

**HUBUNGAN STRUKTUR SISTEM PENGENDALIAN  
MANAJEMEN DAN PROSES SISTEM PENGENDALIAN  
MANAJEMEN DENGAN KINERJA KEUANGAN PERUSAHAAN  
PADA PT. KERETA API INDONESIA (PERSERO)**

*(The Correlation between the Structure of Management Control System  
and Process of Management Control System and the Company Financial  
Performance at Indonesia Railway Company Limited (PT. KAI)*

**Imas Purnamasari \*)**

*Abstract*

Reaching more than 100%, the decrease of financial performance of PT.KAI in 2006 is the highest in recent years. This condition is, to certain extent, caused by insufficient control system. The structure and process of management control system are two parts researchable in an effort to explain the financial performance of PT. KAI. This research is, therefore, conducted to identify: (1) the simultaneous correlation between the structure and process of management control system and company financial performance, (2) the correlation between the structure of management control system and company financial performance, and (3) the correlation between the process of management control system and company financial performance.

This research uses survey-explanatory method by using three different levels of management as research respondent, namely top, middle, and low. Each level represents financial performance and operation area in terms of return on investment (ROI) year 2006.

Findings of the research are as follows: (1) the structure and process of management control system have a simultaneously positive correlation with financial performance. This means that the company financial performance is strongly determined by the system of management control consisting of structure and process, (2) individually, the structure of management control system has positive correlation with financial performance, and (3) the process of management control system has positive correlation with financial performance.

**Keywords:** *Management control system, The structure of management control system, The process of management control system, Financial performance, Investment return level.*

\*) *Dosen Universitas Pendidikan Indonesia*

## Abstraksi

Dalam tahun 2006 kinerja keuangan PT. KAI mengalami penurunan yang sangat besar dibanding tahun-tahun sebelumnya yang mencapai lebih dari 100%. Kondisi ini, salah satunya disebabkan oleh sistem pengendalian yang belum memadai. Struktur dan proses sebagai bagian dari sistem pengendalian manajemen merupakan dua hal yang dapat diteliti dalam upaya untuk memberikan penjelasan mengenai kinerja keuangan PT. KAI. Oleh karena itu, terdapat tiga tujuan dalam penelitian ini yaitu untuk mengetahui: (1) hubungan antara struktur sistem pengendalian manajemen dan proses sistem pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan perusahaan secara simultan, (2) hubungan antara struktur sistem pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan perusahaan, dan (3) hubungan antara proses sistem pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan perusahaan.

Metode yang digunakan dalam penelitian ini yaitu *survey-explanatory* dengan menggunakan manajer setiap jenjang manajemen yaitu manajemen puncak, manajemen tingkat menengah, dan manajemen tingkat bawah sebagai responden yang mewakili tiap daerah operasi, dan kinerja keuangan dalam bentuk tingkat kembalikan investasi (ROI) tahun 2006.

Hasil penelitian yang diperoleh adalah sebagai berikut: (1) 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 didalamnya terbagi atas struktur dan proses, (2) secara individu struktur sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan, dan (3) proses sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan.

**Kata kunci:** *Sistem pengendalian manajemen, Struktur sistem pengendalian manajemen, Proses sistem pengendalian manajemen, Kinerja keuangan, Tingkat kembalikan investasi.*

## 1. Pendahuluan

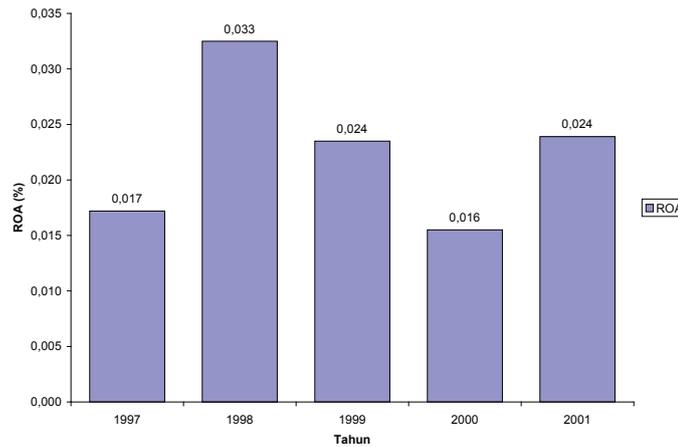
### 1.1. Latar Belakang Masalah

Pada tahun 1998 pertumbuhan ekonomi Indonesia merosot menjadi 13,7 % dari pertumbuhan tahun sebelumnya (Seda: 2002). Kita bisa lihat pada 2002, angka pertumbuhan ekonomi nasional cuma berkisar 3,5 % padahal, banyak kalangan yang menilai bahwa untuk melakukan percepatan pertumbuhan ekonomi, paling tidak dibutuhkan angka pertumbuhan di atas 5%<sup>1</sup>. Semua gambaran tersebut akhirnya menjadi cermin betapa buruknya keadaan perekonomian nasional saat ini. Salah satu akibat yang timbul dari keterpurukan ekonomi Indonesia adalah jatuhnya sejumlah perusahaan baik itu perusahaan swasta maupun BUMN..

Dalam beberapa kurun terakhir semenjak BUMN dibentuk, BUMN secara umum belum menunjukkan kinerja yang menggembirakan. Perolehan laba yang dihasilkan masih sangat rendah. Sebagai contoh, pada tahun 2000 BUMN memiliki total asset sebesar Rp. 861,52 triliun hanya mampu menghasilkan keuntungan sebesar Rp. 13,34 Trilyun, atau dengan tingkat *Return on Assets* (ROA) sebesar 1,55%. Gambar 1.1 menunjukkan bahwa tingkat ROA BUMN Indonesia pada tahun 1997-2001 hanya berkisar antara 1,55% sampai dengan 3,25%.

<sup>1</sup> Tersedia dalam <http://www.wartaekonomi.com>

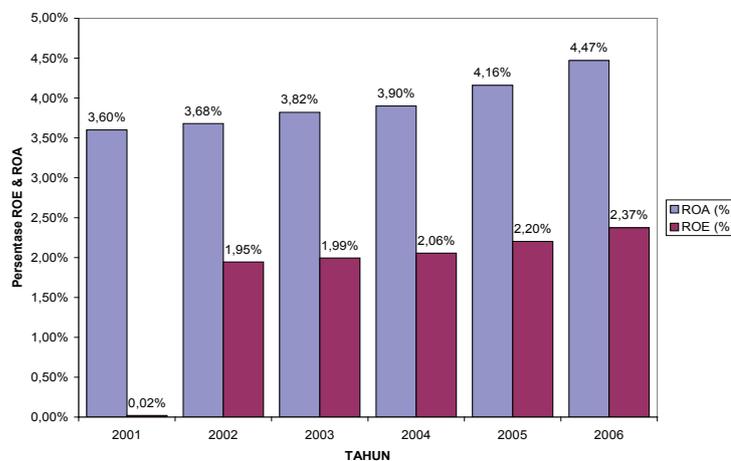
**Gambar 1.1**  
**Return on Asset BUMN selama Tahun 1997-2001**



Sumber : Laporan Perkembangan Kinerja BUMN – Dirjen Pembinaan BUMN, Departemen Keuangan R.I., April 2001. (Diolah kembali).

Jika dilihat dari gambar 1.1 kinerja BUMN secara keseluruhan pada tahun 1997 sampai 2001 masih kurang memuaskan. Namun pada tahun 2002-2006 dari master plan BUMN bahwa kinerja keuangan seluruh BUMN naik cukup signifikan. Jelasnya dilihat dari gambar dibawah ini:

**Gambar 1.2**  
**ROA dan ROE BUMN selama Tahun 2001 - 2006**



Sumber : Kementerian BUMN, (diolah kembali)

Dengan mengamati dan menganalisis kinerja BUMN dari tahun 1997 sampai 2001 dan membandingkannya dengan kinerja BUMN pada tahun 2002 sampai 2006 sudah terlihat adanya peningkatan kinerja BUMN. Namun untuk tetap menjaga peningkatan kinerja BUMN supaya tidak mengalami penurunan lagi seperti tahun-tahun sebelumnya, maka proses pengendalian dengan menerapkan prinsip-prinsip manajemen perlu dioptimalkan.

PT Kereta Api Indonesia (PT. KAI) adalah salah satu BUMN yang bergerak di bidang pelayanan jasa transportasi darat, mulai tahun 1998 perusahaan ini berbentuk PT (Persero). Keberhasilan PT KAI dalam menghasilkan jasanya tidak hanya tergantung pada keunggulan teknologi, sarana dan prasarana maupun dana yang tersedia, melainkan juga tergantung kepada kepercayaan publik terhadap kinerja manajemen yang mempunyai peranan penting untuk menjamin kelangsungan aktivitas bisnis perusahaan sesuai yang diharapkan.

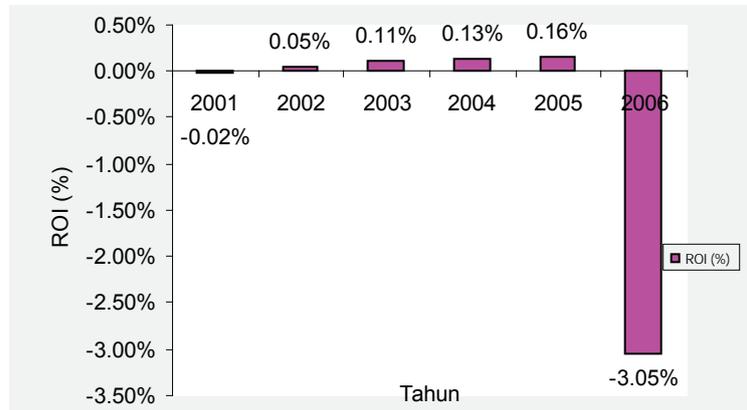
Para pengelola PT KAI harus selalu menerapkan prinsip efektivitas dan efisiensi dalam pengelolaan semua sumber dayanya. Karena itu para pengelola PT KAI seharusnya mampu mengelola perusahaannya dengan mengedepankan prinsip-prinsip pengelolaan yang memiliki pertanggungjawaban kepada *stakeholder*-nya. Apalagi dijamin yang serba cepat, perubahan yang tajam dan radikal, para pengelola BUMN diharapkan mampu mengendalikan perusahaannya dan bisa mengiringi perubahan yang terjadi dilingkungan perusahaan, dan bersaing secara sehat.

Keberhasilan manajemen dalam mengelola perusahaan dapat dilihat dari pencapaian tujuan yang ditetapkan sebelumnya, salah satunya adalah memperoleh laba yang besar. Bagi perusahaan yang berorientasi kepada laba (*profit-oriented*), mendapatkan laba adalah tujuan utama untuk menjamin kelangsungan hidup perusahaan. Keberhasilan perusahaan dapat ditunjukkan oleh ROI yang dicapai perusahaan. Hal ini sesuai dengan pendapat Bambang Riyanto (2001: 325) bahwa "*Return On Investment (ROI)*, menggambarkan kemampuan dari modal yang diinvestasikan dalam keseluruhan aktiva untuk menghasilkan keuntungan netto".

Semakin tinggi ROI perusahaan maka semakin baik keadaan perusahaan. Hal ini termuat dalam pendapat Darsono dan Ashari (2005: 57) bahwa "Semakin tinggi ROI yang dicapai suatu perusahaan menggambarkan keberhasilan perusahaan dalam menghasilkan laba dengan menggunakan modal kerja atau aktiva secara efisien dan efektif". ROI diketahui dengan membagi laba bersih dengan jumlah aktivanya (Munawir, 2004: 335).

Jika dilihat pada gambar 1.3 perolehan laba pada PT. Kereta Api dari tahun 2001 sampai 2006, terlihat masih sangat rendah jika dibandingkan dengan aktiva yang ditanamkan dalam perusahaan.

**Gambar 1.3**  
**ROA PT. Kereta Api selama Tahun 2001 – 2006**



Sumber : Laporan keuangan perusahaan, (diolah kembali)

Untuk mendorong perusahaan mampu bersaing dalam persaingan global yang semakin ketat, pengendalian manajemen merupakan syarat mutlak yang harus dilakukan para manajer profesional. Manajemen modern dalam mendukung pencapaian tujuan perusahaan telah menawarkan konsep yang dikenal sistem pengendalian manajemen (management control system). Sistem pengendalian manajemen merupakan suatu proses dan struktur yang tertata secara sistematis yang digunakan manajemen dalam pengendalian kegiatan agar sasaran dan tujuan yang telah ditetapkan perusahaan tercapai.

Salah satu tujuan setiap perusahaan adalah untuk mendapatkan keuntungan atau laba, beberapa faktor yang mempengaruhinya adalah pendapatan yang diterima, kembalian dari investasi (ROI), dan biaya yang harus dikeluarkan. Dalam memperbesar laba, usaha yang dapat dilakukan oleh perusahaan adalah memperbesar pendapatan, menurunkan biaya, dan memperbesar kembalian investasi (ROI). Untuk memperbesar pendapatan, penurunan biaya, dan memperbesar kembalian investasi (ROI) dapat dilakukan dengan memotivasi para manajer agar dapat melakukan efisiensi dan memberikan penilaian atas peran manajer tersebut dalam setiap pusat pertanggungjawaban tertentu.

Berdasarkan uraian di atas, diidentifikasi permasalahan di PT. KAI yaitu adanya penurunan kinerja keuangan disebabkan oleh faktor eksternal maupun internal. Berdasarkan pengamatan dan hasil survey pendahuluan, dari kedua faktor tersebut faktor internal merupakan faktor yang diduga menjadi faktor penyebab dari makin menurunnya kinerja keuangan. Faktor tersebut diantaranya adalah sistem pengendalian manajemen yang belum berjalan sebagaimana mestinya.

## 1.2. Pengertian Sistem Pengendalian Manajemen

Mulyadi (2001:3-5) menyampaikan bahwa “Sistem pengendalian manajemen pada dasarnya merupakan suatu sistem yang dipergunakan manajemen dalam membangun masa depan organisasi”.

Yoseph A. Maciariello dan Calvin J. Kirby (1994:5) mengatakan bahwa:

*“A management Control System is a set of interrelated communication structures that facilitates the processing of information for the purpose of an organization on a continuous basis”.*

Berdasarkan uraian di atas, secara singkat dapat dikatakan bahwa sistem pengendalian manajemen merupakan suatu sistem yang digunakan oleh para manajer untuk mengarahkan para anggota organisasi agar melaksanakan kegiatan organisasi secara efektif dan efisien sesuai strategi pokok yang telah ditentukan untuk mencapai tujuan yang telah ditetapkan.

### **1.3. Pengertian Kinerja Keuangan**

Menurut Edy Sukarno (2000:111) ”Kinerja adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijaksanaan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi”. Dalam pembahasan ini, kata kinerja dimaksudkan sebagai hasil yang telah dicapai atas segala aktivitas yang dilakukan dalam mendayagunakan sumber-sumber yang tersedia dalam suatu organisasi atau perusahaan, maka kinerja dimaksud adalah kinerja keuangan.

### **1.4. Rasio Return On Investment sebagai Ukuran Kinerja Perusahaan**

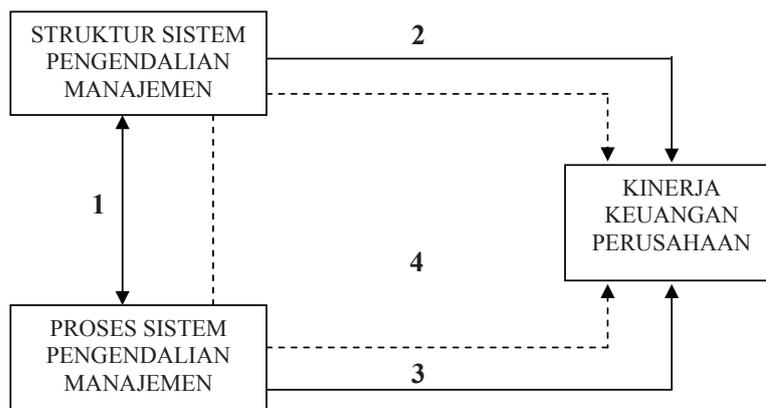
ROI merupakan salah satu bentuk rasio profitabilitas yang dimaksudkan untuk mengukur kemampuan perusahaan dengan keseluruhan dana yang ditanamkan dalam aktiva yang digunakan untuk operasi perusahaan untuk menghasilkan keuntungan. Bambang Riyanto, (2001: 335)“Salah satu rasio dalam profitabilitas adalah Return On Investment (ROI), yang menggambarkan kemampuan dari modal yang diinvestasikan dalam keseluruhan aktiva untuk menghasilkan keuntungan netto”.

ROI yang tinggi menunjukkan efisiensi manajemen aset, yang berarti pula efisiensi manajemen sehingga semakin tinggi ROI maka semakin baik keadaan suatu perusahaan. Hal ini termuat dalam pendapat Darsono dan Ashari (2005: 57) bahwa “Semakin tinggi ROI yang dicapai suatu perusahaan menggambarkan keberhasilan perusahaan dalam menghasilkan laba dengan menggunakan modal kerja atau aktiva secara efisien dan efektif”.

Dari uraian di atas disimpulkan ROI dapat memberikan informasi menyeluruh mengenai efisiensi penggunaan modal, juga dapat memberikan informasi mengenai profitabilitas perusahaan, serta berguna dalam keperluan perencanaan dan kontrol mengenai kebijakan yang diterapkan perusahaan.

Kerangka pemikiran dalam pembahasan ini dapat digambarkan sebagai berikut:

**Gambar 1.4**  
**Kerangka Pemikiran**



## 2. Metode Penelitian

Metode penelitian yang digunakan dalam penelitian adalah pendekatan *survey-explanatory*. Pendekatan survey artinya penelitian ini diadakan untuk memperoleh fakta-fakta, mencari keterangan-keterangan faktual serta berusaha untuk menggambarkan gejala-gejala dari praktek yang sedang berlangsung (M. Nazir, 2006: 65).

Populasi penelitian ini adalah pusat pertanggungjawaban yang ada di 10 DAOP dan 3 DIVRE, dan populasi respondennya adalah seluruh manajer dan karyawan yang ada di 13 DAOP dan DIVRE tersebut. Mengingat populasi dari DAOP dan DIVRE PT. KAI hanya berjumlah 13, maka keseluruhan populasi tersebut dijadikan sampel seluruhnya atau disebut sampel jenuh (*census sampling*). Setiap DAOP dan DIVRE diwakili oleh satu orang manajer dari setiap tingkatan manajemen yaitu manajemen puncak (*top management*), manajemen tingkat menengah (*middle management*), dan manajemen tingkat bawah (*lower management*).

Teknik pengumpulan data dalam mengumpulkan data yang berkaitan dengan masalah penelitian ini, direncanakan menggunakan :

- Kuesioner/daftar pertanyaan yang disebarakan kepada responden penelitian ini.
- Observasi yang dilakukan, untuk mengamati secara lebih spesifik perilaku dari variabel yang sedang diteliti. Observasi juga dilakukan dalam upaya mendapatkan data-data umum lainnya tentang organisasi tersebut.
- Wawancara mendalam dengan pimpinan dan karyawan di lingkungan objek penelitian.

## 3. Hasil Penelitian dan Pembahasan

### 3.1. Deskripsi tentang Struktur Sistem Pengendalian Manajemen PT. KAI

Gambaran struktur sistem pengendalian manajemen berdasarkan dimensi pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi ditunjukkan pada bagian selanjutnya. Gambaran umum dimensi pusat biaya berdasarkan hasil jawaban 39 responden dapat dilihat pada Tabel 3.1.

**Tabel 3-1**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pusat Biaya**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	83	35.47
Sering	96	41.03
Kadang-kadang	39	16.67
Jarang Sekali	16	6.84
Tidak pernah	0	0.00
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan Tabel 3.1 di atas, nampak bahwa sebagian besar responden menjawab ‘sering’, hal ini bisa berarti bahwa di setiap pusat biaya daerah operasi PT. KAI telah memahami pentingnya perencanaan biaya sebagai upaya untuk mewujudkan efektivitas penggunaan biaya.

Pada pusat pendapatan sebagian besar manajer pada pusat pendapatan menjawab ‘selalu’ atas berbagai pertanyaan yang diajukan sebagaimana terlihat pada Tabel 3.2.

**Tabel 3-2**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pusat Pendapatan**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	91	46.67
Sering	87	44.62
Kadang – kadang	12	6.15
Jarang Sekali	5	2.56
Tidak pernah	0	0.00
<b>Jumlah</b>	<b>195</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan jawaban setiap manajer pusat pendapatan dapat diketahui bahwa di setiap daerah operasi telah memiliki perencanaan yang matang atas estimasi pendapatan yang akan diperoleh dalam upaya untuk mencapai maksimalisasi laba dengan melibatkan bagian pemasaran, dan telah dilakukan dilakukan kontrol yang baik atas pendapatan yang diterima, dan nampak telah ada upaya dalam menilai kinerja setiap manajer pusat pendapatan di setiap daerah operasi.

**Tabel 3-3**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pusat Laba**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	101	43.16
Sering	106	45.30
Kadang – kadang	24	10.26
Jarang Sekali	3	1.28
Tidak pernah	0	0.00
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan tabel di atas, dapat diperoleh informasi mengenai karakteristik yang terjadi pada setiap pusat laba di masing-masing daerah operasi, yaitu ada upaya untuk memaksimalkan jumlah laba di setiap periodenya. Dalam perhitungan pendapatan telah menggunakan prinsip pemaduan (*matching*) atas jumlah pendapatan yang akan diterima dengan jumlah biaya yang akan dikeluarkan. Manajer pusat laba selalu mempertanggungjawabkan laba yang dihasilkan setiap periodenya.

**Tabel 3-4**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pusat Investasi**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	112	47.86
Sering	99	42.31
Kadang – kadang	21	8.97
Jarang Sekali	2	0.85
Tidak pernah	0	0.00
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan tabel tersebut, nampak sebagian besar responden menjawab ‘selalu’ atas pertanyaan yang diajukan. Ini berarti secara struktur dari sistem pengendalian manajemen setiap daerah operasi sudah baik. Selanjutnya berdasarkan tabel tersebut, diperoleh beberapa karakteristik dari pusat investasi yaitu telah ada upaya yang baik dalam mengelola investasi yang ditanamkan. Ada kesesuaian atas rencana dan realisasi atas investasi, dan sekaligus membuktikan adanya komitmen yang baik atas kegiatan investasi.

### 3.2. Deskripsi tentang Proses Sistem Pengendalian Manajemen PT. KAI

**Tabel 3-5**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pemograman**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	112	47.86
Sering	99	42.31
Kadang – kadang	21	8.97
Jarang Sekali	2	0.85
Tidak pernah	0	0.00
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan Tabel 3.5 terlihat sebagian besar responden menjawab ‘selalu’. Ini berarti berdasarkan dimensi pemograman terkait dengan proses sistem pengendalian manajemen telah berjalan dengan baik.

**Tabel 3-6**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Penganggaran**

<b>Pernyataan</b>	<b>Jumlah Skor</b>	<b>Persentase</b>
Selalu	140	44.87
Sering	148	47.44
Kadang – kadang	17	5.45
Jarang Sekali	6	1.92
Tidak pernah	1	0.32
<b>Jumlah</b>	<b>312</b>	<b>100.00</b>

Sumber: Hasil pengolahan data

Berdasarkan Tabel 3.6 terlihat sebagian besar responden menjawab ‘sering’. Hal ini menandakan aspek penganggaran dalam proses pengendalian manajemen sudah dilakukan dengan baik. Ini berarti telah ada upaya yang baik dari manajemen dalam upaya untuk melakukan proses pengendalian atas kegiatan, orang, dan sumber daya yang dibutuhkan.

**Tabel 3-7**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Pelaksanaan dan Pengukuran**

Pernyataan	Jumlah Skor	Persentase
Selalu	0	0.00
Sering	0	0.00
Kadang – kadang	91	38.89
Jarang Sekali	106	45.30
Tidak pernah	37	15.81
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

Tabel 3.7 memperlihatkan bahwa sebagian besar responden menjawab ‘jarang sekali’. Ini berarti dalam hal pelaksanaan dan pengukuran proses pengendalian manajemen belum optimal.

**Tabel 3-8**  
**Perhitungan Skor Jawaban 39 Responden**  
**Berdasarkan Dimensi Analisis dan Pelaporan**

Pernyataan	Jumlah Skor	Persentase
Selalu	0	0.00
Sering	0	0.00
Kadang – kadang	103	44.02
Jarang Sekali	117	50.00
Tidak pernah	14	5.98
<b>Jumlah</b>	<b>234</b>	<b>100.00</b>

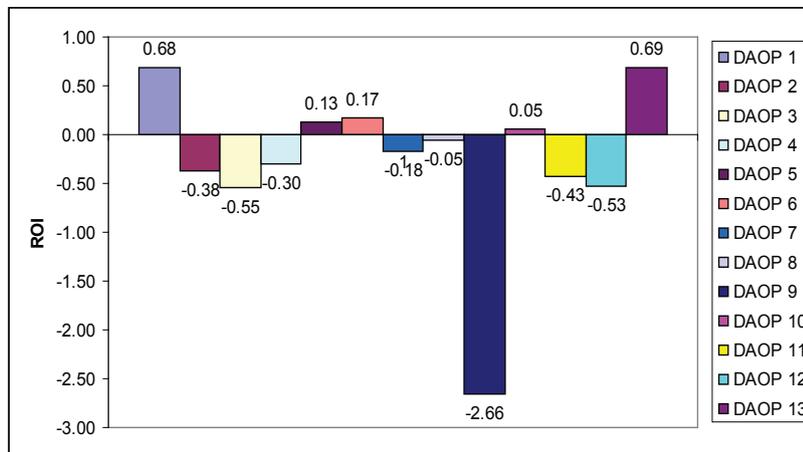
Sumber: Hasil pengolahan data

Tabel 3.8 menunjukkan sebagian besar responden menjawab ‘jarang sekali’. Hal ini mengindikasikan kegiatan analisis dan pelaporan yang merupakan bagian dari proses pengendalian manajemen belum optimal.

### 3.3. Deskripsi tentang Kinerja Keuangan Daerah Operasi PT. KAI

Kinerja keuangan merupakan gambaran secara menyeluruh tentang pengelolaan perusahaan dalam suatu periode. Kinerja keuangan yang makin baik dan cenderung meningkat menggambarkan manajemen telah berhasil dalam mengelola perusahaan melalui pemanfaatan berbagai sumber daya yang diberikan oleh pemilik perusahaan. Gambar 3.1 memperlihatkan kinerja keuangan perusahaan setiap daerah operasi ditinjau dari ROI yang diperoleh dalam tahun 2006.

**Gambar 3.1.**  
**ROI setiap Daerah Operasi Tahun 2006**



(Sumber: Hasil pengolahan data)

Berdasarkan gambar tersebut, nampak dari 13 daerah operasi terdapat 8 daerah operasi memperoleh ROI negatif. Ini menunjukkan rata-rata pengelolaan atas sejumlah investasi yang ditanamkan di setiap daerah operasi masih belum dapat dikelola secara efektif dan efisien, dan menunjukkan kinerja manajemen yang kurang baik.

### 3.4. Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini dimaksudkan untuk menguji hubungan variabel struktur sistem pengendalian manajemen ( $X_1$ ) dan proses sistem pengendalian manajemen ( $X_2$ ) terhadap variabel kinerja keuangan di PT. KAI. Berdasarkan hasil perhitungan diketahui nilai  $X^2$  sebesar 24,154, sedangkan nilai  $X^2$  tabel dengan tingkat kesalahan alpha 5% dengan  $k = 3$  adalah 5,991. Dengan demikian dapat ditarik kesimpulan pengujian hipotesis bahwa  $H_0$  ditolak sebab  $X^2$  hitung  $>$   $X^2$  tabel, artinya hipotesis “Struktur Sistem Pengendalian Manajemen dan Proses Sistem Pengendalian Manajemen Secara Simultan Memiliki Hubungan Positif dengan Kinerja Keuangan Perusahaan”, dapat diterima.

Selanjutnya secara individu, pengujian hipotesis dilakukan dengan menggunakan nilai Z. Untuk memperoleh nilai Z terlebih dahulu dihitung koefisien korelasi Kendall Tau. Berdasarkan hasil perhitungan diperoleh hasil nilai koefisien korelasi variabel struktur pengendalian manajemen dan proses pengendalian manajemen terhadap kinerja keuangan masing – masing sebesar 0,588 dan 0,693.

Selanjutnya berdasarkan nilai korelasi yang diperoleh, nilai z-score untuk masing – masing variabel dihitung sebagai berikut:

$$Z = \frac{\hat{\tau}}{\sqrt{\text{var}(\tau)}} = \frac{\hat{\tau}}{\sqrt{\frac{2(2n+5)}{9n(n+1)}}}$$

$$Z_1 = \frac{0,673}{\sqrt{\frac{2((2 \times 19)+5)}{9 \times 19(19+1)}}} = \frac{0,673}{0,157} = 4,287$$

Dengan cara yang sama diperoleh nilai  $Z_2$  sebesar 4,809. Sementara itu nilai  $Z$ -tabel berdasarkan tingkat kesalahan  $\alpha$  ( $\square$ ) 5% sebesar 1,960. Hasil perbandingan antara nilai  $Z_1$  dan  $Z_2$  dengan  $Z$  tabel nampak nilai  $Z_1, Z_2 > Z$  tabel. Dengan demikian diperoleh informasi hipotesis nol ( $H_0$ ) ditolak, artinya terdapat hubungan positif antara variabel struktur pengendalian manajemen, proses pengendalian manajemen terhadap kinerja keuangan.

### **3.5. Hubungan Secara Simultan antara Struktur dan Proses Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Keuangan**

Hasil pengujian hipotesis diperoleh hasil bahwa secara simultan variabel struktur dan proses sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan perusahaan dengan nilai korelasi sebesar 0,929 artinya memiliki hubungan yang sangat kuat. Dengan demikian perubahan dalam variabel kinerja keuangan yang disebabkan oleh variabel struktur dan proses pengendalian manajemen secara bersama-sama sebesar 86,30%.

Menurut Mulyadi (2001:6) struktur dan proses merupakan dua hal yang membangun sistem pengendalian manajemen. Sistem pengendalian manajemen menyediakan struktur yang memungkinkan proses perencanaan dan implementasi rencana dapat dijalankan. Sistem pengendalian manajemen juga menyediakan berbagai sistem untuk melaksanakan proses perencanaan dan implementasi rencana. Melalui sistem pengendalian manajemen, keseluruhan kegiatan utama untuk menjadikan perusahaan sebagai institusi pencipta kekayaan dapat dilaksanakan secara terstruktur, terkoordinasi, terjadwal, dan terpadu, sehingga menjanjikan tercapainya tujuan perusahaan dan bertambahnya kekayaan dalam jumlah yang memadai.

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa sebagai sistem, struktur dan proses sistem pengendalian manajemen keduanya saling berinteraksi, dimana ketercapaian tujuan organisasi untuk menciptakan kekayaan sangat ditentukan oleh keduanya.

### **3.6. Hubungan Struktur Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Keuangan**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis diperoleh informasi bahwa struktur pengendalian manajemen memiliki hubungan yang kuat dengan kinerja keuangan. Selanjutnya dari nilai koefisien korelasi yang diperoleh dapat diketahui keberagaman variabel kinerja keuangan setiap daerah operasi di PT. KAI melalui nilai ROI ditentukan oleh struktur pengendalian manajemen sebesar 34,57% ( $0,588^2 \times 100\%$ ). Hal ini mengindikasikan kinerja keuangan setiap periode salah satunya ditentukan oleh struktur pengendalian manajemen.

Struktur pengendalian manajemen menggambarkan garis dan tanggung jawab mengenai pengelolaan perusahaan. Secara teoritis struktur pengendalian manajemen yang baik adalah struktur pengendalian yang menggambarkan secara jelas peran dan tanggung jawab sebuah organisasi. Bila melihat struktur organisasi di PT. KAI hal-hal tersebut sudah terlihat dengan baik dimana struktur organisasi yang ada menggambarkan kejelasan fungsi, pembagian tugas atas keempat pusat pertanggungjawaban yaitu pusat biaya, pusat pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi.

Struktur yang tepat atas struktur pengendalian manajemen sebuah perusahaan, pada akhirnya akan berkontribusi pada capaian kinerja keuangan. Hal ini disebabkan dalam struktur pengendalian manajemen terdiri dari empat pusat pertanggungjawaban yaitu pusat biaya, pusat

pendapatan, pusat laba, dan pusat investasi. Secara jelas Suadi (1995:10) menjelaskan pusat biaya merupakan pusat tanggung jawab dimana input diukur, sedangkan *output* tidak diukur dengan satuan uang. Dengan demikian dalam pusat biaya dapat terlihat secara jelas efektivitas dan efisiensi pengelolaan dana. Bila biaya dapat diperlakukan secara efektif dan efisien, maka akan turut berkontribusi pada jumlah laba yang diperoleh.

Selain pusat biaya, terdapat pusat pendapatan dimana yang menjadi tanggung jawab utama manajer pusat pendapatan adalah memaksimalkan pendapatan. Maksimalisasi pendapatan merupakan bentuk seberapa efektif manajemen menggunakan sumber daya yang digunakan untuk menghasilkan laba bagi perusahaan. Bila pendapatan yang diperoleh setiap periodenya dapat dioptimalkan maka hal ini akan berkontribusi terhadap perolehan laba begitu juga terhadap ROI.

Pusat laba bertanggung jawab terhadap upaya-upaya yang dapat dilakukan dalam rangka memperoleh laba yang optimal. Dengan demikian terjadinya peningkatan atau penurunan laba secara langsung turut berkontribusi pada nilai ROI.

Pusat investasi menggambarkan tanggung jawab manajer investasi dalam upaya pemanfaatan investasi yang ditanamkan dalam upaya menghasilkan laba secara optimal. Bila investasi yang ditanamkan dapat dimanfaatkan sebaik – baiknya, sudah pasti akan berkontribusi pada jumlah laba dan ROI yang akan diperoleh. Bila melihat kondisi yang terjadi di setiap daerah operasi mengenai keempat pusat pertanggungjawaban tersebut, dapat disimpulkan secara struktur masalah pengendalian manajemen tidak terlalu begitu lemah, artinya secara empirik manajemen di PT. KAI dilihat dari strukturnya sudah memadai dan seharusnya menjadi katalisator pencapaian laba yang optimal.

### **3.7. Hubungan Proses Pengendalian Manajemen dengan Kinerja Keuangan**

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis diperoleh informasi bahwa proses pengendalian manajemen memiliki hubungan yang kuat dengan kinerja keuangan. Selanjutnya dari nilai koefisien korelasi yang diperoleh dapat diketahui keberagaman variabel kinerja keuangan setiap daerah operasi di PT. KAI melalui nilai ROI ditentukan oleh proses pengendalian manajemen sebesar 48,02% ( $0,693^2 \times 100\%$ ). Hal ini mengindikasikan kinerja keuangan setiap periode salah satunya ditentukan oleh proses pengendalian manajemen.

Proses sistem pengendalian manajemen 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*). Pemograman diartikan sebagai proses penyusunan program organisasi yang akan dilaksanakan dan menetapkan jumlah sumber daya yang dialokasikan kepada masing-masing program tersebut. Dengan demikian pemograman yang tepat akan berdampak pada pengelolaan sumber daya perusahaan secara efektif dan efisien. Efektivitas dan efisiensi perusahaan yang baik menunjukkan perolehan laba secara optimal yang juga berarti ROI dapat diperoleh secara optimal. Sesuai dengan hasil penelitian atas sejumlah responden, pemograman yang dilakukan setiap daerah operasi di PT. KAI sudah baik.

Hal kedua dalam proses pengendalian manajemen yaitu penganggaran. Anthony and Recce (1999:859) menyampaikan bahwa penyusunan anggaran merupakan kegiatan yang berhubungan dengan pengintegrasian program-program yang sebelumnya bersifat individual ke dalam pusat-pusat pertanggungjawaban. Produk akhir dari proses ini adalah sejumlah biaya, pendapatan, laba, dan penghasilan yang diharapkan dapat direalisasikan dalam satu periode anggaran. Dengan demikian bila proses penganggaran berlangsung baik, maka penafsiran tentang biaya pendapatan, laba, dan penghasilan yang diharapkan dapat tercapai dengan baik.

Setelah penetapan program dan penganggaran, tahapan selanjutnya adalah pelaksanaan dan pengukuran. Pelaksanaan merupakan implementasi antara rencana dalam bentuk kegiatan maupun biaya. Bila manajemen menginginkan ada kesesuaian antara rencana dengan realisasi, salah satu syarat yang harus dipenuhi adalah konsistensi pelaksanaan dengan rencana baik program maupun penganggaran. Artinya kedua hal tersebut harus dapat dipedomani dalam melaksanakan kegiatan, bila tidak maka akan terjadi penyimpangan. Sementara itu pengukuran berhubungan dengan penilaian dan pengendalian kegiatan berdasarkan program dan anggaran yang ditetapkan. Terkait dengan pelaksanaan dan pengukuran di setiap daerah operasi PT.KAI, hasil jawaban responden menyatakan bahwa kegiatan pelaksanaan dan pengukuran belum optimal, bisa jadi hal ini yang menyebabkan ketercapaian ROI pada periode tersebut sebagian besar adalah negatif. Atau dengan kata lain diperolehnya ROI negatif merupakan cerminan ada pelaksanaan yang menyimpang dari seharusnya.

Hal terakhir dalam proses pengendalian manajemen adalah analisa dan pelaporan. Hasil jawaban responden mengenai hal ini adalah 'jarang sekali'. Ini berarti kegiatan yang berhubungan dengan proses analisa dan pelaporan belum terlaksana dengan baik. Kegiatan analisis dan pelaporan terkait dengan berbagai evaluasi atas kegiatan selama berlangsung maupun akhir kegiatan. Apabila hal ini tidak berjalan maka kedua kegiatan sebelumnya berupa pemograman, penganggaran di tahun mendatang menjadi tidak sesuai relevan sebab kegiatan ini merupakan kegiatan untuk menilai kemajuan ketiga kegiatan sebelumnya.

## **4. Simpulan dan Rekomendasi**

### **4.1. Simpulan**

Berdasarkan hasil penelitian dan pembahasan seperti yang diuraikan di atas maka diperoleh beberapa kesimpulan sebagai berikut:

1. Berdasarkan hasil analisa atas jawaban responden, struktur pengendalian manajemen setiap daerah operasi PT. KAI telah memadai, akan tetapi proses pengendalian manajemen dikatakan belum memadai hal ini disebabkan terdapat aspek pelaksanaan dan pengukuran serta analisa dan pelaporan yang belum berjalan sebagaimana mestinya. Ini berarti masih terdapat kelemahan sistem pengendalian manajemen terutama dalam hal proses pengendalian manajemen.
2. Berdasarkan hasil perhitungan statistik, diperoleh informasi secara simultan variabel struktur dan proses pengendalian manajemen memiliki hubungan positif dengan kinerja keuangan. Dengan demikian perubahan kinerja keuangan disebabkan oleh kedua variabel tersebut secara bersama-sama.

3. Berdasarkan hasil perhitungan statistik, diperoleh informasi variabel struktur pengendalian manajemen memiliki hubungan yang kuat dengan kinerja keuangan. Dengan demikian perubahan kinerja keuangan setidaknya ditentukan oleh struktur pengendalian manajemen.
4. Selain variabel struktur pengendalian manajemen, hasil perhitungan statistik juga menunjukkan terdapat hubungan yang kuat antara proses pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan. Dengan demikian proses pengendalian manajemen merupakan variabel yang menyebabkan perubahan dalam kinerja keuangan.

#### **4.2. Rekomendasi**

Berdasarkan kesimpulan, hasil penelitian dan pembahasan maka dapat uraikan rekomendasi sebagai berikut:

1. Adanya temuan mengenai proses pengendalian manajemen yang berhubungan dengan pelaksanaan dan pengukuran serta analisa dan pelaporan, maka sebaiknya manajemen PT. KAI segera mengambil langkah – langkah stratejik untuk memperbaiki hal tersebut, dengan cara mengaktifkan peran pimpinan puncak untuk lebih berperan aktif pada level manajemen menengah dan bawah sebagai pelaksana kebijakan manajemen puncak.
2. Adanya temuan hubungan yang kuat antara variabel struktur pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan, maka sebaiknya pimpinan manajemen puncak, menengah, dan atas untuk senantiasa melakukan koordinasi antar pimpinan sebab secara struktural dalam lingkungan sistem pengendalian manajemen, keempat pusat pertanggungjawaban tersebut dalam pelaksanaannya saling melengkapi dan dapat berjalan dengan baik bila ada kesepahaman diantara pusat pertanggung jawaban tersebut dalam upaya mencapai ROI secara lebih baik.
3. Adanya temuan hubungan yang kuat antara variabel proses pengendalian manajemen dengan kinerja keuangan, dan hasil analisis atas aspek pelaksanaan dan pengukuran serta analisa dan pelaporan yang belum berjalan sebagaimana mestinya, maka sebaiknya manajemen PT. KAI segera memperbaiki hal tersebut dengan cara mengoptimalkan peran manajer dari berbagai level untuk saling mengawasi dan mengingatkan satu sama lainnya sebagai kontrol dalam pelaksanaan aspek tersebut secara lebih baik, dan bila hal tersebut belum teratasi dapat dilakukan rotasi jabatan.
4. Bagi peneliti selanjutnya, dapat dilakukan penelitian serupa dengan memasukkan unsur keputusan manajerial sebagai variabel akibat setelah adanya struktur dan proses sistem pengendalian yang diterapkan di perusahaan.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, Robert N., and Dearden, John, and Bedford, Norton M. (1992). *Sistem Pengendalian Manajemen (Management Control System)*. Jakarta Erlangga.
- Anthony, Robert N., and Govindarajan. J. (1995). *Management Control System*. Prentice Hall inc, New Delhi India.
- Charles T. Horngren. (1984). *Introduction to Management Accounting*. New Jersey Prentice-Hall Inc. Englewood Clifts
- Frans Seda. (2002). *Krisis Moneter Indonesia*. In Jurnal Ekonomi Rakyat. Tersedia di <http://www.ekonomirakyat.org>
- Harun Al Rasyid. (1997). *Statistika Sosial*. Modul Bahan Kuliah pasa PPS UNPAD, Bandung.
- Hendry Simamora. (2000). *Akuntansi – Basis Pengambilan Keputusan Bisnis*. Jakarta, Salemba Empat.
- Husein Umar. (1999). *Metodologi Penelitian Aplikasi dalam Pemasaran*. Jakarta, Gramedia Pustaka Utama.
- Maciariello A., Joseph and Kirby J. Calvin. (1994). *Management Control Systems*. Prentice Hall inc., Englewood, New Jersey.
- Mamduh M. Hanafi dan Abdul Halim. (2003). *Analisis Laporan Keuangan*. Yogyakarta : UPP AMP YKPN
- Mulyadi dan Johnny Setiawan, (2001). *Sistem Perencanaan dan PengendalianManajemen*, Jakarta, Salemba Empat.
- Mulyadi. (1993). *Akuntansi Manajemen*. Yogjakarta, STIE YKPN.
- Munawir. (1993). *Analisis Laporan Keuangan*. Yogyakarta, BPFE.
- Sugiyono. (2004). *Metode Penelitian Bisnis*. Bandung, Alfabeta.
- Supriyono. (1992). *Akuntansi Manajemen I – II*. Badan Penerbit Fakultas Ekonomi, Yogyakarta, UGM.