apakah penyimpangan itu karena kesalahan budget atau kesalahan pejabat yang bertanggung jawab atas pelaksanaan rencana tersebut. Dalam organisasi yang sudah begitu maju dan berkembang, pengendalian dapat dirumuskan melalui hubungan yang jelas antara satu bagian dengan bagian yang lain dan disertai dengan batas-batas tingkat pertanggungjawaban masing-masing bagian secara terperinci. Sistem pengendalian dengan cara pengelompokan tanggung jawab ini dikenal dengan nama sistem akuntansi pertanggungjawaban dan akan dijelaskan lebih terperinci dalam pembahasan berikut ini.

KETIDAKPASTIAN TUGAS

Ketidakpastian tugas (*task uncertainty*) merupakan keadaan yang dapat mempengaruhi kinerja karyawan. Hal ini disebabkan karena tinggi-rendahnya ketidakpastian tugas yang dialami karyawan akan berdampak perilaku karyawan dalam melaksanakan aktivitasnya. Dampak terhadap perilaku ini tercermin dari pelaksanaan/ partisipasi anggaran dan penilaian kinerja karyawan oleh perusahaan. Ketidakpastian (*uncertainty*) didefinisikan sebagai kekurangan informasi tentang kejadian-kejadian di masa depan sehingga alternatif-alternatif tindakan dan *outcome* yang akan dihasilkan sulit untuk diprediksikan. (Hickson et al., 1971). Jadi secara umum ketidakpastian merupakan suatu ketidakmampuan untuk memprediksikan *outcome* di masa depan.

Dalam kaitannya dengan tugas (*task*), ketidakpastian yang timbul adalah bagaimana suatu individu dapat melakukan tugasnya dengan baik sementara individu tersebut dibatasi oleh *constraint* pengetahuan mereka tentang apa yang harus mereka lakukan. Oleh sebab itu ketidakpastian tugas sangat dipengaruhi oleh kepercayaan individu tentang pemahaman *cause-effect* (Hirst, 1981). Pemahaman tentang *cause-effect* akan mempengaruhi persepsi apakah suatu ketidakpastian tugas itu tinggi (*high*) atau rendah (*low*). Jika pemahaman *cause-effect* tentang suatu tugas dijelaskan secara tidak lengkap dan tidak *reasonable* maka tugas tersebut memiliki ketidakpastian yang tinggi. Sebaliknya jika pemahaman *cause-effect* tentang suatu tugas dijelaskan secara lengkap dan jelas serta *reasonable* maka tugas tersebut memiliki ketidakpastian yang rendah (Hirst, 1981).

Ketidakpastian tugas yang timbul akibat penggunaan informasi akuntansi sebagai pengukur kinerja sangat berkaitan

dengan perilaku karyawan yang dinilai kinerjanya, khususnya perilaku yang menyimpang/ *disfunctional behavior* (Hopwood, 1972). Hirst (1981) menyatakan bahwa ketidakpastian tugas yang timbul akibat penilaian kinerja dengan menggunakan informasi akuntansi masih merupakan variabel persepsian antara atasan dengan bawahan, sehingga menimbulkan *disagreement* antara kedua pihak seperti yang ditemukan Hopwood (1973). Unuk lebih menjelaskan tentang ketidakpastian tugas ini, Hirst (1981) membagi ketidakpastian tugas ke dalam tiga bagian, tinggi, sedang, dan rendah. Ketidakpastian tugas yang tinggi diartikan sebagai suatu keadaan dimana tugas tidak dapat dipahami dengan baik oleh karyawan.

Pada keadaan ini karyawan tidak memiliki pengetahuan yang memadai tentang apa yang harus dikerjakan. Jika pada situasi ini perusahaan menggunakan informasi akuntansi sebagai alat pengukur kinerja karyawan, maka akan timbul perilaku yang menyimpang (Hopwood, 1973). Ketidakpastian tugas yang rendah merupakan suatu keadaan dimana karyawan dapat memahami dengan baik apa yang menjadi tugas mereka. Jika pada situasi ini karyawan dinilai kinerjanya dengan menggunakan informasi akuntansi, maka kecil kemungkinan karyawan akan berperilaku menyimpang.

KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN

Dalam jangka panjang, lingkungan perusahaan selalu mengalami perubahan. Hanya organisasi yang dapat menyesuaikan diri dengan lingkungannya yang akan dapat tetap beroperasi dalam jangka panjang. 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 (Duncan, 1972). Dill (1958), Thomson (1967), Lawrence dan Lorch (1967) serta Waterhouse dan Tiessen (1978) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan merupakan variabel kunci yang mempengaruhi struktur organisasi. Chenhall dan Morris (1986) dan Fisher (1996) menyatakan bahwa ketidakpastian lingkungan akan mempengaruhi karakteristik informasi yang dibutuhkan para manajer.

Duncan (1972) mendefinisikan lingkungan sebagai seluruh faktor sosial dan fisik yang secara langsung mempengaruhi perilaku pembuatan keputusan orang-orang dalam organisasi. Sedangkan ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*) didefinisikan sebagai rasa ketidakmampuan seseorang untuk memprediksi sesuatu secara akurat. (Milliken, 1987). Seseorang berada dalam ketidakpastian bila ia merasa bahwa dirinya tidak memiliki informasi yang cukup untuk membuat prediksi secara akurat, atau bila ia merasa bahwa dirinya tidak mampu membedakan antara data yang relevan dengan data yang tidak relevan (Gifford et. al, 1979).

Sumber utama ketidakpastian timbul dari lingkungan, yang elemen utamanya meliputi pesaing, konsumen, pemasok, kelompok pembuat peraturan (pemerintah) dan teknologi yang dibutuhkan dalam suatu industri (Kren dan Kerr 1993). Menurut Milliken (1987), ada tiga tipe ketidakpastian lingkungan yaitu: (1) Ketidakpastian keadaan (*state uncertainty*). (2) Ketidakpastian pengaruh (*effect uncertainty*). (3) Ketidakpastian respon (*response uncertainty*).

Berdasarkan kerangka teoritis dan tinjauan penelitian terdahulu, maka hipotesis dalam penelitian ini adalah:

H1 : Ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial.

H2 : Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial.

H3 : Ketidakpastian tugas dan Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* secara bersama-sama berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial.

KINERJA MANAJERIAL (Y)

Instrumen Kinerja Manajerial merupakan kinerja individu dalam kegiatan-kegiatan manajerial seperti: perencanaan, investigasi, koordinasi, evaluasi, supervisi, staffing, negosiasi dan representasi. Instrumen ini diukur dengan menggunakan kuesioner *self-rating* yang dikembangkan oleh Mahoney (1963). Instrumen ini menanyakan 8 bidang aktivitas manajemen dan 1 pengukuran kinerja secara keseluruhan, serta mengacu pada pengukuran diri sendiri (*self-rating*). Pengukuran mencakup skor 1 (Kinerja sangat rendah) sampai dengan skor 4 (Kinerja sangat tinggi). Dipilihnya *self-rating*, dan bukan *superior-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja manajerial didasarkan pada dua alasan. Pertama *self-rating* memberikan penilaian yang lebih *anonymity*, yang tidak dapat dijamin jika menggunakan *superior-rating*. Kedua, atasan secara khusus kurang memberikan informasi yang baik dan bersifat subyektif (Heneman, 1974).

PENGUNAAN INFORMASI AKUNTANSI (X1)

Instrumen Penggunaan Informasi Akuntansi sebagai alat penilai yang digunakan dalam penelitian ini adalah sama

seperti yang digunakan oleh Hirst (1983), yaitu *Reliance on Accounting Performance Measure (RAPM)*. Pengukuran RAPM yang digunakan Hirst meliputi lima butir pertanyaan yaitu pengukuran kinerja, penghargaan, promosi, hubungan baik dan criteria level dengan maksud untuk mendeteksi sampai sejauh mana prestasi manajer dapat diungkapkan dengan data kuantitatif. Kelima butir pertanyaan tersebut dengan skala 4, skor 1 menunjukkan tingkat penggunaan informasi akuntansi yang tinggi, sedangkan skor 4 menunjukkan tingkat penggunaan informasi akuntansi yang rendah.

KETIDAKPASTIAN TUGAS (X2)

Instrumen Ketidakpastian Tugas meliputi hal-hal yang dapat mempengaruhi tingkat ketidakpastian tugas. Hal lain yang menyebabkan ketidakpastian tugas adalah berkaitan dengan pembagian tugas, perubahan metode/prosedur pekerjaan, perbedaan tipe/jenis pekerjaan, pengulangan aktifitas dalam pekerjaan, kesamaan pekerjaan, kesulitan pekerjaan, kejelasan uraian pekerjaan, mengikuti prosedur pekerjaan, keefektifan metode, keraguan dalam berbuat, informasi untuk pengambilan keputusan, dan kebenaran dalam pengambilan keputusan. Variabel ketidakpastian tugas diukur dengan menggunakan kuesioner yang dilakukan oleh Hirst (1983), yang kemudian dikembangkan oleh Saleke (1994). Terdapat 12 item yang dipakai untuk mengukur ketidakpastian tugas dengan menggunakan skala 4, skor 1 menunjukkan ketidakpastian tugas tinggi, sedangkan skor 4 menunjukkan ketidakpastian tugas rendah.

KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN (X3)

Instrumen ketidakpastian lingkungan dilihat dari dapat atau tidak dapat diduga tingkat kemajuan teknologi, tindak-

an pesaing, pasar, desain produk, tersedianya bahan, harga bahan, peraturan pemerintah, aksi buruh, penyesuaian lingkungan, dan antisipasi lingkungan. Instrumen ketidakpastian lingkungan diukur dengan mengembangkan pertanyaan yang dilakukan oleh Govindarajan (1985) yang kemudian dikembangkan oleh Wahyuni (1994). Terdapat sepuluh pertanyaan untuk mengukur ketidakpastian lingkungan dengan menggunakan skala 4, skor 1 menunjukkan tingkat ketidakpastian lingkungan yang tinggi, sedangkan skor 4 menunjukkan tingkat ketidakpastian lingkungan yang rendah.

POPULASI DAN SAMPEL

Populasi adalah keseluruhan elemen atau unsur dari suatu himpunan yang memiliki ciri-ciri yang sama yang akan dijadikan obyek penelitian. Populasi dalam penelitian ini adalah semua manajer kepala unit pelaksana AKDP dan ATJHK didaerah pada PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur yang tersebar di seluruh Polres dan Polwil sejawaran Polda Jawa Timur.

PENGAMBILAN SAMPEL

Teknik pengambilan sample dalam penelitian ini yaitu menggunakan teknik *quota sampling* Metode ini digunakan karena populasi yang menyebar pada kisaran yang cukup luas (Husein Umar, 1997 :12). Jumlah sample yang diambil dalam penelitian ini ditetapkan dengan rumus sebagai berikut :

$$n = \frac{N}{N(d)^2 + 1}$$

Dimana :

- n = Jumlah sample
- N = Ukuran Populasi
- d = Presisi yang ditetapkan
- 1 = Angka konstanta

PENGUMPULAN DATA

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan *mail survey*, dengan cara mengirimkan kuesioner kepada responden melalui jasa pelayanan kantor pos. Adapun alasan dilakukannya cara tersebut (*mail survey*), adalah dengan harapan proses pengumpulan data dapat lebih menghemat waktu dan biaya, mengingat jumlah populasi yang tidak sedikit dan lokasinya tersebar di Jawa Timur.

Untuk mengantisipasi rendahnya *response rate*, peneliti mengacu pada saran yang dikemukakan oleh Riyanto (1997), yaitu balasan responden menggunakan sistem bebas perangko balasan, mengirimkan surat susulan pada responden yang telah dikirimkan kuesioner untuk mengingatkan mereka bahwa telah dikirim kuesioner. Selanjutnya untuk memastikan valid tidaknya data, maka sebelum dilakukan pengolahan data terlebih dahulu dilakukan *validity test* dan *reliability test* atas data tersebut. Data skunder, yaitu data yang berkaitan dengan literatur-literatur yang berhubungan dengan penelitian ini.

ANALISIS DESKRIPTIF

Menurut Santoso (2000:68) analisis deskriptif lebih berhubungan dengan pengumpulan dan peringkasan data, serta penyajian hasil peringkasan tersebut. Data yang diperoleh dari hasil sensus, survey atau pengamatan lainnya, umumnya masih acak dan tidak terorganisir dengan baik. Data tersebut harus diringkas dengan baik dan teratur sebagai dasar untuk pengambilan keputusan.

PENGUJIAN NON-RESPONSE BIAS

Pengujian *non-response bias* bertujuan untuk melihat apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang mengirimkan kembali kuesioner dengan

responden yang tidak mengirimkan kembali kuesioner (*non-response*) berbeda. Mengingat adanya keterbatasan informasi tentang identitas responden yang tidak mengirimkan jawaban, maka dalam pengujian ini responden yang mengirimkan jawabannya melewati waktu yang telah ditentukan dianggap mewakili jawaban dari responden yang *non-response*. Pengujian *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan jawaban yang diterima kedalam dua kelompok yaitu: (1). Kelompok awal: adalah kuesioner yang diterima ke dalam peneliti sejak awal hingga satu minggu setelah batas tanggal pengembalian, dan (2) Kelompok akhir: adalah kelompok yang kuesionernya diterima antara satu minggu setelah batas pengembalian. Terdapat 4 variabel yang diuji untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan yang signifikan jawaban yang diberikan responden dari kedua kelompok tersebut. Keempat variabel tersebut meliputi kinerja manajerial, penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan. Pengujian keempat variabel dilakukan dengan *t-test*.

UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Untuk menghasilkan data yang berkualitas maka diperlukan uji validitas dan reliabilitas yang dapat dilakukan dengan dua cara yaitu dengan menggunakan instrumen (alat ukur) siap pakai yang validitas dan reliabilitasnya telah dibuktikan pada penelitian-penelitian terdahulu atau menggunakan alat ukur baru yang belum diketahui tingkat validitas maupun reliabilitas kemudian diadakan seleksi untuk mendapatkan alat ukur baru yang memenuhi persyaratan tingkat validitas dan reliabilitasnya (Hair et al., 1992).

Dalam penelitian ini peneliti menggunakan cara yang pertama yaitu menggunakan instrumen yang sudah teruji validitas

dan reliabilitasnya. Walaupun demikian mengingat penelitian ini dilakukan ditempat dan sample yang berbeda maka peneliti melakukan uji validitas dan reliabilitas ulang untuk lebih mempertegas hasil dengan melakukan pilot test terhadap instrumen-instrumen penelitian yang telah disusun. Data penelitian tidak akan berguna apabila instrumen yang digunakan tidak memiliki reliabilitas dan validitas yang tinggi (Cooper dan Emory, 1995). Hal ini berarti bahwa, suatu penelitian akan menghasilkan kesimpulan yang bias jika data yang digunakan tidak memenuhi unsur reliabilitas dan validitas.

UJI ASUMSI NORMALITAS

Asumsi kenormalan dalam regresi juga dapat dievaluasi dari residual dengan menghitung residual standar dalam distribusi frekuensi. Menurut Santoso (2002:34) tujuan dari uji normalitas adalah ingin mengetahui seberapa jauh distribusi dari sebuah data mengikuti atau mendekati distribusi normal. Dalam uji normalitas tersebut menggunakan alat uji Kolmogorov-Smirnov dengan kriteria keputusan: (Sumarsono, 2002:40).

Jika nilai signifikansi (nilai probabilitas) $< 5\%$, maka distribusi adalah tidak normal. Jika nilai signifikansi (nilai probabilitas) $> 5\%$, maka distribusi adalah normal

PENGUJIAN HIPOTESIS

Dalam pengujian Hipotesis yang telah disusun diperlukan prosedur sebagai berikut:

HIPOTESIS PERTAMA :

(1). Hipotesis: Ho: Ketidakpastian tugas sebagai variabel *moderating* tidak berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. Ha: Ketidakpastian tugas sebagai variabel

moderating berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. (2). Statistik Uji : Uji t. (3). = 0,05, dengan derajat kebebasan $df=(k-1)(n-k-1)$. (4). Daerah kritis: Ho ditolak jika $Sig. < a (t_{hitung} > t_{tabel})$.

HIPOTESIS KEDUA :

(1). Hipotesis: Ho: Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* tidak berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. Ha: Ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. (2). Statistik Uji : Uji t. (3). = 0,05, dengan derajat kebebasan $df=(k-1)(n-k-1)$. (4). Daerah kritis: Ho ditolak jika $Sig. < a (t_{hitung} > t_{tabel})$.

HIPOTESIS KETIGA :

(1). Hipotesis: Ho: Ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* secara bersama-sama tidak berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial, Ha: Ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan sebagai variabel *moderating* secara bersama-sama berpengaruh pada penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. (2). Statistik Uji : Uji F. (3). = 0,05, dengan derajat kebebasan $df=(k-1)(n-k-1)$. (4). Daerah kritis: Ho ditolak jika $Sig. < a (F_{hitung} > F_{tabel})$.

KINERJA MANAJERIAL

Hasil yang diperoleh menunjukkan bahwa kisaran aktual pada 1-4, sementara kisaran teoritisnya adalah juga 1-4. Rata-rata jawaban responden 3,15, dengan deviasi standar 0,37. Hal ini menunjukkan bahwa kinerja manajerial adalah tinggi.

PENGUNAAN INFORMASI AKUNTANSI

Jawaban yang diberikan responden terhadap variabel ini adalah kisaran aktual 1-4, sedangkan kisaran teoritisnya adalah 1-4. Rata-rata menunjukkan angka 2,87, dengan deviasi standar 0,29. Hasil; ini menunjukkan bahwa tingkat penggunaan informasi akuntansi adalah rendah.

KETIDAKPASTIAN TUGAS

Untuk variabel ini, kisaran teoritisnya 1-4, dan kisaran aktualnya 1-4. Rata-rata menunjukkan angka 1,76, dengan deviasi standar 0,28. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa ketidakpastian tugas adalah tinggi.

KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN

Hasil yang diperoleh pada kisaran aktual 1-4. Kisaran teoritisnya adalah 1-4. Rata-rata jawaban responden 2,96, dengan deviasi standar 0,31. Hasil ini menunjukkan bahwa ketidakpastian lingkungan adalah rendah.

Berdasarkan rangkuman hasil uji reliabilitas dan validitas seperti pada Bab V table 5.6 menunjukkan bahwa keempat instrumen yang digunakan dapat dikatakan cukup andal dan sah. Hal ini ditunjukkan dengan hasil pengujian reliabilitas yang diperoleh di atas 0,60 (Nunnally, 1978), dan nilai Kaiser's MSA di atas 0,50 (Kaiser dan Rice, 1974). Demikian pula dari hasil pengujian reliabilitas dan validitas per items juga menunjukkan bahwa keseluruhan items yang digunakan dalam penelitian dapat dikatakan cukup handal dan sah.

Dari hasil perhitungan (yang tertuang pada bab V tabel 5.7) menunjukkan bahwa nilai F dan Sig dari keempat variabel tersebut > 0.05, maka tidak ada perbedaan antara jawaban responden kelompok awal dengan responden kelompok akhir, sehingga jawaban responden sebanyak 64 tersebut

semuanya dapat digunakan sebagai sampel dari populasi.

Pengujian normalitas data dengan menggunakan alat uji *Kolmogorov-Smirnov* sebagaimana terdapat pada rincian dalam bab V table 5.8 menunjukkan bahwa keempat variabel dalam penelitian ini, yaitu kinerja manajerial, penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan berdistribusi normal. Hal ini ditandai dengan nilai *p* yang lebih besar dari 0,05.

Hasil analisis regresi yang ditunjukkan pada bab V tabel 5.9 tersebut, menunjukkan bahwa koefisien interaksi antara penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas, dan ketidakpastian lingkungan adalah negatif signifikan pada $p < 0,05$. Nilai R^2 yang diperoleh sebesar 67,10 % dengan nilai F sebesar 10,65 Signifikan pada $p = 0,000$ Berdasarkan hasil tersebut dapat dikatakan bahwa kinerja manajerial akan menurun apabila tingkat penggunaan informasi akuntansi untuk menilai kinerja rendah, pada saat ketidakpastian tugas rendah dan ketidakpastian lingkungan tinggi. Dengan kata lain, pengujian tersebut mendukung ketiga hipotesis seperti yang dirumuskan pada bab sebelumnya. Dengan demikian terbukti bahwa ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan yang berperan sebagai variabel *moderating* mempengaruhi hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial.

Temuan ini tidak mendukung hasil penelitian Saleke (1994), yang menyatakan bahwa jika kinerja manajer dinilai dengan menggunakan informasi akuntansi dan dalam keadaan ketidakpastian tugas yang rendah, maka manajer tidak akan berperilaku negatif, dengan kata lain kinerja akan meningkat. Akan tetapi temuan ini mendukung argumen yang dikemukakan Govindarajan (1985) dan Hirst (1981). Govin-

darajan (1985) mengemukakan bahwa semakin tinggi tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi manajer, semakin besar kecenderungan atasan untuk menggunakan pertimbangan subyektif dalam menilai kinerja bawahannya, dengan alasan menentukan anggaran yang akurat untuk penilaian prestasi, memerlukan kondisi masa depan yang dapat diperkirakan, sedangkan Hirst (1981) mengatakan bahwa makin tidak pasti situasi pekerjaan/tugas seorang manajer, semakin sulit untuk menyusun target yang memuaskan, yang dapat dijadikan dasar untuk menilai kinerja.

Peneliti menyadari adanya beberapa keterbatasan yang melekat pada penelitian ini. Seperti halnya dengan sebagian besar penelitian empiris lainnya, perlu kehati-hatian dalam mengeneralisasi hasil penelitian ini dengan *setting* yang lain.

Keterbatasan tersebut diantaranya adalah bahwa anggota sampel yang dipakai sebagai responden diambil dari satu sumber, yaitu dari para manajer/ kepala bagian setingkat manajer pada Unit Pelaksanaan Asuransi Kecelakaan Diri Pengemudi (AKDP) dan Asuransi Tanggung Jawab Hukum Pihak Ketiga (ATJHK) yang tersebar di seluruh Polres dan Polwil se jajaran Polda Jatim, dimana kebanyakan mereka berasal dari para anggota Polri yang bertugas di daerah yang setiap saat dapat dipindah karena tugas pokoknya sebagai anggota Polri, Akibatnya menyebabkan konsentrasi dalam pekerjaan menjadi kurang optimal. yang berdampak pada pemahaman dalam menjawab kuesioner. Kondisi tersebut terlihat dari tingginya tingkat ketidakpastian lingkungan

Keterbatasan lainnya adalah bahwa variabel kinerja manajerial dalam penelitian ini menggunakan instrumen yang mengacu pada pengukuran diri sendiri (*self rating*). Penggunaan *self rating scale*

tersebut mungkin menyebabkan adanya kecenderungan para responden mengukur kinerja mereka lebih tinggi dari yang seharusnya, sehingga penilaian kinerja cenderung lebih tinggi (*leniency bias*). Untuk menghindari adanya *leniency bias* tersebut, perlu dipertimbangkan penggunaan pengukuran kinerja yang obyektif, seperti *return-on-assets (ROA)* atau *return-on-investment (ROI)*.

Penelitian ini tidak mempertimbangkan seluruh variabel yang dapat mempengaruhi kinerja manajerial. Mengingat 32,90% variansi kinerja manajerial tidak dapat dijelaskan dalam model penelitian ini, maka penelitian yang akan datang perlu menambah variabel, sehingga dapat diperoleh model yang optimal. Menurut peneliti, variabel lain yang kemungkinan dapat mempengaruhi kinerja adalah motivasi kerja, kecakapan (*skill*) manajer, budaya perusahaan, ataupun struktur organisasi.

Terlepas dari keterbatasan yang ada, penelitian ini diharapkan dapat memperluas hasil penelitian-penelitian sebelumnya, khususnya yang berkaitan dengan faktor-faktor kontinjensi yang dapat mempengaruhi hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial.

Sedangkan bagi penelitian berikutnya diharapkan bermanfaat sebagai bahan pertimbangan bagi penelitian berikutnya untuk meneliti lebih lanjut pengaruh penggunaan informasi akuntansi terhadap kinerja manajerial. Berdasarkan bahasan pada diskusi sebelumnya, maka implikasi bagi peneliti berikutnya adalah meneliti bagaimana sesungguhnya penggunaan informasi akuntansi yang optimal, sehingga kinerja manajerial pada saat prestasi dan kinerja mereka diukur akan memberikan hasil berupa kinerja yang baik dan melakukan penelitian lebih lanjut untuk mendapatkan suatu ukuran yang "pas" tentang sejauh mana ketidakpastian tugas

dan ketidakpastian lingkungan yang dihadapi oleh manajer yang pada akhirnya dapat mempengaruhi kinerja mereka.

Selanjutnya implikasi bagi penelitian selanjutnya yang penting adalah menguji kembali variable yang telah dipakai pada penelitian ini, agar reliabilitas dan validitas variable dapat dibuktikan keandalannya. Penelitian ini juga mungkin dapat diulang dengan menggunakan metode penelitian yang sama (*quasi experimentation*) dengan tujuan pengeneralisasian atau dengan menggunakan metode penelitian yang lain dengan tujuan untuk melihat kekonsistenan hasil.

Disamping itu hasil penelitian ini nantinya juga diharapkan dapat memberikan masukan dan pengembangan terhadap literatur-literatur maupun penelitian-penelitian yang berhubungan dengan akuntansi manajemen, khususnya akuntansi keperilakuan yang ada di Indonesia.

Dalam dunia praktisi, hasil penelitian ini memberikan masukan pada perusahaan, bahwa dalam hal penilaian kinerja manajerial, terdapat pengaruh *moderating* dari ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan dalam hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial.

SIMPULAN

Berdasarkan pembahasan yang telah diuraikan pada bab VI, maka beberapa permasalahan yang diajukan dalam penelitian ini telah terjawab. Berikut ini adalah simpulan yang merupakan intisari dari analisis dan pengujian hipotesis: (1) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh interaksi antara penggunaan informasi akuntansi dan ketidakpastian tugas yang berperan sebagai variabel *moderating* terbukti mempengaruhi hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial pada PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur. (2) Hasil pene-

litian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh interaksi antara penggunaan informasi akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang berperan sebagai variabel *moderating* terbukti mempengaruhi hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial pada PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur. (3) Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh interaksi antara penggunaan informasi akuntansi, ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan yang berperan sebagai variabel *moderating*, secara bersama-sama terbukti mempengaruhi hubungan antara penggunaan informasi akuntansi dengan kinerja manajerial pada PT. Bhakti Bhayangkara Jawa Timur. (4) Berdasarkan analisis tingkat perolehan jumlah skor jawaban responden, dapat disimpulkan bahwa dalam penelitian ini: a). kinerja manajerial adalah baik, b). tingkat penggunaan informasi akuntansi untuk menilai kinerja adalah rendah, c). tingkat ketidakpastian tugas tinggi, d). tingkat ketidakpastian lingkungan adalah rendah. (5) Secara simultan, bobot pengaruh variasi variabel independen terhadap variabel dependen sebesar 67,10%. Hal ini berarti bahwa 32,90% kinerja manajerial dipengaruhi variabel lain, yang tidak terdapat dalam model penelitian ini.

DAFTAR PUSTAKA

- Allison, P.D, 1977. *Testing for Interaction in Multiple Regression*. American Journal of Sociology, Vol. 83, No. 1, pp. 144-153
- Anthony, R.N & J.S. Reece, 1989, *Accounting: Text and Case*, 8 th Ed, Homewood, Illinois: Richard D. Irwin, Inc
- Anthony, R N. et. al. 1999. *Management Control Systems* Eight Ed. Homewood. Richard D. Irwin Inc
- Argyris, 1952, *The Impact of Budgeting On People*, Illinois: Controllership Foundation

- Belkaoui, Ahmad, 1980, *Conceptual Foundation of Management Accounting*. Canada: Addison Wesley Publishing Company
- Binberg, Jacob G., dan Jeffrey F. Shields. 1989. Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 1, Juni, pp. 23-74
- Brownell, P., 1982, (A)., The Role of Accounting Data In Performance Evaluation, Budgetary Participation and Organizational Effectiveness, *Journal of Accounting Research* 20, No. 14 : 12-27
- Browner, Peter. And Mark Hirst, 1986, *Reliance on Accounting Information, Budgetary Participation, and Task Uncertainty : Test of Three-way Interaction*. Journal of Accounting Research. Volume 24 No. 2
- Chenhall, R.H. & D. Morris, 1986 The Impact of Struktur, Environmental and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting System, *The Accounting Review*
- Choo, Freddie, & Kim. B. Tan, 1997, A Study of the Relations Among Disagreement In Budgetary Performance Evaluation Style, Job-Related Tention, Job Satisfaction And Performance. *Behavioral Research In Accounting* Vol. 9. tp. 199-218
- Cooper, Donald R and C. William Emory. 1996. *Business Research Methods*. Fifth Edition, Chicago. Richard D. Irwin, Inc
- Djarwanto dan Subagyo, Pangestu, 1996, *Statistik Induktif*, edisi ke empat, Cetakan ke tiga BPFE Yogyakarta
- Dopuch, Nicholas, et. al, 1982, *Cost Accounting for Management's Decisions*, Chicago, Harcourt Brace Jovanovich Inc
- Duncan, R.B. 1972. *Characteristic of Organization Environment and Perceived Environmental Uncertainty*, *Administrative Science Quarterly* 17 : 313-327
- Fisher, C., 1996, *The Impact of Perceived Environmental Uncertainty and Individual Difference on Management Information Requirement: A Research Note*, *Accounting Organization and Society*
- Gifford, W.E., et all., 1979, Message Characteristics and Perception of Uncertainty by Organizational Decision Makers, *Academy of Management Journal* 22, pp. 458-581
- Glueck, William F., Lawrence R. Jauch. *Manajemen Strategis dan Kebijakan Perusahaan*. Alih bahasa Murad dan Henry Sitanggang. Edisi ke dua. Jakarta: Erlangga. 1990
- Govindarajan, V. 1985. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation : An Empirical Examination of Environmental Uncertainty As an Intervening Variable. *Accounting Organization and Society* 18 (7/8): 575-585
-, 1986. *Impac of Participation in The Budgetary Process on Managerial Attitude and Performance : Universalistic and Contingency Perspective*. Decision Sciences
- , and Fisher 1991, Strategy, Control System, and Resource Sharing: Effects on Performance. *Accounting and Business Research*: 57-61
- Gul, F.A. 1991. The Effect of Managerial Accounting System and Environmental Uncertainty on Small Business Manager's Performance. *Accounting and Business Research*, Vol. 22, No.85
- Gul. F.A and Y.M. Chia, 1994. The Effect of Managerial Accounting System, Perceived Environment Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance : A Test of Three-way Interaction. *Accounting Organization And Society* (Vol. 19, No. 4/5): 413-426
- Hair, Josepg F. Jr. et al. 1992. *Multivariate Data Analisis: With Readings*. Third Ed. Macmillan Publishing Co. New York

- Handoko, Hani, *Manajemen*, Edisi Kedua, Yogyakarta: BPFE. 1992
- Haryadi, Bambang. 1990. *Penggunaan Data Akuntansi untuk Menilai Prestasi Manajer*. Akuntansi Manajemen BPFE, Yogyakarta
- Heneman, H.G. 1974. *Comparison of Self and Superior Rating of Managerial Performance*. *Journal of Applied Technology* 59: 638-642
- Hirst, M. K, 1981, Accounting Information and The evaluation of Subordinate Performance : A Situational Approach. *The Accounting Review*. Vol. LVI No.4. p. 771-784
-, 1983, *Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty and Dysfunctional Behavior : Some Extension*. *Journal of Accounting Research (Authum)*
- Hopwood, A. 1972, An Empirical Study of The Role of Accounting Data In Performance Evaluation : *Supplement to Journal of Accounting Research* pp. 156-162
- A. 1973. *An Accounting System and Managerial Behavior*. Lexington Books., dalam Hirst, M.K. 1981. Accounting Information and The Evaluation of Subordinate Performance : A Situational Approach. *The Accounting Review*. Vol. LVI. No. 4. p. 771-784
-, 1974, *Accounting and Human Behavior*, New Jersey, Prentice Hall
- Indriantono, Nur, 1999, Topik Penelitian dan Telaah Literatur. *Working Paper*. Semiloka Metodologi Penelitian Akuntansi Keperilakuan
- Jogiyanto H.M, 1988, Sistem Informasi Akuntansi. Yogyakarta: BPFE
- Kaiser., H.F. dan J. Rice, 1974. Little Jiffy, Mark IV, *Education and Psychological Measurement*, Vol. 34, No. 1 (Spring)
- Kaplan, Robert S, 1982, *Advanced Management Accounting*. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice- Hall Inc
- Kren, L. dan J.L.Kerr, 1993, The Effect of Behavior Monitoring and Uncertainty on The Use of Performance-Contingent Compensation, *Accounting and Business Research*, pp.159-167
- Kusuma, Indra Wijaya, 1999. Arah dan Perkembangan Penelitian Akuntansi Keperilakuan, *Working Paper*, Semiloka Metodologi Penelitian Akuntansi Keperilakuan
- Lawrence, P., and J. Lorsch, 1967, Differentiation and Intergration in Complex Organization , *Administrative Science Quarterly* , pp. 1-71
- Machfoedz Mas'ud, 1994, *Akuntansi Manajemen*, Buku Satu, Edisi empat, BPFE, Yogyakarta
- Mahoney, T.A., Jerdee, T.H. and Carrol, S.J, 1963. *Development of Management Performance: A Research Approach*. Cincinnati, O.H: South-Western