

Human Capital dan Kinerja UKM: Peranan Praktik Akuntansi Manajemen sebagai Pemediasi

Dyna Rachmawati¹

Felyta Tamara²

^{1,2}Fakultas Bisnis Universitas Katolik Widya Mandala Surabaya, Indonesia

*Correspondences : dyna@ukwms.ac.id

ABSTRAK

Penelitian bertujuan menguji peranan Praktik Akuntansi Manajemen (PAM) sebagai mediator dalam hubungan antara human capital dan kinerja UKM. Populasi penelitian adalah UKM di propinsi Jawa Timur, teknik sampel menggunakan metode convenience sampling. Metode pengumpulan data menggunakan e-survey melalui media sosial Whatapss dan Line karena paling populer di Indonesia. Data yang berhasil dikumpulkan sebanyak 108 UKM. Pengujian hipotesis menggunakan partial least square – structural equation modeling (PLS-SEM). Hasil pengujian menunjukkan human capital berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja UKM, PAM berpengaruh signifikan dan positif terhadap kinerja UKM, dan PAM mempunyai peranan sebagai pemediasi secara parsial antara PAM dengan kinerja UKM. Hasil penelitian mempunyai implikasi teoritis yaitu human capital merupakan variabel anteseden yang mempengaruhi penggunaan PAM dan PAM mempunyai peranan sebagai pemediasi secara parsial. Sedangkan implikasi praktisnya adalah human capital dalam konteks pemilik UKM mempunyai peranan penting bagi kelangsungan hidup UKM pada masa pandemi. Dan penggunaan PAM akan membantu UKM untuk dapat mempertahankan keberlangsungan hidupnya.

Kata Kunci: *Human Capital*; Praktik Akuntansi Manajemen; Kinerja UKM

Human Capital and Small Medium Enterprises' Performance: The Role of Management Accounting Practices as Mediating

ABSTRACT

This study aims to examine the role of Management Accounting Practice (PAM) as a mediator in the relationship between human capital and SME performance. The study population is SMEs in the province of East Java, the sample technique using convenience sampling method. The data collection method uses e-survey via Whatapss and Line social media because it is the most popular in Indonesia. The data that was collected was 108 SMEs. Hypothesis testing uses partial least squares – structural equation modeling (PLS-SEM). The test results show that human capital has a significant and positive effect on SME performance, PAM has a significant and positive effect on SME performance, and PAM has a role as a partial mediation between PAM and SME performance. The research results have theoretical implications, namely human capital is an antecedent variable that influences the use of PAM and PAM has a role as a partial mediation. Meanwhile, the practical implication is that human capital in the context of SME owners has an important role for the survival of SMEs during a pandemic. And the use of PAM will help SMEs to be able to maintain their viability.

Keywords: *Human Capital*; Management Accounting Practices; Smes' Performance

Artikel dapat diakses : <https://ojs.unud.ac.id/index.php/Akuntansi/index>



e-ISSN 2302-8556

Vol. 32 No. 12
Denpasar, 26 Desember 2022
Hal. 3704-3719

DOI:
[10.24843/EJA.2022.v32.i12.p16](https://doi.org/10.24843/EJA.2022.v32.i12.p16)

PENGUTIPAN:
Rachmawati, D., & Tamara, F.
(2022). *Human Capital dan Kinerja UKM: Peranan Praktik Akuntansi Manajemen sebagai Pemediasi*. *E-Jurnal Akuntansi*, 32(12), 3704-3719

RIWAYAT ARTIKEL:

Artikel Masuk:
17 Juni 2022
Artikel Diterima:
2 Desember 2022

PENDAHULUAN

Pandemi covid-19 mempengaruhi perekonomian di Indonesia. Berbagai sektor mengalami penurunan omset karena adanya pemberlakuan pembatasan sosial berskala besar (PSBB) oleh pemerintah. Usaha kecil menengah (UKM) merupakan sektor yang mengalami penurunan omset, terutama pada industri akomodasi dan makanan minuman sebesar 35,99%. UKM perdagangan besar dan eceran seperti reparasi dan perawatan mobil sebanyak 25,33%, dan industri pengolahan sebanyak 17,83% (Novika, 2020).

UKM yang mengalami penurunan omset secara terus menerus menunjukkan daya saingnya rendah. Salah satu penyebab lemahnya daya saing UKM adalah kinerja pelaku UKM (Fernanda & Sagoro, 2016). Pelaku UKM biasanya mempunyai tingkatan pendidikan rendah. Hal ini mempengaruhi pola pikir pelaku UKM dalam mengelola usahanya. Biasanya pengelolaan UKM dilakukan secara sederhana. Minimnya pengetahuan juga mempengaruhi keinginan pelaku UKM dalam membesarkan usahanya. Tingkat pendidikan, pengetahuan dan keterampilan pelaku (pemilik) usaha merupakan kunci kemampuan UKM untuk bertahan. Oleh karena itu, pelaku UKM merupakan human capital pada UKM (Nakhata, 2007).

Pemilik UKM sebagai *human capital* yang dimiliki UKM memegang peranan penting dalam setiap kegiatan pengelolaan UKM. Pemilik UKM merupakan pengendali tunggal dalam perusahaan. Pemilik UKM merupakan penentu strategi bisnis dan proses bisnis, dan tidak ada standar distribusi kepemimpinan, sehingga karakteristik pemilik UKM menjadi faktor penting dalam meningkatkan kinerja UKM (Ismanto & Irawan, 2018). Upaya peningkatan kinerja UKM ditentukan oleh manajemen yang dilakukan oleh pemilik UKM. Manajemen UKM dapat dilakukan secara sederhana atau modern, tergantung pada tingkatan kompetensi dan kapabilitas pemiliknya. Manajemen UKM biasanya dalam bentuk perencanaan produksi, pengendalian biaya, dan sebagainya. Perencanaan dan pengendalian biaya merupakan metode akuntansi manajemen. Praktik akuntansi manajemen (PAM) adalah metode akuntansi manajemen yang dapat mendukung pengambilan keputusan bisnis.

Abdel-kader & Luther (2008) membagi PAM menjadi empat tahapan, yaitu: pertama, penentuan biaya dan pengendalian keuangan. PAM tahap 1 ini menekankan pada penentuan biaya produksi dan pengendalian biaya. Metode yang digunakan pada tahapan ini meliputi: penentuan biaya produksi dengan *full costing*, biaya standar, dan penentuan harga jual. Tahapan ini menekankan ukuran kinerja dalam bentuk peningkatan omset dan penurunan biaya produksi. Kedua adalah informasi untuk perencanaan dan pengendalian manajemen. PAM tahap 2 meliputi PAM tahap 1 ditambah dengan perencanaan keuangan. Pada tahapan ini, perencanaan keuangan dalam bentuk manajemen persediaan dengan metode *economic order quantity* (EOQ) dan anggaran akan menjadi dasar tolak ukur kinerja. Tolak ukur kinerjanya adalah pencapaian atau realisasi anggaran. Ketiga adalah pengurangan pemborosan dalam sumber daya bisnis. PAM tahap 3 meliputi PAM tahap 2 ditambah dengan upaya manajemen untuk mengurangi pemborosan sumber daya. Upaya untuk mengurangi pemborosan dilakukan dengan menerapkan *lean manufacturing*, konsep *kanban* dan *just in time* (JIT), dan sebagainya. Keempat adalah penciptaan nilai melalui penggunaan

sumber daya yang efektif. PAM tahap 4 meliputi PAM tahap 3 ditambah dengan penciptaan nilai melalui penggunaan sumber daya efektif. Pada tahapan ini muncul berbagai metode dari konsep modern seperti: implementasi biaya kualitas, *environmental management accounting* (EMA), *activity based management* (ABM), *kaizen costing*, dan sebagainya.

PAM tahap 1 dan 2 mempunyai orientasi pada pengendalian biaya dan keuangan biasanya disebut dengan PAM tradisional. PAM tradisional diterapkan pada era sebelum 1990-an. Investasi organisasi usaha cenderung pada aset berwujud seperti: mesin, pendirian pabrik dan sebagainya. Ini mendorong pelaku usaha untuk meningkatkan volume produksi sehingga dapat menurunkan biaya tetap per unit. Sedangkan, PAM tahap 3 dan tahap 4 mempunyai orientasi pada pengendalian non keuangan atau biasanya disebut dengan PAM kontemporer. PAM kontemporer ini diterapkan pada era setelah tahun 1990-an. Pada era ini, investasi pada organisasi usaha cenderung pada aset tidak berwujud seperti inovasi, kreativitas dan sebagainya yang pengukuran efektivitasnya sulit dihitung dalam jangka pendek. Kreativitas dan inovasi menjadi keharusan karena tuntutan konsumen (Prihastiwi & Sholihin, 2018). Upaya pemenuhan kebutuhan konsumen ini mendorong terjadinya inovasi dalam menjalankan usaha.

Inovasi merupakan kata kunci pada organisasi usaha untuk dapat bertahan. Demikian juga UKM, UKM berupaya melakukan inovasi baik produk maupun proses untuk dapat meningkatkan layanan kepada konsumen. Inovasi ini dapat diperoleh pelaku UKM melalui penggunaan PAM. Metode-metode akuntansi manajemen dalam PAM seperti analisis biaya dapat memberikan pemahaman mendalam mengenai struktur biaya usaha UKM. UKM yang mempunyai struktur biaya tetap harus berupaya untuk mencapai *economies of scale*. Atau UKM tersebut harus melakukan inovasi dengan mengubah biaya tetap menjadi biaya variabel. Contoh lain, metode kanban dapat diterapkan oleh pelaku UKM untuk menghemat biaya persediaan. Penggunaan PAM dapat membantu UKM dalam mengambil keputusan bisnis secara tepat.

Penelitian-penelitian terdahulu telah membuktikan pengaruh PAM terhadap kinerja UKM. Subramaniam *et al.* (2011) dan Ahmad & Zabri (2015) membuktikan bahwa PAM mampu meningkatkan kinerja UKM. Ini mengindikasikan bahwa PAM dapat memberikan dukungan penyediaan informasi bagi pelaku UKM sebagai *human capital* untuk mengambil keputusan secara tepat.

Penelitian Tayles *et al.* (2007) menunjukkan hubungan antara komponen *human capital* terhadap praktik akuntansi manajemen. Penelitian tersebut menunjukkan bahwa *human capital* mempengaruhi beberapa aspek akuntansi manajemen, terutama cenderung melibatkan penggunaan *value-based* dan campuran pengukuran keuangan dan non keuangan. Gaya kontrol mereka berisi "bisnis" daripada penekanan anggaran, dengan beberapa pendekatan peramalan ulang dan desentralisasi yang terkait dengan model di luar anggaran, terutama di perusahaan dengan *human capital* yang tinggi. Penelitian (Kaushalya & Kehelwalatenna (2017) menunjukkan hubungan positif antara *human capital* dan kinerja perusahaan, serta hubungan positif antara PAM dan kinerja perusahaan. Sedangkan, Toorchi *et al.* (2015) mengusulkan kerangka konseptual baru atas

penelitian *human capital* terhadap praktik akuntansi manajemen. Penelitian tersebut bertujuan untuk memeriksa apakah perusahaan dengan tingkat *human capital* yang lebih tinggi lebih cenderung menempatkan kepentingan pada pendekatan akuntansi manajemen yang lebih kontemporer. Premis "cocok sebagai mediasi" teori kontinjensi dipinjam untuk mengeksplorasi hubungan potensial antara tingkat *human capital* dan penggunaan perspektif akuntansi manajemen tertentu dalam hal pengukuran kinerja dan teknik pengendalian anggaran. Model ini membawa wawasan yang lebih berguna dalam menghubungkan *human capital* ke PAM dan teknik-teknik yang cenderung ke arah pendekatan berorientasi strategis.

Penelitian ini akan menguji secara empiris sebagian dari model konseptual yang diusulkan oleh Toorchi *et al.* (2015). Pengujian empiris pada penelitian ini menggunakan UKM. Sektor ini mempunyai peranan penting bagi perekonomian Indonesia. Penelitian ini bertujuan untuk menunjukkan hubungan antara *human capital*, PAM, dan kinerja UKM. Penelitian ini memberikan wawasan dan bukti empiris tentang cara UKM mengadopsi praktik akuntansi manajemen yang sesuai, untuk diselaraskan dengan tingkat *human capital* di perusahaan, dengan tujuan akhir memanfaatkan sepenuhnya sumber daya tersebut untuk meningkatkan kinerja UKM.

Human capital merupakan *defined circumstances* yang menentukan efektivitas kegiatan operasional UKM. Pena (2002) menyatakan bahwa *human capital* yang meliputi tingkatan pendidikan, kompetensi, kapabilitas, gaya kepemimpinan, serta keahlian atau kepakaran pemilik UKM merupakan modal dasar bagi UKM untuk dapat mempertahankan dan mengembangkan usahanya.

Pengetahuan dan gaya kepemimpinan pemilik penting dalam menciptakan lingkungan komunikasi yang lebih baik dengan karyawan, yang secara bersamaan mengembangkan budaya positif dan prestasi UKM yang tinggi (Zalesna, 2012). Pemilik UKM harus membekali dirinya dengan kualifikasi pendidikan, pengalaman masa lalu, dan keterampilan manajerial untuk dapat mengelola usahanya terutama pada masa pandemi covid-19. Kendala-kendala yang dihadapi oleh UKM harus dikelola sehingga memberikan peluang usaha. Ini akan membantu UKM untuk mampu bertahan bahkan mampu mengembangkan usahanya.

Tayles *et al.* (2007) menunjukkan bahwa *human capital* berpengaruh positif pada kinerja. Hasil penelitian ini didukung oleh Lv & Han (2015) menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif yang signifikan antara *human capital* dan kinerja.

H₁: *Human capital* berpengaruh positif terhadap kinerja UKM.

Human capital merupakan *defined circumstances* yang menentukan *specific aspect* yaitu implementasi PAM dalam UKM. *Human capital* berperan penting dalam penerapan PAM pada UKM. Pemilik sebagai *human capital* pada UKM memiliki wewenang dan tanggung jawab dalam pengambilan keputusan terkait operasi perusahaan termasuk keputusan terkait apakah UKM akan menerapkan PAM atau tidak dan PAM macam apa yang akan diterapkan dalam UKM. Secara konsep, PAM merupakan metode-metode akuntansi manajemen yang digunakan untuk mendukung pengambilan keputusan. Seiring dengan perkembangan teknologi, metode-metode akuntansi manajemen mengalami evolusi mulanya

hanya berfokus pada penentuan biaya produksi saja, kemudian mengalami perubahan sampai dengan analisis yang berfokus pada penciptaan nilai tambah bagi konsumen. Penggunaan PAM dalam UKM dipengaruhi oleh pemilik atau pelaku UKM.

Oleh karena itu, pemilik perlu memiliki pengetahuan dan ketrampilan yang memadai untuk dapat menerapkan PAM dalam mengelola bisnisnya. Misalnya, penyusunan anggaran yang dilakukan secara rutin. Anggaran ini dapat menjadi pedoman bagi UKM untuk menjalankan kegiatan operasionalnya. Realisasi atau ketercapaian anggaran akan menjadi *feedback* bagi UKM. Ini dapat menjadi masukan agar UKM dapat melakukan perbaikan atas hasil evaluasinya. Oleh karena itu, implementasi PAM pada UKM ditentukan oleh pemilik atau *human capital*. Semakin tinggi *human capital*, maka semakin tinggi tingkat penerapan PAM pada UKM.

Novas *et al.* (2017) melaporkan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan secara statistik antara *human capital* dengan PAM. Argumen ini selanjutnya diperkuat oleh Tayles *et al.* (2007) ketika mereka mendukung hipotesis bahwa *human capital* mendukung pengembangan Praktik Akuntansi Manajemen. Massaro, Dumay, & Garlatti (2015) menemukan bahwa *human capital* sangat mendukung kinerja perusahaan dan bahwa perusahaan harus memberikan perhatian khusus pada produk dan diversifikasi layanan yang terkait erat dengan PAM.

H₂: *Human capital* berpengaruh positif terhadap penggunaan PAM.

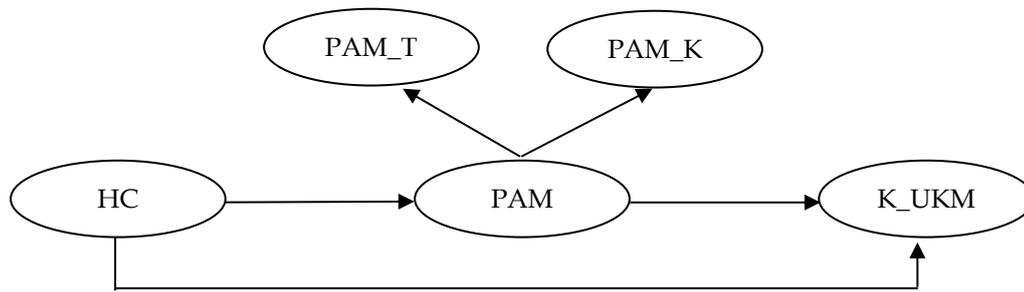
PAM dianggap memberikan informasi yang relevan untuk organisasi saat ini, sehingga penggunaan PAM di UKM sangat dibutuhkan oleh UKM dalam bertahan di persaingan bisnis. Menurut Maziriri & Mapuranga (2017), penggunaan PAM dapat mempengaruhi kinerja karena PAM memberikan informasi dan memudahkan pengambilan keputusan. Penggunaan PAM sesuai dapat meningkatkan kinerja UKM, baik secara keuangan maupun non-keuangan. Semakin tinggi tingkat penggunaan PAM pada UKM, maka akan semakin menunjang kinerja UKM.

Tayles *et al.* (2007) menyatakan bahwa praktik akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja. Hasil penelitian ini didukung dengan adanya penelitian yang dilakukan oleh Ahmad (2017) yang mengungkapkan adanya hubungan positif yang signifikan antara praktik akuntansi manajemen dan kinerja.

H₃: PAM berpengaruh positif terhadap kinerja UKM.

PAM merupakan proses yang dijalankan dalam organisasi. Penggunaan PAM dalam UKM dipengaruhi oleh pemilik UKM. Pemilik UKM merupakan *human capital* yang mempunyai peranan penting dalam menjaga keberlangsungan hidup usahanya. *Human capital* didefinisikan sebagai keahlian, ketrampilan, dan pengetahuan yang dimiliki oleh pemilik UKM. Oleh karena itu, keahlian dan pengetahuan pemilik UKM yang tinggi akan mempengaruhinya untuk menerapkan metode-metode akuntansi manajemen dalam pengambilan keputusan. Hal ini dapat meningkatkan kinerja UKM.

H₄: PAM mempunyai peranan sebagai mediasi dalam hubungan antara *human capital* dengan kinerja UKM.



Gambar 1. Model Penelitian

Sumber: Data Penelitian, 2022

Gambar 1 menunjukkan model penelitian untuk menguji H_1 sampai dengan H_4 . *Human capital* (HC) merupakan variabel anteseden atau eksogen pada model penelitian ini. Praktik akuntansi manajemen (PAM) terdiri dari dua dimensi yaitu: PAM tradisional (PAM_TD) dan PAM kontemporer (PAM_KT). PAM mempunyai peranan sebagai variabel *endogen intervening* dalam model penelitian. Dan kinerja UKM (K_UKM) merupakan variabel endogen yang mengindikasikan efektivitas PAM.

METODE PENELITIAN

Populasi penelitian ini adalah UKM pemanufakturan di Jawa Timur. Teknik penyampelan menggunakan metode *convenience sampling*. Metode ini bertujuan untuk meningkatkan *respon rate*.

Variabel eksogen pada penelitian ini adalah *human capital*. *Human capital* adalah akumulasi tingkat pendidikan, pengalaman, dan motivasi seorang pengusaha sehingga mampu meningkatkan produktivitas (Muda & Rahman, 2016). *Human capital* yang dimaksud dalam penelitian ini adalah pemilik UKM. Indikator *human capital*, yaitu apakah pemilik memiliki pendidikan yang sesuai dan mengembangkan pengetahuan, pengalaman, dan motivasi dalam mengelola usaha. Indikator ini dinyatakan dalam 4 item pertanyaan. Variabel ini diukur menggunakan skala Likert 1-5.

Variabel *endogen intervening* adalah praktik akuntansi manajemen (PAM). PAM adalah metode-metode akuntansi manajemen yang menghasilkan informasi bagi manajemen untuk melakukan perencanaan, evaluasi, serta pengendalian (Azudin & Mansor, 2017). PAM dibagi menjadi dua dimensi PAM tradisional (PAM_TD) dan PAM kontemporer (PAM_KT). PAM tradisional merupakan metode akuntansi manajemen yang berfokus pada pengendalian biaya. PAM tradisional terdiri dari 8 item pertanyaan. Sedangkan PAM kontemporer adalah metode akuntansi manajemen yang berfokus pada pemberian nilai tambah bagi konsumen. PAM kontemporer terdiri dari 8 item pertanyaan. Variabel ini diukur menggunakan skala Likert 1-5.

Variabel endogen pada penelitian ini adalah kinerja UKM. Kinerja UKM adalah capaian atau hasil atas kegiatan operasional UKM, yang meliputi: kinerja keuangan dan non-keuangan (Ahmad, 2017). Kinerja dibagi menjadi dua, yaitu kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan. Kinerja keuangan dibagi menjadi tiga indikator, yaitu pertumbuhan penjualan, peningkatan arus kas, peningkatan laba. Kinerja keuangan terdiri dari 3 item pertanyaan. Kinerja non-keuangan

dibagi menjadi tiga indikator, yaitu peningkatan jumlah konsumen, peningkatan jumlah produk, peningkatan layanan konsumen. Kinerja non keuangan terdiri dari 3 item pertanyaan. Variabel ini diukur menggunakan skala Likert 1-5.

Alat pengumpulan data adalah kuesioner. Metode pengumpulan data menggunakan *e-survey* yang disebarakan melalui media sosial *whatsapp* dan *Line*. Media sosial ini paling banyak digunakan oleh pelaku UKM untuk melakukan kegiatan pemasarannya. Periode pengumpulan data Oktober - Nopember 2020. Penyebaran *google form* sebagai sarana *e-survey* dilakukan terhadap lebih kurang 300 UKM. *E-questionnaire* yang terkumpul dan dapat diolah menjadi data penelitian sebanyak 108 UKM.

Teknik analisis data pada penelitian ini menggunakan *partial least square - structural equation modeling* (PLS-SEM). Persamaan penelitian pada PLS-SEM sebagai berikut.

$$K_UKMi = \delta_1 * HC_i + \varepsilon_i \dots \dots \dots (1)$$

$$PAM_i = a_1 * HC_i + \varepsilon_i \dots \dots \dots (2)$$

$$K_UKMi = b_1 * HC_i + b_2 * PAM_i + \varepsilon_i \dots \dots \dots (3)$$

Keterangan:

- K_UKM = Kinerja UKM
- PAM = Praktik akuntansi manajemen
- HC = *Human capital*
- α, β, δ = Koefisien regresi
- ε = *Error term*

H₁ terbukti apabila α_1 adalah signifikan dan positif pada persamaan (1). H₂ terbukti apabila β_1 adalah signifikan dan positif pada persamaan (2). Dan H₃ terbukti apabila δ_2 signifikan dan positif. H₄ diuji dengan menggunakan *sobel test* dengan rumus sebagai berikut (Ghozali & Ratmono, 2018)

$$z = \frac{ab}{\sqrt{(b^2 SE_a^2) + (a^2 SE_b^2)}} \dots \dots \dots (4)$$

Dimana:

- a = koefisien regresi pada persamaan (2)
- b = koefisien regresi pada persamaan (3)
- SE_a = standar *error* dari koefisien regresi pada persamaan (2)
- SE_b = standar *error* dari koefisien regresi pada persamaan (3)

Penghitungan *sobel test* pada penelitian ini menggunakan *sobel test calculator* secara *online*.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Tabel 1 menunjukkan identitas responden. Mayoritas responden (90,74%) adalah pendiri UKM, sisanya 9,26% adalah generasi ke-2. 66,67% atau mayoritas responden berdasarkan gender adalah perempuan. 41,67% responden berada pada kelompok usia muda yaitu 20-25 tahun, diikuti oleh kelompok usia 46-55 tahun sebanyak 28,70%. Mayoritas responden atau 52,78% mempunyai pendidikan sarjana.

Tabel 1. Identitas Responden

Klasifikasi		Jumlah Responden	Presentase
Total Responden		108	100%
Jabatan di perusahaan saat ini	Pendiri/Pemilik	98	90,74%
	Generasi ke-2/Pemilik	10	9,26%
Jenis Kelamin	Laki-laki	36	33,33%
	Perempuan	72	66,67%
Usia	20-25 Tahun	45	41,67%
	26-35 Tahun	13	12,04%
	36-45 Tahun	14	12,96%
	46-55 Tahun	31	28,70%
	>= 55 Tahun	5	4,63%
Tingkat Pendidikan	SMA/SMK	32	30,56%
	D3	14	12,96%
	Sarjana	57	52,78%
	Magister	4	3,70%

Sumber: Data Penelitian, 2022

Identitas responden ini mengindikasikan human capital pada UKM yang menjadi objek penelitian ini mempunyai pengetahuan, kompetensi dan kapabilitas baik ditinjau dari tingkat pendidikan. Kelompok usia 46-55 tahun mengindikasikan adanya pengalaman pelaku UKM dalam mengelola bisnisnya.

Statistik deskriptif pada Tabel 2 menunjukkan distribusi frekuensi variabel laten: *human capital* (HC), praktik akuntansi manajemen (PAM), dan kinerja UKM (K_UKM).

Tabel 2. Statistik Deskriptif

Variabel	Minimum	Maksimum	Mean	Standard Deviation
HC	2,50	5,00	4,039	0,645
PAM	2,44	5,00	3,872	0,583
K_UKM	2,17	5,00	3,884	0,743

Sumber: Data Penelitian, 2022

Tabel 2 menunjukkan bahwa *human capital* UKM pada perusahaan sampel cukup tinggi. Hal ini dapat dilihat dari nilai mean sebesar 4,039 dengan variasi jawaban antar perusahaan sampel yang rendah yaitu sebesar 0,645. Data deskriptif ini juga didukung oleh tingkat pendidikan pimpinan UKM yang mayoritas berpendidikan sarjana. Tabel 2 juga menunjukkan bahwa UKM yang menjadi sampel penelitian ini telah menerapkan PAM. Ini dapat dilihat pada nilai mean sebesar 3,872 dengan standar deviasi 0,583.

Kinerja UKM pada Tabel 2 menunjukkan nilai mean 3,884 dengan standar deviasi 0,743. Ini mengindikasikan bahwa kinerja UKM dalam masa pandemi ini atau tahun 2020 diekspektasikan masih cukup baik. Rata-rata perolehan omset dalam dua tahun terakhir ini berkisar antara Rp 300 juta sampai dengan Rp 2,5 miliar.

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan *partial least square - structural equation modeling* (PLS-SEM). Hasil pengujian ditunjukkan pada Tabel 3.

Tabel 3. Hasil Pengujian Hipotesis

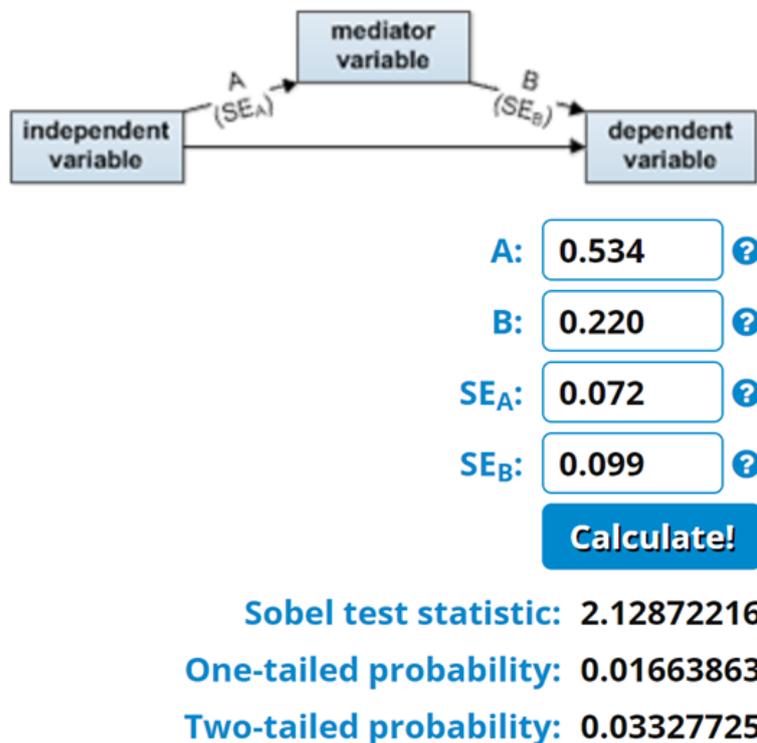
	Koefisien regresi	Nilai t	p-value	Nilai R ²	Kesimpulan
HC → K_UKM	0,410	4,336	0,000***	0,312	H ₁ diterima
HC → PAM	0,534	7,445	0,000***	0,286	H ₂ diterima
PAM → K_UKM	0,220	2,223	0,027**	0,312	H ₃ diterima

*** signifikan pada p-value 1%; ** signifikan pada p-value 5%

Sumber: Data Penelitian, 2022

Tabel 3 menunjukkan bahwa H₁, H₂, dan H₃ diterima. H₁ dan H₂ signifikan pada p-value 1%. Ini berarti tingkat keyakinan atas kebenaran pengujian H₁ dan H₂ sebesar 99%. Sedangkan tingkat keyakinan atas kebenaran pengujian H₃ sebesar 95%.

Pengujian terhadap peranan PAM sebagai pemediasi dapat ditunjukkan melalui uji sobel pada Gambar 2.



Gambar 2. Hasil Uji Sobel

Sumber: Data Penelitian, 2022

Gambar 2 menunjukkan bahwa sobel t statistic sebesar 2,129 lebih besar dari t tabel dengan α 5% sebesar 1,96. Ini berarti peranan PAM sebagai pemediasi pada tingkat keyakinan 90% atau dengan toleransi kesalahan 5%. Namun, PAM mempunyai peranan sebagai pemediasi secara parsial. Hal ini juga dapat ditunjukkan pada Tabel 3 bahwa *human capital* (HC) mempunyai pengaruh langsung signifikan terhadap kinerja UKM (K_UKM) dengan tingkat keyakinan

99%. Oleh karena itu, peran PAM sebagai pemediasi lemah karena *human capital* terbukti merupakan variabel anteseden dalam model penelitian ini.

Hipotesis pertama (H₁) penelitian ini didukung secara empiris. *Human capital* mampu meningkatkan kinerja UKM. Tabel 2 menunjukkan nilai mean *human capital* sebesar 4,039. Dan rata-rata responden yang menjadi pemilik UKM mempunyai tingkat pendidikan sarjana. Ini mengindikasikan bahwa bahwa sebagian besar responden setuju dan memahami pentingnya *human capital* dalam keberlanjutan UKM. *Human capital* pada UKM terletak pada pemiliknya. Ini mendukung pendekatan kontinjensi yang digunakan sebagai dasar pengembangan model penelitian ini. *Human capital* merupakan *defined circumstances* yang menentukan keberhasilan dan kegagalan UKM. *Human capital* adalah kompetensi dan kapabilitas yang menjadi inti organisasi. Kompetensi dan kapabilitas yang dimiliki oleh pelaku UKM menciptakan berbagai produk inovatif yang dibutuhkan oleh konsumen.

Pandemi covid-19 menjadi faktor yang dapat meningkatkan kompetensi dan kapabilitas *human capital*. Pembatasan sosial berskala besar (PSBB) merupakan ancaman dan sekaligus peluang bagi UKM. Berdasarkan hasil wawancara dengan UKM yang menjadi responden penelitian ini, beberapa UKM mempunyai ide kreatif dengan melakukan diversifikasi produk. UKM makanan minuman yang menyediakan makanan sehat, membuat produk yang menjadi kebutuhan utama masyarakat selama pandemi, misalnya: produk jamu dengan kemasan modern untuk menarik segmen anak muda. UKM garmen yang membuat pakaian, mulai membuat masker dengan berbagai macam model sesuai dengan permintaan konsumen. Beberapa UKM garmen bahkan memproduksi hazmat untuk kepentingan tenaga medis.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Tayles *et al.* (2007) menunjukkan hasil bahwa *human capital* berpengaruh positif pada kinerja. Hasil penelitian ini juga selaras dengan penelitian yang dilakukan oleh Lv & Han (2015) menunjukkan bahwa terdapat hubungan positif yang signifikan antara *human capital* dan kinerja. Oleh karena itu, dapat disimpulkan bahwa *human capital* adalah anteseden yang memegang peranan penting dalam kegiatan usahanya. Dengan keahlian, pengetahuan, kemampuan, dan kompetensi yang dimiliki pemilik UKM, maka akan membuat pemilik menjadi lebih mudah beradaptasi dalam perubahan, lebih inovatif dan kreatif untuk meningkatkan kinerja UKM.

Hipotesis kedua (H₂) penelitian ini terbukti secara empiris, yaitu *human capital* menentukan implementasi PAM. Pemilik UKM yang mempunyai pengetahuan, kapabilitas, dan kompetensi mampu menerapkan metode-metode yang terdapat dalam PAM. Informasi yang dihasilkan oleh PAM mampu dimanfaatkan oleh pemilik UKM untuk mendukung ketepatan pengambilan keputusan.

Penelitian ini membagi PAM dalam dua dimensi, yaitu: PAM tradisional dan kontemporer. Tabel 4 ini menunjukkan pengaruh tidak langsung human capital (HC) terhadap PAM tradisional (PAM_TD) dan PAM kontemporer (PAM_KT).

Tabel 4. Hasil Uji Pengaruh Tidak Langsung

	Koefisien regresi	Nilai t	p-value
HC → PAM_TD	0,521	7,436	0,000***
HC → PAM_KT	0,484	7,196	0,000***

*** signifikan pada p-value 1%; ** signifikan pada p-value 5%

Sumber: Data Penelitian, 2022

Tabel 4 menunjukkan bahwa pengaruh tidak langsung *human capital* (HC) terhadap PAM tradisional (PAM_TD) dan kontemporer (PAM_KT) adalah signifikan dan positif. Namun demikian, Tabel 4 juga menunjukkan koefisien regresi *human capital* (HC) terhadap PAM_TD sedikit lebih tinggi dibandingkan terhadap PAM_KT. Ini mengindikasikan bahwa *human capital* pada UKM cenderung lebih banyak menggunakan metode-metode PAM tradisional dibandingkan PAM kontemporer.

Pengetahuan pemilik UKM akan mempengaruhi tingkat penggunaan PAM dalam UKM. Pemilik selalu menambah dan memperbarui pengetahuan yang dimiliki dapat meningkatkan penggunaan PAM dalam UKM secara lebih efisien dan efektif. Pengalaman yang dimiliki pemilik UKM juga berpengaruh dalam menentukan jenis dan tingkat penggunaan PAM yang sesuai untuk usaha mereka. Oleh karena itu, pemilik perlu memiliki pengetahuan dan ketrampilan yang memadai untuk dapat menentukan penggunaan PAM yang sesuai dan dapat meningkatkan kinerja UKM. Semakin tinggi *human capital*, maka semakin tinggi tingkat penerapan PAM pada UKM.

Pandemi covid-19 mendorong kreativitas dan inovasi *human capital* pada UKM. Berdasarkan hasil wawancara dengan pelaku UKM yang menjadi sampel penelitian ini, pelaku UKM berupaya untuk mengubah struktur biayanya. Beberapa pelaku UKM mempunyai kendaraan untuk distribusi produk ke konsumen. Ini mengakibatkan adanya biaya tetap. Kendaraan tersebut dijual, dan sebagai penggantinya UKM menggunakan jasa kurir untuk pengiriman produknya ke konsumen. Dengan demikian pelaku UKM mengubah biaya tetap menjadi biaya variabel.

Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Novas *et al.* (2017) membuktikan bahwa terdapat hubungan yang positif dan signifikan secara statistik antara human capital dengan praktik akuntansi manajemen (PAM). Massaro *et al.* (2015), menemukan bahwa pemilik sebagai human capital perlu memberikan perhatian khusus pada penggunaan PAM.

Hipotesis ketiga (H₃) penelitian ini didukung secara empiris. Hasil pengujian menunjukkan bahwa PAM mampu meningkatkan kinerja UKM.

Pendekatan kontinjensi menyatakan bahwa aspek spesifik yaitu PAM harus mempunyai kesesuaian yang tepat. Penelitian ini menggunakan kinerja UKM untuk mengukur kesesuaian yang tepat.

PAM dianggap memberikan informasi yang relevan untuk perusahaan saat ini, sehingga penggunaan PAM dalam UKM sangat dibutuhkan oleh UKM untuk bertahan di persaingan bisnis yang semakin ketat, terutama pada masa pandemi covid-19 saat ini. Penggunaan PAM yang tepat dan sesuai dapat meningkatkan kinerja UKM, baik kinerja keuangan maupun kinerja non-keuangan. Penggunaan PAM dalam UKM masih didominasi oleh PAM tradisional dibandingkan PAM kontemporer. Semakin tinggi tingkat penggunaan PAM pada UKM, maka akan semakin tinggi juga kinerja UKM. Pada penelitian ini, dapat dilihat rata-rata tingkat penerapan PAM pada UKM sebesar 3,872, hal ini memperlihatkan bahwa rata-rata responden sudah cukup baik dalam penerapan PAM pada UKM. Berdasarkan hasil wawancara dengan pelaku UKM yang menjadi sampel penelitian ini, rata-rata responden menggunakan informasi-informasi yang didapat dari praktik akuntansi manajemen, seperti laporan biaya produksi, realisasi anggaran biaya produksi, serta realisasi anggaran penjualan.

Menurut Maziriri & Mapuranga (2017), penggunaan PAM dapat mempengaruhi kinerja karena PAM memberikan informasi dan memudahkan pengambilan keputusan. Penelitian oleh Ahmad (2017) membuktikan bahwa UKM yang menerapkan PAM mempunyai kinerja yang lebih tinggi dibandingkan UKM yang tidak menerapkannya. Hasil penelitian ini mendukung Ahmad (2017) yaitu implementasi PAM mampu menerapkan kinerja UKM.

Penelitian ini membuktikan pendekatan kontinjensi yang diuji dengan analisis jalur. Hipotesis keempat (H4) penelitian ini menggunakan membuktikan bahwa PAM mempunyai peranan sebagai mediasi secara parsial. Sobel test yang digunakan pada penelitian ini untuk membuktikan peranan PAM sebagai mediasi sebagaimana yang disarankan oleh Gerdin & Greve (2008). Hasil pengujian pada Tabel 3 menunjukkan bahwa human capital mempunyai pengaruh langsung terhadap kinerja UKM. Pada saat PAM dimasukkan sebagai variabel endogen, pengaruh *human capital* terhadap kinerja UKM menurun. Ini berarti, secara statistik, PAM mempunyai peranan sebagai mediasi secara parsial.

Hasil wawancara dengan para pelaku UKM yang menjadi sampel penelitian ini menunjukkan bahwa kreativitas dan inovasi dalam manajemen bisnis menjadi faktor penting untuk menghadapi kondisi selama masa pandemi. Perencanaan bisnis merupakan faktor penting bagi pelaku UKM. Contoh: UKM catering mempunyai strategi dengan meluncurkan layanan baru yaitu penyediaan makanan bagi pasien covid yang isolasi mandiri di rumah dan apartemen. UKM ini membuat perencanaan mulai dari anggaran biaya produksi, kemasan, sampai dengan pengiriman. Total biaya produksi yang dikeluarkan

dan harga layanan setiap kemasannya dihitung dengan teliti dan cermat. Setelah itu, dibuat perencanaan total layanan yang harus dijual dengan menggunakan analisis *cost-volume-profit* (CVP). Perencanaan yang cermat harus dilakukan supaya tidak ada bahan terbuang atau sisa. Pelaksanaan atas perencanaan dievaluasi setelah satu bulan. Hasil evaluasi menjadi dasar UKM untuk melakukan perbaikan demi peningkatan kualitas layanan konsumen. Hasil penelitian ini mendukung hasil penelitian Kaushalya & Kehelwalatenna (2017) yang menemukan adanya peran mediasi PAM dalam hubungan antara *human capital* dan kinerja perusahaan.

SIMPULAN

Penelitian ini membuktikan secara empiris pendekatan kontinjensi dan model konseptual yang dikembangkan oleh Toorchi *et al.* (2015). Hasil penelitian menyimpulkan bahwa, pertama, *human capital* mampu meningkatkan kinerja UKM. *Human capital* merupakan variabel anteseden yang menjadi faktor kunci UKM untuk bertahan dan bahkan berkembang selama masa pandemi covid-19. Kedua, PAM yang digunakan dalam UKM mampu meningkatkan kinerja. PAM memberikan masukan bagi UKM untuk dapat mengambil keputusan secara tepat. Pada masa pandemic covid-19 ini, PAM tradisional yang berfokus pada perencanaan dan pengendalian biaya menjadi krusial bagi UKM untuk bisa bertahan. Meskipun demikian, UKM juga menggunakan PAM kontemporer dalam konteks penghematan penggunaan sumber daya dan peningkatan layanan kepada konsumen. Ketiga, mempunyai peranan sebagai pemediasi secara parsial. *Human capital* tetap mempunyai pengaruh terhadap kinerja UKM, meskipun PAM sudah dimasukkan sebagai variabel *endogen intervening*. *Human capital* merupakan *defined circumstances* yang memegang peranan penting dalam masa pandemi ini. *Human capital* menentukan penerapan metode-metode dalam PAM sebagai aspek spesifik, sehingga mampu meningkatkan kinerja.

Penelitian ini mempunyai implikasi secara teoritis dan praktis. Implikasi teoritis adalah penelitian ini membuktikan bahwa *human capital* mempunyai peranan sebagai variabel anteseden, sedangkan PAM mempunyai peranan sebagai pemediasi secara parsial. Implikasi praktis adalah *human capital* merupakan faktor penting pada UKM yang menentukan penggunaan PAM sehingga UKM dapat meningkatkan kinerjanya.

Penelitian ini mempunyai keterbatasan yang perlu dipertimbangkan untuk penelitian berikutnya. Hasil penelitian ini diinterpretasikan sesuai dengan objek penelitian yaitu UKM pemanufakturan pada propinsi di Jawa Timur, sehingga tidak dapat digeneralisasikan untuk UKM pada sektor non pemanufakturan dan UKM yang berada di luar propinsi Jawa Timur. Penelitian selanjutnya dapat dilakukan pada sektor lain di luar propinsi Jawa Timur sehingga hasil penelitiannya dapat dibandingkan dengan hasil penelitian ini.

REFERENSI

- Abdel-kader, M., & Luther, R. (2008). The impact of firm characteristics on management accounting practices : A UK-based empirical analysis, *40*, 2–27. <https://doi.org/10.1016/j.bar.2007.11.003>
- Ahmad, K; Zabri, S. . (2015). Factors explaining the use of management accounting practices in Malaysian medium-sized firms. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, *22*(4), 762–781. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/JSBED-04-2012-0057>
- Ahmad, K. (2017). The Implementation of Management Accounting Practices and its Relationship with Performance in Small and Medium Enterprises. *International Review of Management and Marketing*, *7*(1), 342–353.
- Azudin, A., & Mansor, N. (2017). Management accounting practices of SMEs : The impact of organizational DNA , business potential and operational technology. *Asia Pacific Management Review*, 1–5. <https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2017.07.014>
- Fernanda, R; Sagoro, E. . (2016). Pengaruh kompensasi, kepuasan kerja, motivasi kerja dan gaya kepemimpinan terhadap kinerja karyawan. *Nomina*, *V*(2), 81–94. <https://doi.org/10.21831/nominal.v5i2.11727>
- Gerdin, J., & Greve, J. (2008). The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, *33*(7–8), 995–1009. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2007.07.003>
- Ghozali, I; Ratmono, D. (2018). *Analisis multivariate dan ekonometrika: teori dan aplikasi dengan EVIEWS 10*. Semarang: Universitas Semarang.
- Ismanto, H; Irawan, S. A. . (2018). Peran karakteristik pemilik, hubungan dengan pelanggan, komitmen perilaku, dan orientasi usaha terhadap kinerja keuangan UKM. *Jurnal Siasat Bisnis*, *22*(1), 76–91. <https://doi.org/https://doi.org/10.20885/jsb.vol22.iss1.art5>
- Kaushalya, G. A. T., & Kehelwalatenna, S. (2017). Mediating effect of management accounting practices on the relationship between intellectual capital and firm performance. *South East Asia Journal of Contemporary Business, Economics and Law*, *14*(1), 1–11.
- Lv, B; Han, D. (2015). The relationship between intellectual capital and corporate performance in chinese bio-pharmaceutical industry. In *International Conference on Modern Economic Technology and Management (ICTM 2015)* (pp. 1–7). <https://doi.org/https://doi.org/10.1051/shsconf/20151701024>
- Massaro, M., Dumay, J., & Garlatti, A. (2015). Public sector knowledge management: a structured literature review. *Journal of Knowledge Management*, *19*(3), 530–558. <https://doi.org/10.1108/JKM-11-2014-0466>
- Maziriri, E. ., & Mapuranga, M. (2017). The impact of management accounting practices (MAPs) on the business performance of small and medium

- enterprises within the Gauteng province of South Africa. *Journal of Accounting and Management*, 7(2), 12-25.
- Muda, S; Rahman, M. R. C. . (2016). Human capital in SMEs' life cycle perspective. *Procedia Economics and Finance*, 35, 683-689. [https://doi.org/https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(16\)00084-8](https://doi.org/https://doi.org/10.1016/s2212-5671(16)00084-8)
- Nakhata, C. (2007). The relationships between human capital, entrepreneurial competencies and career success of SME entrepreneurs in Thailand. *AU Journal of Management*, 5(1), 17-26. Retrieved from <https://aujm.au.edu/index.php/aujm/article/view/20>
- Novas, J.C.; Alves, M.d.CC; Sousa, A. (2017). The role of management accounting systems in the development of intellectual capital. *Journal of Intellectual Capital*, 18(2), 286-315. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/JIC-08-2016-0079>
- Novika, S. (2020). Bedanya dampak pandemi corona ke UMKM dengan krisis 1998. *Detik Finance*, p. 1. Retrieved from <https://finance.detik.com/berita-ekonomi-bisnis/d-5101911/bedanya-dampak-pandemi-corona-ke-umkm-dengan-krisis-1998>
- Pena, I. (2002). Intellectual capital and business start-up success. *Journal of Intellectual Capital*, 3(2), 180-198. <https://doi.org/10.1108/14691930210424761>
- Prihastiwati, D. A., & Sholihin, M. (2018). Factors Affecting the Use of Management Accounting Practices in Small and Medium Enterprises: Evidence from Indonesia. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 10(1), 158-176.
- Subramaniam, N; Collier, P; Phang, M., & Burke, G. (2011). The effects of perceived business uncertainty, external consultants and risk management on organisational outcomes. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 7(2), 132-157. <https://doi.org/https://doi.org/10.1108/18325911111139671>
- Tayles, M., Pike, R. H., & Sofian, S. (2007). Intellectual capital , management accounting practices and corporate performance Perceptions of managers. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 20(4), 522-548. <https://doi.org/10.1108/09513570710762575>
- Toorchi, M., Asiaei, K., & Dehghan, M. (2015). Intellectual Capital and Management Accounting Practices: Evidence from Iran. *Procedia Economics and Finance*, 31(15), 775-788. [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\)01167-3](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15)01167-3)
- Zalesna, A. (2012). Intellectual capital and the SME life cycle model: A proposed theoretical link. In *Proceeding of the 4th European Conference on Intellectual Capital 23-24 April 2012* (pp. 489-495). Retrieved from Arcada University of Applied Science, Helsinki, Finland. [researchgate.net/profile/Gina-Hechanova/publication/269637573_A_Study_of_Culture_Dimensions_O](https://www.researchgate.net/profile/Gina-Hechanova/publication/269637573_A_Study_of_Culture_Dimensions_O)

rganizational_Ambidexterity_and_Perceived_Innovation_in_Teams/links
/564131f008ae24cd3e4105b5/A-Study-of-Culture-Dimensions-
Organizational-Ambidexterity-and-Perceived-Innovation-in-
Teams.pdf#page=507