

658.1571

Ram

↑ e

**PENGGUNAAN ANGGARAN DALAM PERUBAHAN
STRATEGIK DAN PENGARUHNYA
PADA KINERJA PERUSAHAAN
(Studi Empiris Pada Kawasan Industri Makassar)**

TESIS

**Diajukan sebagai salah satu syarat
memperoleh derajat S-2 Magister Akuntansi**



Diajukan Oleh :

Nama : Kunradus Kampo

NIM : C4C000341

Kepada

**PROGRAM STUDI MAGISTER AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2002**

UPT-PUSTAK-UNDIP



UPT-PUSTAK-UNDIP	
No. Daft:	2163/T/MM/03
Tgl.	6/11/03

PERNYATAAN

Saya yang bertanda tangan di bawah ini menyatakan bahwa tesis ini benar-benar hasil karya sendiri, dan bukan merupakan karya yang pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di suatu Perguruan Tinggi atau karya yang pernah ditulis/dipublikasikan orang lain, kecuali yang secara tertulis diacu dalam naskah ini dan disebutkan dalam referensi. Keaslian tesis ini sepenuhnya berada dalam tanggung jawab penulis.

Semarang, Nopember, 2002

Kunradus Kampo

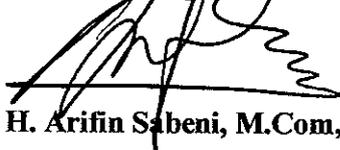
Tesis Judul
PENGGUNAAN ANGGARAN DALAM PERUBAHAN STRATEGIK
DAN PENGARUHNYA PADA KINERJA PERUSAHAAN

Yang dipersiapkan dan disusun oleh
Kunradus Kampo
NIM : C4C000341

telah dipertahankan di depan Dewan Penguji tanggal 19 November 2002 dan
dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima.

Susunan Tim Penguji

Pembimbing Utama



Dr. H. Arifin Sabeni, M.Com, Hons, Akt.

Pembimbing Anggota



Drs. Sugiono, MSIE.

Anggota Tim Penguji



Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt.



Drs. Agus Purwanto, Msi, Akt.



Drs. Mohamad Nasir, M.Si, Akt.

Semarang, 19 November 2002

Universitas Diponegoro

Program Pascasarjana

Program Magister Akuntansi

Ketua Program



Drs. Mohamad Nasir, M.Si, Akt.

*Motto : "Lebih baik sepiring sayur dengan kasih daripada lembu
tambun dengan kebencian"*

(Amsal Salomo:15;17)

*Kupersembahkan kepada :
Istri tercinta Veronika Hima,
anakku tersayang Giovanni Edward
dan Fransiska Olga Marsela.*

ABSTRAKSI

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penggunaan anggaran pada hubungan antara perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Penelitian ini dimotivasi oleh temuan Abernethy dan Brownell (1999) bahwa perubahan strategik memberikan pengaruh yang secara signifikan lebih positif pada kinerja organisasi apabila gaya penggunaan anggarannya interaktif. Telaah teori kontinjensi dalam penelitian ini dengan menggunakan pendekatan residual dimaksudkan untuk menemukan kesesuaian antara perubahan strategik dan penggunaan anggaran dan pengaruhnya pada kinerja perusahaan.

Responden penelitian ini adalah para manajer dan kepala bagian yang setingkat manajer sebanyak 65 orang yang berasal dari 38 perusahaan manufaktur di Kawasan Industri Makassar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa penggunaan anggaran tidak memberikan pengaruh yang signifikan pada hubungan antara perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Hasil ini menolak hipotesis dan gagal mengkonfirmasi temuan Abernethy dan Brownell (1999). Kegagalan mengkonfirmasi hasil penelitian ini dengan penelitian sebelumnya mungkin disebabkan oleh faktor-faktor lain yang tidak dapat di kontrol dalam pendekatan residual yang digunakan.

Kata kunci : *Perubahan Strategik, Kinerja Perusahaan, Penggunaan Anggaran.*

ABSTRACT

This study aimed to examine the effect of the budget usage to the relation between the strategic change and the company performance. This research was motivated by the finding of Abernethy and Brownell's (1999) study that the strategic change gives significant effect, which is more positive to the organizational performance if the budget usage style is interactive. The review of the contingency theory in this study with the residual approach was expected to find the accordance/ fit between the strategic change and the budget usage and its effect to the company performance.

The respondents of this research are 65 managers and the heads of division with the same level as managers, who come from 38 manufacture companies in Makassar Industrial Area. The result shows that the budget usage doesn't give significant effect to the relation between the strategic change and the company performance. This research rejected the hypotheses and failed to confirm the previous research's finding, perhaps because of the other factors, which cannot be controlled in the residual approach applied.

Key Words : *Strategic Change, Company Performance, Budget Usage*

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur penulis haturkan kepada Allah Bapa dalam persekutuan dengan PuteraNya Yesus Kristus dan Roh Kudus atas berkat dan rahmat-Nya yang berlimpah, sehingga penulisan tesis ini sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang dapat diselesaikan.

Penulis menyadari tesis ini belum sempurna oleh karena kurangnya pengetahuan dan terbatasnya pengalaman penulis. Berbagai pihak telah memberikan bantuan materiil dan dukungan moriil secara langsung maupun tidak langsung dalam rangka penyelesaian tesis ini. Melalui kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang tulus kepada :

1. Bapak Dr. H. Arifin Sabeni, M.Com, Hons, Ak., selaku pembimbing utama dan Bapak Drs. Sugiyono, MSIE., selaku pembimbing anggota yang dengan sabar dan ikhlas telah banyak memberikan bimbingan dan pengarahan dalam menyelesaikan tesis ini.
2. Bapak Drs. H. Mohammad Nasir, M.Si, Ak., selaku Ketua Program Studi dan Para Staf Admisi Pengelola Program Magister Akuntansi, yang telah memberikan kesempatan dan membantu kelancaran administrasi sejak penulis mulai kuliah sampai dengan penyelesaian tesis ini.
3. Seluruh Pengelola Yayasan Perguruan Tinggi Atma Jaya Makassar, atas kesempatan dan bantuan biaya sejak penulis mulai kuliah sampai dengan penyelesaian tesis ini.

4. Seluruh Pimpinan dan Staf Universitas Atma Jaya Makassar, atas perhatian dan dukungan yang telah diberikan sehingga penulis dapat menyelesaikan studi.
5. Bapak Edmundus La Hapi dan Ibu Olga Wa Mpeda (almarhumah), istri tercinta dan anak-anakku tersayang, saudara-saudaraku Irene, Lukas, Dina, Nilo, Tungsi, Lidya (alm), dan Rano yang dengan setia mendampingi dan memberi dukungan selama studi.
6. Pak Oktovianus Pasoloran rekan seperjuangan dari UAJ Makassar, yang dengan tulus ikhlas memberi dukungan materil maupun moril sampai dengan penyelesaian tesis ini.
7. Rekan-rekan Kusumawardani (Petrus P. Roreng, Joksen), dan seluruh angkatan IV pagi/A terutama Sabaruddin, Johanes, Margo, I Nengah, Iren, Bambang, yang terus memberi dukungan semangat selama studi sampai penyelesaian tesis ini.

Akhirnya, bagi semua pihak yang tidak sempat disebutkan namanya, penulis hanya boleh berharap semoga budi baik dan ketulusan hati saudara mendapat imbalan dan berkat dari Allah Yang Maha Baik. Amin.

Semarang, Nopember 2002

Penulis,

DAFTAR ISI

	Halaman
Halaman Judul	i
Surat Pernyataan Keaslian Tesis	ii
Halaman Pengesahan	iii
Halaman Persembahan	iv
ABSTRAKSI	v
ABSTRACT	vi
KATA PENGANTAR	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR TABEL	xi
DAFTAR GAMBAR	xii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiii
I. PENDAHULUAN	
1.1. Latar Belakang Masalah	1
1.2. Rumusan Masalah	7
1.3. Tujuan Penelitian	7
1.4. Manfaat Penelitian	7
II. TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS	
2.1. Telaah Teoritis.....	8
2.1.1. Strategi dan Perubahan Strategik	8
2.2.2. Penggunaan Anggaran	13
2.2.3. Teori Kontinjensi	17
2.2. Penelitian Terdahulu Dan Pengembangan Hipotesis	21
2.2.1. Strategi dan Kinerja Perusahaan	21

2.2.2. Perubahan Strategik, Penggunaan Anggaran, dan Kinerja Perusahaan	25
2.2.3. Perbedaan Penelitian ini dengan Penelitian terdahulu	28
III. METODE PENELITIAN	
3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel	30
3.2. Operasionalisasi Variabel	31
3.2.1. Perubahan Strategik	31
3.2.2. Penggunaan Anggaran	32
3.2.3. Kinerja Perusahaan	33
3.3. Analisis Data	34
3.3.1. Statistik Deskriptif	34
3.3.2. Uji Kualitas Data (Instrumen)	34
3.3.3. Uji Asumsi Klasik	35
3.3.4. Teknik Analisis	35
IV. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
4.1. Deskripsi Responden	38
4.2. Deskripsi Variabel	39
4.3. Uji Kualitas Data	42
4.4. Uji Asumsi Klasik	43
4.4.1. Uji Multikolinieritas	44
4.4.2. Uji Heteroskedastisitas	45
4.4.3. Uji Normalitas	46
4.5. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan	47
V. KESIMPULAN, KETERBATASAN DAN IMPLIKASI	
5.1. Kesimpulan	53
5.2. Keterbatasan	54
5.3. Implikasi	56

DAFTAR TABEL

Tabel 1.	Karakteristik Strategi <i>Prospector</i> dan <i>Defender</i>	10
Tabel 2.	Rangkuman Penelitian Terdahulu	26
Tabel 3.	Rincian Penerimaan dan Pengembalian Kuesioner	39
Tabel 4.	Profil Responden	40
Tabel 5.	Statistik Deskriptif	41
Tabel 6.	Hasil Uji Reliabilitas dan Validitas	42
Tabel 7.	Kesesuaian Perubahan Strategik dengan Penggunaan Anggaran	48
Tabel 6.	Matriks Korelasi <i>Lack of Fit</i> Perubahan Strategik-Penggunaan Anggaran dengan Kinerja Perusahaan	49

DAFTAR GAMBAR

Gambar 1. Penggunaan Anggaran dalam Perubahan Strategik dan Pengaruhnya terhadap Kinerja Perusahaan	28.
Gambar 2. Grafik Scatterplot	45

DAFTAR LAMPIRAN

Lampiran A : Kuesioner Penelitian

Lampiran B : Uji Kualitas Data

Lampiran C : Uji Asumsi Klasik dan Uji Normalitas

Lampiran D : Data Penelitian

Lampiran E : Output Regresi - Deviasi

Lampiran F : Uji Tambahan

BAB I

PENDAHULUAN

1.1. Latar Belakang

Perubahan strategik adalah tingkat pergeseran perusahaan di sepanjang jalur *defender* dan *prospector*. Misalnya, perusahaan bisa saja bergerak dari posisi strategik yang menekankan kisaran jasa yang terbatas kepada posisi yang lebih berorientasi pasar, di mana prioritas strategiknya ditekankan pada pengembangan layanan jasa guna memenuhi kebutuhan-kebutuhan pasar. Jadi, perubahan strategik dapat berkisar dari tidak ada perubahan sama sekali (*statis*) sampai dengan perubahan strategik tingkat tinggi (Shortell *et al.*, 1990), dan muatan perubahan strategik adalah sasaran, jangkauan dan prioritas kompetitif yang ditentukan oleh manajemen pusat, sedangkan proses perubahan strategik adalah pendekatan yang dipilih oleh perusahaan untuk mengatur perumusan dan penerapan strategi (Ginsberg, 1988) dalam Abernethy dan Brownell (1999).

Kemampuan manajemen untuk mengantisipasi dan merespon peluang-peluang dan tekanan-tekanan perubahan merupakan hal yang sangat penting bagi kelangsungan perusahaan. Tanggung jawab dan kinerja para manajer puncak secara perorangan maupun secara kelompok kerja manajemen puncak sangat penting terutama pada waktu perubahan strategi, diperlukan kepemimpinan yang kuat, jelas dan berlandaskan asas (Bender, Murphy, dan Redden, 1990) dan sangat penting bagi

manajemen puncak untuk memiliki pandangan yang jernih, dan tidak memihak, juga kemampuan untuk menjelaskan peran dan arah (Mann, 1990).

Meskipun penelitian dalam literatur manajemen dewasa ini menekankan pada mekanisme dan proses-proses yang menunjang adaptasi strategik terhadap perubahan kondisi lingkungan, namun banyak penelitian yang menyelidiki peran sistem kontrol akuntansi manajemen atau *Management Accounting Control System (MACS)* dalam organisasi-organisasi yang mengalami perubahan strategik. Beberapa peneliti misalnya (Hopwood, 1987; Dent, 1990; Argyris, 1990; Hedberg & Jonson, 1978), menawarkan bukti teoritis yang kuat bahwa sistem kontrol akuntansi manajemen dapat berperan aktif dalam membentuk perubahan organisasi. Akan tetapi belum banyak penelitian empiris yang menyelidiki bagaimana sistem-sistem ini digunakan dalam organisasi yang sedang menghadapi perubahan strategik dan apa saja konsekuensinya (Shierlds, 1997) dalam Abernethy & Brownell (1999).

Strategi mulai digunakan secara eksplisit sebagai variabel dalam penelitian-penelitian di bidang sistem kontrol manajemen sejak tahun 1980-an. Penelitian-penelitian empiris di bidang ini menggunakan pendekatan kontinjensi dan berusaha untuk mencari hubungan sistematis antara elemen-elemen spesifik sistem pengendalian manajemen dan strategi khusus suatu organisasi (Smith, 1997).

Miles dan Snow (1978), memetakan empat tipologi strategi organisasi yang digunakan dalam persaingan, yaitu *defender*, *prospector*, *analyzer*, dan *reactor*. Miles dan Snow yang meneliti hubungan timbal balik antara berbagai kelengkapan (*attribute*) organisasi menyimpulkan bahwa *prospectors* cenderung memiliki koordinasi yang kompleks dengan pengendalian terdesentralisasi, mempunyai

struktur produk dengan divisi tenaga kerja yang sedikit, lebih banyak melakukan perluasan karena dipengaruhi oleh eksekutif pemasaran dan *research and development*. *Defenders* cenderung memiliki mekanisme pengendalian yang sederhana dengan pengendalian tersentralisasi, mempunyai struktur fungsional dengan divisi tenaga kerja yang banyak, dan lebih banyak melakukan perluasan karena dipengaruhi oleh eksekutif produksi dan keuangan. *Analyzer*, cenderung memiliki atribut organisasional campuran antara *prospectors* dan *defenders*. Mereka juga berpendapat bahwa keempat tipe kecenderungan organisasi ini berguna untuk mengembangkan konsistensi-konsistensi internal dan melestarikan strategi-strategi organisasi.

Selanjutnya, Smith, *et al.* (1986) dalam Abernethy & Brownell (1999) yang menggunakan pendekatan multivariat dalam mengidentifikasi tipologi strategi Miles dan Snow, menemukan bahwa banyak ketidak-konsistenan dalam atribut-atribut organisasi dalam setiap tipologi, khususnya pada *defenders*. Kemudian Hambrick (1983), dalam penelitian *defenders dan prospectors*, melaporkan beberapa ketidak-konsistenan dalam hubungan atribut fungsional dengan tipologi strategi. Kedua hasil penelitian tersebut, kurang memberikan dukungan pada pendapat konsistensi-konsistensi internal Miles dan Snow (1978).

Nobuaki Namiki (1989), juga meneliti tipologi strategi Miles dan Snow, persepsi ketidakpastian lingkungan, dan kinerja organisasional menemukan bahwa terdapat konsistensi yang mengesankan di antara atribut-atribut organisasi di dalam strategi *prospector*, sementara tingkat ketidakkonsistenan yang lebih tinggi ditemukan secara khusus dalam strategi *defender*. Selain itu, penelitian Govindarajan

(1985; 1988), Govindarajan dan Fisher (1990) mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* (yang oleh Porter disebut *differentiation*) cenderung kurang menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi dan sebaliknya perusahaan *defender* (*cost leadership*) menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi.

Menurut Simons (1990) Anggaran merupakan karakteristik utama *Management Accounting Control System (MACS)*, dan digunakan oleh manajemen sebagai sarana pengkoordinasian dan penyampaian prioritas-prioritas strategik, dan bersama-sama dengan sistem *reward* sering digunakan untuk memperkuat komitmen manajemen tingkat bawah terhadap prioritas-prioritas yang telah ditetapkan oleh organisasi.

Penelitian-penelitian sistem kontrol akuntansi manajemen sebelumnya cenderung untuk menyelidiki seberapa besar prioritas-prioritas strategik yang berbeda mempengaruhi peran penting sistem kontrol akuntansi manajemen sebagai pengevaluasi kinerja, atau yang disebut sebagai peran 'diagnostik' (Simons 1990, 1991). Sebaliknya, tidak banyak penelitian yang diarahkan untuk menyelidiki bagaimana peran akuntansi dapat berubah tergantung pada seting strategisnya (Chapman, 1997). Mungkin saja ketergantungan pada bentuk-bentuk kontrol akuntansi tidak akan menghilangkan peran pentingnya dalam kondisi-kondisi strategik yang berbeda, tetapi fungsi atau manfaatnya yang akan berubah. Khususnya, sesuatu yang selama ini terabaikan dalam penelitian-penelitian adalah potensi sistem kontrol akuntansi manajemen untuk digunakan lebih aktif sebagai sarana perumusan dan penerapan perubahan-perubahan ke arah strategik, atau yang

disebut oleh Simons (1994, 1995) sebagai kegunaan 'interaktif' sistem kontrol akuntansi manajemen.

Abernethy dan Brownell (1999), menggunakan variabel penggunaan anggaran sebagai moderating hubungan perubahan strategik dan kinerja organisasi dalam meneliti beberapa rumah sakit umum di Australia menemukan bahwa kesesuaian (*match*) antara anggaran dan perubahan strategik berpengaruh positif pada kinerja organisasi.

Selain itu, Zajac, *et al.* (2000), mengemukakan *dynamic strategic fit/misfit* merupakan suatu model pendekatan normatif untuk perubahan strategik mengemukakan bahwa perubahan strategik dapat diprediksi secara logika berdasarkan perbedaan-perbedaan spesifik dalam kekuatan lingkungan dan sumber daya organisasi, organisasi yang tidak dapat memprediksi kekuatan lingkungan dan sumber daya organisasi mengakibatkan kinerja yang negatif.

Beberapa peneliti Indonesia misalnya Bambang Riyanto (1999), yang meneliti pengaruh sikap, strategi, dan desentralisasi pada efektifitas partisipasi anggaran dengan mengambil obyek penelitian di perusahaan-perusahaan keluarga Amerika menyimpulkan bahwa efektifitas partisipasi anggaran dikondisikan pada strategi, dimana partisipasi anggaran lebih efektif bagi perusahaan yang menerapkan strategi diferensiasi. Abd. Hamid dan Jogiyanto (2000), menemukan bahwa rata-rata pertumbuhan laba, penjualan, dan reaksi pasar perusahaan bertipologi *prospector* lebih tinggi dibanding perusahaan bertipologi *defender*.

Penelitian ini pada dasarnya merupakan replikasi dari penelitian Abernethy dan Brownell (1999), yang dalam studi eksplorasinya menguji pengaruh penggunaan

anggaran pada hubungan antara perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Kalau Abernethy dan Brownell (1999) menggunakan rumah sakit sebagai obyek penelitiannya maka penelitian ini memilih perusahaan manufaktur sesuai saran Abernethy dan Brownell sekaligus untuk mengetahui apakah model yang dikembangkan Abernethy dan Brownell (1999) memberikan hasil yang sama apabila diterapkan pada perusahaan manufaktur. Dengan demikian pengukuran kinerja perusahaan pada penelitian ini menggunakan pengukuran kinerja perusahaan manufaktur secara keseluruhan (*over all*) meliputi 10 dimensi kinerja sebagaimana dikembangkan oleh Govindarajan dan Fisher (1990). Strategi *defender* dan *prospector* dipilih karena kedua tipe tersebut mempunyai karakteristik yang sangat bertolak belakang dalam merespon perubahan lingkungan organisasi, sedangkan penggunaan anggaran digunakan karena anggaran merupakan karakteristik utama *Management Accounting Control System (MACS)*, yang digunakan manajemen sebagai sarana koordinasi dan penyampaian prioritas-prioritas strategik untuk memperkuat komitmen manajemen tingkat bawah terhadap prioritas-prioritas yang telah ditetapkan oleh organisasi (Simons, 1990).

Penelitian ini juga berbeda dengan penelitian yang dilakukan sebelumnya di Indonesia seperti Abd. Hamid dan Jogiyanto (2000), yang menekankan pada bagaimana strategi organisasi (*defender* dan *prospector*) dapat berubah. Oleh karena itu penelitian ini penting dilakukan karena perbedaan strategi yang diterapkan organisasi dapat menimbulkan respon yang berbeda terhadap situasi dan kondisi organisasi, dan cara penggunaan anggaran yang berbeda mungkin dapat

mempengaruhi perilaku strategik organisasi yang akan menyebabkan pergeseran dan perubahan tipe strategi perusahaan, khususnya strategi *defender* dan *prospector*.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian di muka, penelitian ini mencoba untuk menguji model yang dikembangkan Abernethy dan Brownell (1999) pada perusahaan manufaktur. Masalah yang diteliti dapat dirumuskan sebagai berikut:

Apakah kesesuaian yang tinggi antara penggunaan anggaran dan perubahan strategik dapat memberikan pengaruh positif pada kinerja perusahaan.

1.3. Tujuan Penelitian

Tujuan yang ingin dicapai dalam penelitian ini adalah:

1. Menguji pengaruh kesesuaian penggunaan anggaran dan perubahan strategik pada kinerja perusahaan.
2. Menemukan bukti empiris mengenai pengaruh penggunaan anggaran dalam perubahan strategik pada kinerja perusahaan.

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi pada pengembangan teori, terutama yang berkaitan dengan perubahan strategik dan perilaku manajemen. Selain itu, temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan kontribusi praktis untuk organisasi dalam mempertimbangkan desain strategi perusahaan yang sesuai dengan sistem kontrol akuntansi manajemen khususnya cara penggunaan anggaran oleh manajemen.

BAB II

TELAAH TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.1. TELAAH TEORITIS

2.1.1. Strategi dan Perubahan Strategik

Menurut Porter (1985, hal.1), strategi adalah pencarian posisi kompetitif yang menyenangkan dalam sebuah industri dengan tujuan membentuk posisi yang menguntungkan dan bertahan lama terhadap kekuatan-kekuatan yang menentukan kompetisi industri. Sedangkan Hax dan Majluf (1995), mengemukakan bahwa perusahaan dalam memasuki persaingan global yang semakin ketat akan menerapkan strategi bersaing agar tetap dapat bertahan (*survive*). Strategi yang diterapkan sesuai dengan *core competencies* yang dimiliki serta kondisi eksternal perusahaan.

Strategi yang lebih komprehensif telah diidentifikasi oleh Miles dan Snow (1978), ke dalam empat tipe yaitu: *defender*, *prospector*, *analyzer*, dan *reactor*. Tipologi ini muncul sebagai usaha perusahaan untuk mengatasi tiga permasalahan yang berulang-ulang terjadi yaitu *entrepreneurial*, *engineering*, dan *administrative* yang dikelompokkan berdasarkan pada suatu strategi kunci.

Perusahaan yang tergolong dalam kategori *prospector* cenderung untuk memasukkan perubahan dalam produknya atau mengembangkan produk baru (inovasi) dan secara kontinyu mencari peluang-peluang pasar baru. Perusahaan yang masuk kategori *defender*, berusaha memelihara produk atau pelanggan yang sudah ada dengan produk pasar yang sempit untuk mempertahankan perusahaan. *Defenders* hanya sedikit melakukan perubahan pada pengembangan produk baru maupun pasar,

dan bersaing terutama pada tingkat harga yang rendah (*cost leadership*), kualitas, layanan (*service*), dan efisiensi operasi. *Analyzer* adalah kategori bagi perusahaan-perusahaan yang beroperasi dalam area produk dan pasar yang relatif stabil secara rutin dan efisien dengan menggunakan struktur-struktur dan proses-proses yang diformalisasikan, sementara top manajer senantiasa memperhatikan kompetitornya secara seksama berkenaan dengan ide-ide yang akan diambil, kemudian secara cepat mengadopsi sesuatu yang paling menjanjikan dengan melakukan perubahan. *Reactor* merupakan kategori perusahaan yang tidak memiliki suatu strategi yang konsisten untuk melakukan hubungan dengan kekuatan lingkungannya.

Miles dan Snow (1978), mengemukakan bahwa agar organisasi dapat beradaptasi dan berkompetisi dalam lingkungannya, manajemen harus membuat pilihan strategik untuk memecahkan tiga masalah utama organisasi, yaitu *entrepreneurial*, *engineering* dan administratif. Dan organisasi yang efektif adalah organisasi yang memiliki kesesuaian (*fit*) diantara ketiga elemen tersebut. Miles dan Snow (1978) memberikan suatu *framework* yang bermanfaat yang menggambarkan bagaimana kesuksesan perusahaan dalam memecahkan tiga masalah yang timbul dari pilihan strategik yang berbeda sebagaimana ditunjukkan dalam tabel 1 berikut:

TABEL 1
KARAKTERISTIK STRATEGI *PROSPECTOR* DAN *DEFENDER*

	<i>Prospector</i>	<i>Defender</i>
<p>1. Masalah Entrepreneurial</p> <p>Solusi</p>	<p>Bagaimana untuk menempatkan dan mengeksploitasi produk baru dan <i>market opportunities</i>?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Memperluas dan secara kontinyu mengembangkan domain. ● Memonitor secara luas lingkungan eksternal. ● Menjadi agen perubahan dalam pasar. ● Mengikuti pertumbuhan melalui pengembangan produk/pasar. 	<p>Bagaimana untuk memperkuat pasar dan menciptakan kestabilan dalam produk dan kustomer?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Domain stabil dan sempit ● Agresif memelihara domain seperti meminimalkan kos. ● Mengabaikan pengembangan di luar domain. ● Meningkatkan pertumbuhan.
<p>2. Masalah Engineering</p> <p>Solusi</p>	<p>Bagaimana menghindari komitmen jangka panjang untuk produksi massa dari produk <i>single</i>?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Implementasi teknologi produksi yang fleksibel. ● Menggunakan teknologi <i>multiple</i> ● Tingkat yang rendah dari mekanisasi/ rutinitas produksi. 	<p>Bagaimana memproduksi dan mendistribusikan barang se-efisien mungkin?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● <i>Cost-Efficient technology</i> ● <i>Single Technology</i> ● Mengurangi ketidakpastian melalui integrasi vertikal. ● Perbaikan berdasarkan pemeliharaan efisiensi
<p>3. Masalah Administratif</p> <p>Solusi</p>	<p>Bagaimana memfasilitasi koordinasi dan kontrol dari berbagai dan operasi yang berbeda?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Ahli riset dan <i>marketing</i> merupakan koalisi dominan. ● Mengembangkan sistem informasi secara luas. ● Struktur organik. ● Tingkat formalisasi yang rendah. ● <i>Short-looped horizontal informatin system.</i> ● Pengukuran kinerja yang berdasarkan eksternal dan <i>broad.</i> 	<p>Bagaimana untuk memelihara kontrol yang tepat untuk menjamin efisiensi?</p> <ul style="list-style-type: none"> ● Ahli produksi dan keuangan merupakan koalisi dominan. ● Sistem informasi berorientasi <i>cost.</i> ● <i>Planning</i> dilengkapi sebelum bertindak. ● Struktur mekanistik. ● Tingkat formalisasi tinggi. ● Pengendalian yang tersentralisasi, <i>long-looped vertical information system.</i> ● Pengukuran kinerja dengan membandingkan dengan kinerja tahun sebelumnya.

(Sumber: Miles & Snow, 1978, p. 48, 66)

Tipologi *defender* dan *prospector* merupakan dua tipologi strategi yang berada pada dua titik ekstrim dengan karakter yang sangat bertolak belakang. Simon (1990) mengidentikkan kedua tipe organisasi tersebut dengan model strategi persaingan yang diklasifikasikan oleh Porter (1980) sebagai strategi *cost leadership* dan *product differentiation* dan Mintzberg (1973) dengan nama *adaptive* dan *entrepreneurial*. Strategi diferensiasi produk mengacu pada upaya untuk memberikan sebuah produk atau jasa yang dianggap oleh konsumen memiliki keunikan sehingga mendapatkan penghargaan. Penekanan keunikan menuntut perusahaan untuk lebih fokus pada inovasi produk dan kurang memperhatikan efisiensi tetapi cenderung memperluas jalur produk pasarnya. Sebaliknya, strategi pemimpin biaya mengacu pada upaya penekanan biaya yang rendah atau fokus pada peningkatan efisiensi. Perusahaan yang menerapkan strategi ini cenderung memiliki jalur produk yang sempit dan menerapkan proses produksi yang efisien dengan biaya murah merupakan hal terpenting (Porter, 1980; Palmer, 1992).

Dengan mengacu pada definisi Miles dan Snow (1978), Abernethy dan Brownell (1999), menyebutkan bahwa strategi pasaran produk perusahaan sebagai suatu kesatuan yang dipertahankan oleh strategi *defender* yang mempertahankan kepemimpinan pasar dengan kisaran jasa dan produk yang relatif stabil dan terbatas; dan strategi *prospector* yang melakukan perubahan-perubahan dan respon-respon cepat terhadap peluang-peluang pasar yang baru. Dan dimensi strategi kunci adalah tingkat usaha perusahaan untuk memperkenalkan perubahan dalam produk, pasar, atau keduanya (Hambrick, Donald C., 1983) dalam Nobuaki Namiki (1989). Jadi, tipologi yang dikemukakan oleh Miles dan Snow ini didasarkan pada tingkat

perubahan produk maupun pasar yang dialami perusahaan akibat strategi yang diterapkannya.

Dalam kaitannya dengan perubahan strategik Ginsberg (1988) dalam Abernethy dan Brownell (1999), mengemukakan bahwa muatan perubahan strategik adalah sasaran, jangkauan dan prioritas kompetitif yang ditentukan oleh manajemen pusat, sedangkan proses perubahan strategik adalah pendekatan yang dipilih oleh perusahaan untuk mengatur perumusan dan penerapan strategi. Penelitian ini dititikberatkan pada proses terjadinya perubahan, siapa yang memulai, apa saja hambatan, dan bagaimana mekanisme yang digunakan untuk menunjangnya (Kelly & Amburgey, 1991; Wiersema & Bantel, 1992; Greiner & Bhamri, 1989).

Shortell, *et al.* (1990) dalam Abernethy dan Brownell (1999), mengemukakan bahwa perubahan strategik adalah tingkat pergeseran perusahaan di sepanjang jalur *defender* dan *prospector*. Misalnya, perusahaan bisa saja bergerak dari posisi strategik yang menekankan kisaran jasa yang terbatas kepada posisi yang lebih berorientasi pasar, di mana prioritas strategiknya ditekankan pada pengembangan layanan jasa guna memenuhi kebutuhan-kebutuhan pasar. Jadi, perubahan strategik dapat berkisar dari tidak ada perubahan sama sekali (*statis*) sampai dengan perubahan strategik tingkat tinggi.

Bender, *et al.* (1990) mengemukakan bahwa nilai-nilai berbeda yang ditempatkan pada perencanaan strategi dan kurangnya tanggung jawab dan kepemilikan atas proses akan menghalangi dan membatasi proses perubahan. Manajemen puncak harus menjelaskan sasaran-sasaran perubahan secara jelas, memberi keleluasaan waktu bagi perubahan dan inisiatif, secara jelas menentukan

tanggung jawab, mengidentifikasi sasaran-sasaran sementara dan sasaran-sasaran yang tetap dipertahankan, sementara secara jelas menentukan tujuan-tujuan jangka panjang. Tanggung jawab dan kinerja para manajer puncak secara perorangan dan kelompok kerja manajemen puncak, sangat penting terutama pada waktu perubahan strategi, diperlukan kepemimpinan yang kuat, jelas dan berdasarkan asas. Sejalan dengan pendapat tersebut Mann (1990) mengemukakan bahwa sangat penting bagi manajemen puncak untuk memiliki pandangan yang jernih dan tidak memihak, dan kemampuan untuk menjelaskan peran dan arah, yang oleh Westley dan Mintzberg (1989) menyebutnya kepemimpinan yang berwawasan. Sementara Hambrick menegaskan bahwa kunci wawasan kemampuan manajemen puncak meliputi keterbukaan pikiran, kegigihan, keahlian berkomunikasi, dan daya khayal menjadi dasar utama keberhasilan proses strategi di dalam perusahaan.

2.1.2. Penggunaan Anggaran

Dengan beberapa pengecualian, penelitian-penelitian akuntansi manajemen selalu berasumsi bahwa anggaran berfungsi sebagai 'peran diagnostik' (Simons, 1990), atau berperan sebagai 'mesin penjawab' (Burchell dkk., 1980). Sebagai 'mesin penjawab', anggaran berfungsi sebagai pengevaluasi kinerja dan menghubungkan suatu hasil dengan fungsi atau anggota organisasi tertentu, akan tetapi anggaran juga dapat digunakan sebagai 'mesin dialog', pembelajaran dan penciptaan ide (Burchell dkk., 1980). Simons (1994, 1995), menggolongkan peran alternatif ini sebagai peran 'interaktif'. Karakteristik pembeda fungsi interaktif adalah pertukaran informasi antara manajemen pusat dengan manajemen tingkat

bawah secara kontinyu, serta interaksi antar fungsi-fungsi manajemen yang berbeda dalam satu tingkatan manajemen. Interaksi ini tidak hanya melibatkan partisipasi antara bawahan dengan atasan dalam proses pembuatan anggaran, tetapi juga dialog yang berkesinambungan antar anggota-anggota organisasi. Dalam setting seperti ini, sistem penganggaran menjadi 'markas data' yang menunjang proses pembelajaran organisasi. Penggunaan anggaran secara interaktif ini terjadi bilamana manajemen pusat "menggunakan prosedur-prosedur perencanaan dan kontrol untuk mengawasi dan terlibat secara aktif dengan bawahan dalam aktivitas-aktivitas pengambilan keputusan. Dengan keterlibatannya ini manajemen pusat dapat ikut mendebat dan menyanggah data-data, asumsi-asumsi, dan rencana-rencana kegiatan organisasi. Dengan cara kontrol manajemen interaktif seperti ini staff-staff operasional dari berbagai tingkatan organisasi didorong untuk memberikan perhatiannya" (Simons 1990).

Dalam kaitannya dengan akuntansi khususnya akuntansi manajemen (Hansen dan Mowen, 1997), mengemukakan bahwa terdapat hubungan yang erat antara struktur organisasi dan sistem akuntansi pertanggungjawabannya. Idealnya, sistem akuntansi pertanggungjawaban mencerminkan dan mendukung struktur organisasi. Dan akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem yang mengukur hasil dari setiap pusat pertanggungjawaban sesuai dengan kebutuhan manajer untuk mengoperasikan bagiannya. Kemudian ditinjau dari sistem kontrol manajemen (Anthony, *et al.*, 1995) mengemukakan bahwa sistem kontrol manajemen merupakan suatu alat dari alat-alat lainnya untuk mengimplementasikan strategi, yang berfungsi untuk memotivasi anggota-anggota organisasi guna mencapai

tujuan organisasi. Secara khusus, Simons (1990) mengemukakan bahwa anggaran merupakan karakteristik utama *Management Accounting Control System (MACS)*, dan digunakan oleh manajemen sebagai sarana pengkoordinasian dan penyampaian prioritas-prioritas strategik, dan bersama-sama dengan sistem *reward* sering digunakan untuk memperkuat komitmen manajemen tingkat bawah terhadap prioritas-prioritas yang telah ditetapkan oleh organisasi.

Kemudian Hansen dan Mowen (1997), mengemukakan bahwa informasi merupakan kunci yang dapat membantu manajer untuk bertanggungjawab atas hasil-hasil yang diperoleh organisasi, dimana pertanggungjawaban menuntut suatu keadaan yang dapat dipertanggungjawabkan (*accountability*). Keadaan ini secara tidak langsung diperoleh melalui pengukuran kinerja, yaitu bahwa hasil-hasil aktual dapat dibandingkan dengan hasil-hasil yang diperkirakan atau dianggarkan.

Abernethy dan Brownell (1999), mengemukakan bahwa manajemen pusat dapat menggunakan laporan anggaran sebagai alat diagnostik untuk menilai hasil-hasil kerja dan memberikan penghargaan (*reward*). Kekuatan utama kontrol-kontrol finansial seperti anggaran adalah kemampuannya untuk mengontrol proses-proses organisasional dengan handal dalam kondisi yang stabil, tetapi hal ini tidak akan diperoleh dalam kondisi perusahaan yang sedang mengalami perubahan dengan tugas yang sangat tidak menentu (Hirst, 1983). Oleh karena itu hubungan antara tingkat perubahan strategik yang sedang berlangsung dan kinerja dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif, sebaliknya perusahaan yang tidak mengalami perubahan strategik atau hanya sedikit perubahan maka penggunaan anggaran secara diagnostik dapat meningkatkan kinerja.

Menurut Abernethy dan Lillis (1995), dan Mintzberg (1983) kapabilitas pengolahan informasi dapat ditingkatkan dengan menciptakan struktur organik yang lebih “merata” atau dengan menggunakan sarana-sarana penghubung seperti kesatuan tugas, tim-tim kerja, dan komite-komite inter-fungsional. Sarana-sarana ini dirancang untuk menjembatani batasan-batasan fungsional agar perusahaan menjadi lebih responsif, untuk meningkatkan kemampuan pemecahan masalah, dan menumbuhkan komunikasi lateral dan vertikal yang lebih informal. Karakteristik penting sarana ini adalah kemampuan manajer untuk menjembatani lini-lini pertanggungjawaban fungsional serta menjembatani antar tingkatan-tingkatan hirarkis.

Akan tetapi, tatanan struktural ini kurang cocok disandingkan dengan kontrol anggaran, yang dalam peran diagnostiknya merefleksikan struktur pertanggungjawaban tradisional (Abernethy & Lillis, 1995). Untuk dapat mengatur proses perubahan organisasi dengan efektif, manajemen pusat memerlukan proses pertukaran informasi yang interaktif dan dinamis. Dimensi interaktif ini menjadi semakin penting, dan untuk menunjang peningkatan arus informasi perlu dirancang suatu sistem yang dapat mendorong interaksi antara manajemen pusat dengan staff bawahannya (Galbraith, 1977). Penggunaan anggaran secara interaktif (Simons, 1991) dapat menjadi sarana bagi manajemen pusat untuk menyampaikan nilai-nilai dan preferensi mereka ke seluruh lapisan organisasi. Proses interaktif ini memungkinkan terjadinya pertukaran informasi mengenai peluang-peluang yang ada, ancaman-ancaman, keunggulan-keunggulan dan kelemahan-kelemahan organisasi pada saat berlangsungnya proses reorientasi pasar. Anggaran interaktif ini

juga dapat menjadi sarana perdebatan untuk membahas cara-cara merespon perubahan situasi dan kondisi-kondisi operasional. Anggaran dapat berfungsi sebagai “katalis perdebatan” sehingga membantu semua yang terlibat untuk mencapai kesepakatan ketimbang hanya memberikan “jawaban” (Macintosh, 1994). Informasi variasi anggaran, misalnya, dapat digunakan sebagai sarana untuk mempelajari alternatif-alternatif lain beserta konsekuensi-konsekuensinya. Dengan cara ini anggaran memainkan peranan proaktif dalam menunjang penerapan perubahan strategis yang efektif (Shields, 1997) dalam Abernethy dan Brownell (1999).

2.1.3. Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan, tetapi sistem akuntansi manajemen tergantung juga pada faktor-faktor situasional yang ada dalam organisasi. Para peneliti telah banyak menerapkan pendekatan kontinjensi guna menganalisa dan mendesain sistem kontrol khususnya di bidang akuntansi manajemen (Otley, 1980). Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen melakukan pengujian untuk melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan (Gordon dan Narayan, 1984; Govindarajan, 1984), *task uncertainty* (Chong, 1996), *strategic uncertainty* (Bambang Riyanto, 1999) dengan desain sistem akuntansi manajemen. Pendekatan kontinjensi banyak menarik minat peneliti karena mereka ingin mengetahui apakah tingkat keandalan sistem akuntansi manajemen itu selalu berpengaruh sama (terhadap kinerja) pada setiap kondisi atau

tidak. Berdasarkan pendekatan kontinjensi maka ada kemungkinan terdapat variabel penentu lainnya yang saling berinteraksi, selaras dengan kondisi tertentu yang dihadapi.

Konsep dari kesesuaian (*fit*) berawal dari temuan perspektif kontinjensi dalam literatur teori strategi dan organisasi (Ginsberg dan Venkatraman, 1985) dalam Zajac, *et al.* (2000). Seperti dikemukakan oleh Venkatraman dan Camillus (1984) bahwa bidang kebijakan perusahaan adalah memberikan pandangan strategi, dan Schendel dan Hofer (1979) berdasarkan konsep *matching* dan *aligning* sumber daya organisasi dengan kesempatan lingkungan dan ancaman (Andrews, 1971; Chandler, 1962). Miles dan Snow (1994) mengemukakan bahwa proses mencapai kesesuaian (*fit*), secara konseptual dimulai dengan mengarahkan perusahaan kepada pasarnya dan proses pengarahannya ini ditetapkan strategi perusahaan. Dalam literatur teori organisasi gagasan kesesuaian (*fit*) telah lama dihubungkan dengan teori kontinjensi (Thompson, 1967; Lawrence dan Lorsch, 1967; Donaldson, 1995), yang cenderung menekankan hubungan lingkungan-struktur, daripada hubungan lingkungan-strategi.

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesiskan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti desain akuntansi dan sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan (Bambang Riyanto, 2001). Fisher (1998), juga telah mengidentifikasi 5

variabel kontinjensi yang berpengaruh terhadap sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi yaitu : ketidakpastian teknologi, industri, karakteristik perusahaan dan unit bisnis, strategi kompetitif, dan faktor-faktor lain yang dapat diobservasi.

Variabel ketidakpastian mencakup ketidakpastian tugas dan lingkungan. Ketidakpastian tugas adalah fungsi dari keadaan yang menyatakan seberapa jauh tindakan yang dilakukan manajer dapat menghasilkan *outcome* yang diharapkan. Tindakan yang dilakukan manajer ini berhubungan dengan seberapa banyak pengetahuan manajer tentang proses transformasi input menjadi output. Lingkungan eksternal juga merupakan faktor yang tidak pasti, seperti hubungan dengan pelanggan, *supplier*, pasar tenaga kerja, dan kebijakan pemerintah. Variabel kontinjensi teknologi dibedakan atas teknologi rendah dan teknologi tinggi, yang dikelompokkan dalam teknologi produksi barang khusus dan teknologi produksi massal. Teknologi perusahaan memiliki komponen yang saling terkait diantara subunit perusahaan, yang meliputi keterkaitan dalam *pooled*, *sekquential*, dan *reciprocal*. Variabel industri meliputi karakteristik perusahaan, dan unit bisnis meliputi ukuran, diversifikasi, dan struktur organisasi. Variabel yang terkait dengan strategi kompetitif dan misi perusahaan meliputi strategi *lowcost (cost leadership)*, *differentiation*, dan *focus*. Sedangkan *product life cycles* mengelompokkan unit bisnis menjadi *defender*, *prospector*, dan *analyzer*. Variabel kontinjensi terkait dengan faktor-faktor yang dapat diobservasi meliputi perilaku dan *outcome*.

Otley (1980) menjelaskan bahwa organisasi beradaptasi menghadapi kondisi kontinjensi dengan menata faktor-faktor yang dapat dikendalikan (dimiliki

perusahaan) agar terbentuk konfigurasi yang sesuai (*match*) sehingga diharapkan menghasilkan efektivitas organisasi.

Konsep sentral dari teori kontinjensi adalah kesesuaian (*fit*), dimana Drazin dan Van de Ven (1985) mengidentifikasi tiga pendekatan konseptual yang berbeda mengenai kesesuaian yaitu seleksi, interaksi, dan sistem. Pendekatan seleksi, merupakan konsep kesesuaian yang paling awal yang dikemukakan dalam literature yang fokus utamanya adalah mengkaji karakteristik organisasi yang menerapkan sistem tertentu. Pendekatan interaksi mendefinisikan konsep kesesuaian sebagai interaksi bivarian. Secara khusus, kesesuaian didefinisikan sebagai interaksi antara pasangan faktor sistem-kontekstual pada kinerja. Dalam pendekatan ini, agenda penelitian utama adalah pengkajian faktor-faktor kontekstual yang menentukan atau mempengaruhi pengaruh dari sebuah sistem pada kinerja. Pendekatan sistem adalah konsep kesesuaian paling akhir yang dikembangkan dalam literatur. Pendekatan sistem mengadopsi konsep yang lebih holistik dari kesesuaian sebagai konsistensi internal dan secara simultan menunjuk pada banyaknya faktor kontinjen, struktur alternatif, dan karakteristik kinerja (Drazin dan Van de Ven 1985). Maka efektifitas dari sebuah sistem ditentukan oleh sejauh mana faktor-faktor kontekstual mempengaruhi persyaratan kondisional dari sebuah sistem, semakin konsisten sistem dengan faktor kontekstual, sistem semakin efektif dan sebaliknya. Penerapan pendekatan ini memungkinkan para peneliti untuk mengkaji banyaknya dampak dari faktor kontekstual pada hubungan antara sebuah sistem dan kinerja (Govindarajan 1988) dalam Bambang Riyanto (1999).

2.2. PENELITIAN TERDAHULU DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

2.2.1. Strategi dan Kinerja Organisasi

Miles dan Snow (1978), telah meneliti hubungan timbal balik antara berbagai kelengkapan (*attribute*) organisasi misalnya struktur organisasi, perencanaan strategik, perilaku pesaing, proses manajerial, dan pembagian kekuasaan, dengan setiap tipe strategi. Beberapa kesimpulan yang dikemukakan dari penelitian tersebut misalnya; perusahaan *prospector* cenderung memiliki koordinasi yang kompleks dengan pengendalian terdesentralisasi, mempunyai struktur produk dengan divisi tenaga kerja yang sedikit, dan lebih banyak melakukan perluasan karena dipengaruhi oleh eksekutif pemasaran dan *research and development*. Perusahaan *defender* cenderung memiliki mekanisme pengendalian yang sederhana dengan pengendalian tersentralisasi, mempunyai struktur fungsional dengan divisi tenaga kerja yang banyak, dan lebih banyak melakukan perluasan karena dipengaruhi oleh eksekutif produksi dan keuangan. *Analyzer*, cenderung memiliki atribut organisasional campuran antara *prospector* dan *defender*. Mereka juga berpendapat bahwa keempat tipe kecenderungan organisasi ini berguna untuk mengembangkan konsistensi-konsistensi internal dan melestarikan strategi-strategi organisasi.

Miles dan Snow (1978), Snow dan Hrebiniak (1980) menemukan bahwa ketiga strategi yaitu *prospector*, *defender* dan *analyzer*, mempunyai kinerja yang sama baiknya di dalam industri apapun, apabila strategi tersebut diimplementasikan dengan baik. Hal ini konsisten dengan pandangan yang lebih tradisional bahwa lingkungan yang berbeda memilih strategi tertentu dibanding strategi lainnya.

Hambrick (1983) dalam Abernethy dan Brownell (1999) menemukan bahwa *defender* umumnya mengungguli *prospector* dalam hal profitabilitas dan arus kas dan bahwa *prospector* mengungguli *defender* dalam hal *gain* pangsa pasar hanya dalam industri yang inovatif. Namun demikian, penelitian Hambrick (1983) hanya terbatas pada *prospector* dan *defender* saja. Selain itu, Smith, Guthrie, dan Chen (1986) yang menggunakan pendekatan multivariat dalam mengidentifikasi tipologi, menemukan bahwa banyak ketidak-konsistenan atribut organisasi dalam setiap tipologi, khususnya pada perusahaan *defender*. Kedua hasil penelitian tersebut, kurang memberikan dukungan pada pendapat konsistensi-konsistensi internal Miles dan Snow (1978).

Menurut Simons (1987), suatu perusahaan yang mengikuti tipe strategi *defender* berfokus pada produk atau jasa yang stabil dan terbatas, dengan tujuan untuk mempertahankan domain mereka. Perusahaan menekankan efisiensi mutlak dalam memproduksi dan mendistribusikan barang dan jasa. Hal ini sering membutuhkan investasi dalam teknologi *manufacturing* yang memungkinkan produksi berjalan atas suatu produk yang terstandarisasi dalam jangka panjang. Dan prioritas strategi yang meminimalkan *cost* secara umum diikuti oleh strategi *defender* (Shortell dkk., 1990; Simons, 1987; Govindarajan, 1988), dan informasi keuangan yang berfokus atas efisiensi distribusi dan produksi internal akan tepat untuk memonitor kinerja dalam *setting* ini (Gordon dan Narayanan, 1984; Govindarajan, 1986).

Dalam penelitian terdahulu umumnya mengargumentasikan bahwa karakteristik sistem kontrol untuk perusahaan yang bertipe *prospector* mungkin

dilakukan secara langsung, hal ini berlawanan dengan perusahaan yang bertipe *defender* (Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Gupta, 1985). *Prospector* merupakan inovator, yang secara kontinyu mengembangkan dan menentukan domain produknya melalui inovasi produk dan jasa (Miles dan Snow, 1978). Perusahaan ini proaktif dalam interaksi lingkungannya. Mereka mencari dan mengeksploitasi kesempatan pasar produk baru dan secara kontinyu memonitor *range* yang luas dari kejadian dan kondisi lingkungannya (Miles dan Snow, 1978; Govindarajan, 1988). Oleh karena itu manajer perusahaan tipe *prospector* akan membutuhkan informasi yang memonitor ketidakpastian strategi yaitu antara ketidakpastian sekarang dan yang mungkin timbul di masa yang akan datang, yang berhubungan dengan faktor eksternal perusahaan (Simons, 1990).

Penelitian yang menguji keefektifan (*effectiveness*) ukuran kinerja keuangan mengindikasikan bahwa perusahaan yang mengikuti tipe strategi *prospector* akan bergerak dari tipe informasi yang berdasarkan efisiensi dan keuangan untuk proses kontrol dan perencanaannya ke arah pengukuran kinerja berdasarkan *non financial*, kualitatif dan yang lebih luas (Miller, 1988; Parthasarthy dan Sethi, 1992; Eccless, 1991).

Simons (1987) menguji perbedaan sistem kontrol akuntansi pada 261 perusahaan manufaktur yang menjalankan bisnis dengan strategi yang berbeda, yaitu strategi *defender* dan *prospector* menunjukkan hasil bahwa *match* antara mekanisme sistem kontrol akuntansi dengan strategi menghasilkan kinerja yang lebih tinggi. Lebih jauh dinyatakan bahwa perusahaan yang mencapai keunggulan kompetitif dengan strategi tertentu (apakah *defender* atau *prospector*) harus didukung oleh

sistem kontrol akuntansi dengan karakteristik tertentu pula. Secara keseluruhan hasil penelitian tersebut memberikan kesimpulan bahwa jika dilihat dari segi karakteristik atribut sistem kontrol akuntansi yang diteliti, ternyata perusahaan yang menggunakan strategi *prospector* mempunyai atribut sistem kontrol akuntansi yang berbeda secara signifikan dengan atribut sistem kontrol akuntansi yang digunakan oleh perusahaan dengan strategi *defender*.

Kemudian Govindarajan (1988), melakukan penelitian mengenai bagaimana suatu variabel sistem kontrol yaitu *budget evaluative style*, berasosiasi dengan strategi kompetitif yang berbeda, yaitu strategi differensiasi produk dan strategi biaya rendah dalam mempengaruhi kinerja. Dari hasil *survey* terhadap 121 top manajer unit usaha organisasi menunjukkan bahwa untuk perusahaan yang menggunakan strategi differensiasi produk menunjukkan bahwa kelonggaran (*deemphasizing*) tujuan anggaran selama evaluasi kinerja akan menghasilkan kinerja yang tinggi. Sedangkan untuk strategi biaya rendah, adanya penekanan (*emphasizing*) tujuan anggaran selama evaluasi kinerja akan menghasilkan kinerja yang tinggi. Jadi hasil penelitiannya mengindikasikan bahwa penekanan pada informasi akuntansi lebih rendah dalam perusahaan yang mengadopsi tipe strategi differensiasi (*prospector*) dibandingkan dengan perusahaan yang menggunakan strategi biaya rendah (*defender*) dalam menghasilkan kinerja yang tinggi.

Nobuaki Namiki (1989), dalam meneliti hubungan strategi dan kinerja organisasi, penting untuk melihat perbedaan antara tipe-tipe strategi dalam tujuan kerjanya. *Prospector* akan mengukur keberhasilan mereka dalam bentuk pertumbuhan penjualan, suatu indikator penerimaan pasar yang bertumbuh akan

produk baru mereka, sementara *defender* akan mengarah pada pencapaian efisiensi operasional untuk dapat berhasil. Kedua tipe strategi ini mempunyai tujuan yang sedikit berbeda, sementara *analyzer* mungkin mengejar tujuan yang berbeda berdasarkan lingkungan di mana mereka berada. Oleh karena itu, ukuran kinerja organisasional meliputi tiga komponen yaitu pertumbuhan penjualan, yang mencerminkan seberapa baik suatu perusahaan berhubungan dengan lingkungannya (Hofer dan Schender, 1978) dengan berhasil memperluas “jangkauan produk-pasar”(Ansoff, 1965). Ukuran lainnya, setelah pajak *return on total asset (ROA)*, biasanya dianggap sebagai ukuran operasional efisiensi perusahaan dengan memandang penggunaan yang menguntungkan dari dasar total asetnya (Ansoff, 1965 dan Bourgeois, 1980). Demikian pula penilaian subyektif dari “keseluruhan” kinerja perusahaan juga dimasukkan ke dalam instrumen penelitian (Nobuaki Namiki (1989).

2.2.2. Perubahan Strategik, Penggunaan Anggaran, dan Kinerja Perusahaan

Riset yang dilakukan Abernethy dan Brownell (1999), menguji pengaruh penggunaan anggaran pada hubungan antara perubahan strategik dan kinerja pada 63 rumah sakit umum besar di Australia. Dengan menggunakan penggunaan anggaran sebagai suatu variabel moderating atas hubungan perubahan strategik dan kinerja perusahaan (Abernethy dan Brownell, 1999), menemukan bukti bahwa hubungan perubahan strategik dengan kinerja akan lebih positif jika anggaran bersifat interaktif dibanding anggaran yang bersifat diagnostik. Perkiraan ini berakar dari efek perubahan strategik pada konteks keputusan. Proses perubahan menimbulkan

konteks dimana pengambilan keputusan oleh manajemen pusat menjadi semakin kompleks dan tidak dapat diduga karena munculnya peluang-peluang baru atau prioritas-prioritas lain yang mengubah tujuan-tujuan strategik. Dalam situasi seperti ini, manajemen pusat seringkali harus menetapkan kembali target-target dan tujuan-tujuannya. Perubahan ini akan menimbulkan ketidakpastian atau ambiguitas bagi para bawahan mengenai prioritas atau preferensi apa yang harus mendapat perhatian utama. Selain itu, perubahan teknologi dan produksi, atau pengembangan produk baru melahirkan rutinitas-rutinitas baru yang harus dipelajari lagi.

Hasil penelitian Abernethy dan Brownell (1999) mengindikasikan bahwa penggunaan anggaran interaktif lebih sesuai untuk perusahaan yang menerapkan strategi *prospector* dan sebaliknya, penggunaan anggaran diagnostik lebih sesuai untuk perusahaan yang menerapkan strategi *defender*.

Adapun hasil-hasil penelitian terdahulu mengenai strategi *defender* dan *prospector* dapat dirangkum dalam tabel 2 berikut.

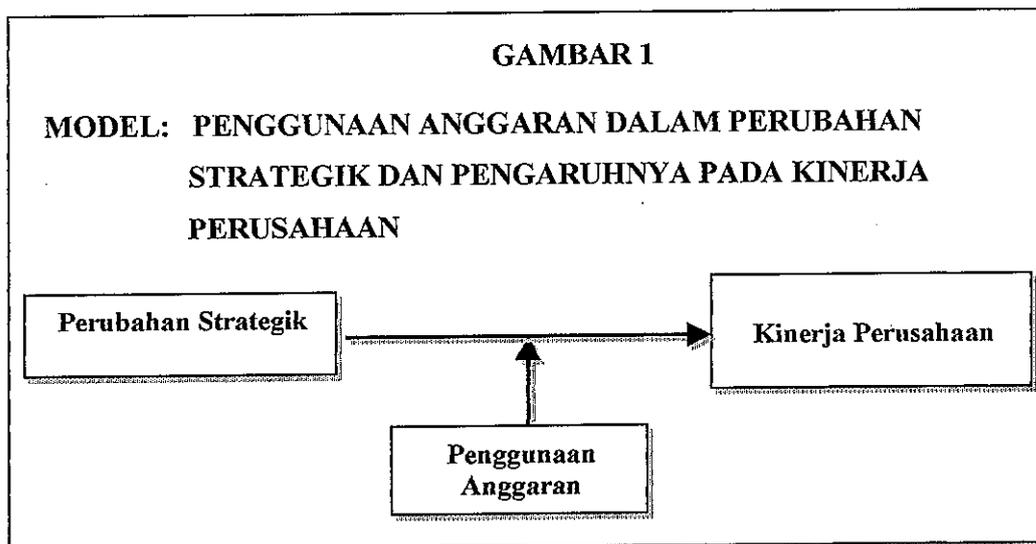
TABEL 2
RANGKUMAN PENELITIAN TERDAHULU

Peneliti	Variabel	Alat Analisis	Hasil Penelitian
Miles dan Snow (1978)	Strategi kompetitif (<i>defender, prospector, Analyzer, Reactor</i>) sebagai independen, atribut organisasi (dependen), dan kinerja perusahaan (dependen)	Analisis regresi logit	Perusahaan <i>prospector</i> (<i>differentiation</i>) menekankan penggunaan sistem kntrol akuntansi (lebih intensif) dibandingkan perusahaan <i>defender</i> (<i>cost leadership</i>).
Simons (1987)	Strategi kompetitif (<i>defender dan prospector</i>) sebagai moderating, sistem kontrol akuntansi (independen), dan kinerja perusahaan (dependen)	Analisis regresi logit	Perusahaan <i>prospector</i> (<i>differentiation</i>) menekankan penggunaan sistem kntrol akuntansi (lebih intensif) dibandingkan perusahaan <i>defender</i> (<i>cost leadership</i>).

Nobuaki Namiki (1989)	Tipologi strategi Miles dan Snow (<i>defender</i> , <i>prospector</i> , <i>analyzer</i> , dan <i>reactor</i>), ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (independen) dan kinerja perusahaan (dependen)	Multivariat	Perusahaan <i>defender</i> , <i>prospector</i> , dan <i>analyzer</i> mengungguli kinerja <i>reactor</i> .
Govindarajan (1988)	Sistem kontrol akuntansi (independen), Strategi kompetitif (<i>differentiation</i> dan <i>cost leadership</i>) (moderating), kinerja perusahaan (dependen).	Analisis regresi multiplikatif	Perusahaan dengan strategi <i>cost leadership</i> berkinerja tinggi apabila <i>reward</i> yang diberikan didasarkan pada pencapaian target anggaran.
Govindarajan dan Fisher (1990)	Sistem kontrol akuntansi (independen), Strategi kompetitif (<i>differentiation</i> dan <i>cost leadership</i>) (moderating), kinerja perusahaan (dependen).	Analisis regresi multiplikatif	Perusahaan yang menggunakan sistem kontrol output (bagian dari system kontrol akuntansi) dan strategi <i>cost leadership</i> mampu meningkatkan kinerja perusahaan.
Abernethy dan Brownell (1999)	Peran anggaran (moderating), strategi <i>defender</i> , <i>prospector</i> (independen) dan kinerja organisasi (dependen)	Regresi berganda	Peran anggaran interaktif lebih cocok untuk perusahaan <i>prospector</i> dan peran anggaran diagnostik lebih cocok untuk perusahaan <i>defender</i> .
Bambang Riyanto (1999)	Partisipasi anggaran (independen), Strategi, desentralisasi, sikap (kontekstual) dan kinerja manajerial (dependen).	-Bivarian -Multivarian	Manajer yang merasa senang dengan pekerjaan dapat lebih meningkatkan kinerja organisasi daripada manajer bersikap kurang senang, suatu lingkungan dikaitkan dengan strategi diferensiasi berpeluang lebih baik bagi manajer untuk mengembangkan keterampilan dan kemampuan dalam pekerjaan, partisipasi memungkinkan manajer menyalurkan keterampilan, kemampuan, dan motivasi kerja.
Abd. Hamid dan Jogiyanto (2000)	Strategi <i>defender</i> , <i>prospector</i> (independen) dan harga saham atau CAR (dependen).	Regresi berganda	Rata-rata pertumbuhan laba, penjualan, dan reaksi pasar lebih tinggi pada perusahaan <i>prospector</i> dibandingkan perusahaan <i>defender</i> .

Sumber : review penelitian 2002

Dari uraian di muka maka model penelitian dapat ditunjukkan dalam gambar 1 berikut:



Dengan demikian dapat diajukan hipotesis sebagai berikut :

H1 : Kesesuaian yang tinggi antara penggunaan anggaran dan perubahan strategik dapat memberikan pengaruh positif pada kinerja perusahaan.

2.2.3. Perbedaan Penelitian Ini dengan Penelitian Terdahulu

Beberapa perbedaan penelitian ini dengan penelitian terdahulu meliputi:

1. Penelitian sebelumnya (Simon, 1987) menggunakan strategi *defender* dan *prospector* sebagai moderating hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinerja, dan (Govindarajan, 1988) menggunakan model evaluasi kinerja sebagai moderating hubungan sistem kontrol manajemen dan kinerja. Penelitian ini menggunakan anggaran sebagai variabel moderating atas hubungan perubahan strategik dan kinerja perusahaan.

2. Meskipun penelitian ini mengacu pada penelitian Abernethy dan Brownell (1999), namun obyek yang dipilih berbeda, yaitu perusahaan manufaktur.
3. Perbedaan lain dengan Abernethy dan Brownell (1999), adalah penggunaan instrumen pengukuran kinerja perusahaan manufaktur yang dikembangkan Govindarajan dan Fisher (1990) sesuai obyek yang diteliti.
4. Alat analisis penelitian ini menggunakan pendekatan residual (*residual approach*) untuk menghindari kecenderungan akan terjadi multikolinearitas yang tinggi antar variabel independen sehingga dapat memenuhi asumsi klasik dalam regresi *ordinary least square* (OLS) (lihat Imam Ghozali, 2002).

BAB III

METODE PENELITIAN

3.1. Pengumpulan Data dan Pemilihan Sampel

Data dikumpulkan melalui kuesioner yang disampaikan secara langsung kepada responden. Metode ini digunakan karena perusahaan yang menjadi obyek penelitian berada dalam suatu kawasan yaitu Kawasan Industri Makassar, selain itu diharapkan melalui cara ini dapat mengurangi rendahnya *response rate*. Alasan lain adalah karena Sulawesi Selatan, khususnya Kotamadya Makassar merupakan pusat pengembangan industri untuk Kawasan Timur Indonesia (KTI) dengan dinamika yang tinggi dan kompleks sekaligus menjanjikan prospek usaha yang baik. Pemilihan jenis manufaktur ini dimaksudkan untuk menghindari efek industrial yang kemungkinan berbeda sesuai dengan karakteristik dan spesifikasi yang dimilikinya terutama berkaitan dengan ketidakpastian lingkungan, regulasi pemerintah, faktor pasar, dan perkembangan teknologi. Penelitian ini difokuskan pada para manajer dan kepala bagian setingkat manajer yang diharapkan mengetahui dan terlibat dalam strategi dan kebijakan perusahaan.

Seluruh perusahaan manufaktur yang ada dalam kawasan industri Makassar digunakan sebagai kerangka sampling dalam penelitian ini. Kawasan industri Makassar dikelola oleh PT. KIMA, dan berdasarkan daftar perusahaan (*list companies*) Januari 2002, terdapat 122 perusahaan yang memiliki tanah kavling atau menyewa bangunan pabrik siap pakai pada kawasan industri Makassar. Dari jumlah 122 perusahaan di kawasan tersebut ada 73 perusahaan yang sedang produksi.

Sebanyak 220 kuesioner diedarkan kepada para manajer dan kepala bagian setingkat manajer di 73 perusahaan manufaktur yang ada di kawasan industri Makassar.

Sebanyak 70 responden dari 38 perusahaan telah berpartisipasi dalam penelitian ini (*response rate*) 31,82 %, dan data yang valid untuk diolah terdapat 65 responden.

3.2. Operasionalisasi Variabel

Penelitian ini menggunakan 3 variabel yang akan diukur yaitu: perubahan strategik, penggunaan anggaran, dan kinerja perusahaan. Instrumen pengukuran yang digunakan diadopsi dari beberapa penelitian sebelumnya yang relevan dengan menggunakan skala likert 7 poin yang diharapkan akan memberikan hasil pengukuran yang lebih teliti dan akurat.

3.2.1. Perubahan Strategik

Strategi yang digunakan dalam penelitian ini adalah dua tipologi yang dikemukakan oleh Miles dan Snow (1978), yaitu strategi *defender* dan *prospector* karena kedua tipe strategi ini memiliki karakteristik yang sangat bertolak belakang dan berada pada titik ekstrim. Sedangkan perubahan strategik adalah tingkat pergeseran perusahaan di sepanjang jalur *defender* dan *prospector*. Misalnya, perusahaan bisa saja bergerak dari posisi strategik yang menekankan kisanan jasa yang terbatas kepada posisi yang lebih berorientasi pasar, di mana prioritas strategiknya ditekankan pada pengembangan layanan jasa guna memenuhi kebutuhan-kebutuhan pasar. Jadi, perubahan strategik dapat berkisar dari tidak ada

perubahan sama sekali (statis) sampai dengan perubahan strategik tingkat tinggi (Shortell dkk., 1990 dalam Abernethy dan Brownell, 1999).

Untuk mengukur perubahan strategik perusahaan, digunakan instrumen dimodifikasi dari instrumen Shortell, dkk (1990) dan digunakan oleh Abernethy dan Brownell (1999), di mana responden diminta untuk menentukan tipe strategi yang diterapkan di dalam perusahaannya dengan mengidentifikasi tipe strategi apakah tipe A (*defender*) atau tipe B (*prospector*), dan selanjutnya memberikan poin pada skala likert 1 = sangat stabil sampai dengan 7 = sangat dinamis atau penuh perubahan/perubahan tinggi.

3.2.2. Penggunaan Anggaran

Fungsi atau peran anggaran yang paling baik didefinisikan dalam kaitannya dengan persepsi *CEO* mengenai perilaku lahiriah spesifik mereka saat berinteraksi dengan pengguna strategi-strategi lain, yang disebut juga dengan “peran yang diberlakukan” (Deutch & Krauss, 1965 dalam Abernethy dan Brownell, 1999). Jadi konsep teoritis yang relevan untuk fungsi anggaran diperoleh dari cara penggunaan anggaran melalui gaya atau peran anggaran seperti yang dipersepsikan oleh *CEO* (Abernethy dan Brownell, 1999). Dalam penelitian ini penggunaan anggaran diukur dengan menggunakan instrumen yang dapat mencakup gaya penggunaan anggaran interaktif (Simon, 1990, 1991) yang dikembangkan oleh (Abernethy dan Brownell, 1999). Pengukuran ini menggunakan skala likert 7 poin mulai 1 = sangat tidak setuju sampai 7 = sangat setuju dengan empat item pernyataan mengenai pola perilaku anggaran yang diterapkan oleh responden. Skor tertinggi menggambarkan anggaran interaktif dan skor terendah menggambarkan anggaran diagnostik. Keandalan tolok

ukur ini memiliki *Cronbach* alpha 0,59 dan masih dalam batas yang diterima (Nunnally, 1978). Selain itu, responden diberikan dua tolok ukur alternatif mengenai uraian tentang penggunaan anggaran interaktif dan anggaran diagnostik menurut (Simon, 1990, 1991), untuk menggambarkan penggunaan anggaran. Hal ini dimaksudkan untuk menilai validitas konvergen dari instrumen.

3.2.3. Kinerja Perusahaan

Variabel dependen adalah kinerja perusahaan yang dilihat dari keefektifan suatu perusahaan secara keseluruhan (*overall*). Kinerja perusahaan diukur dengan menggunakan instrumen *self-rating* yang dikembangkan oleh Govindarajan dan Fisher (1990). Instrumen tersebut terdiri dari sepuluh dimensi kinerja, yaitu: *return on investment, profit*, arus kas operasi (*cash flow*), pengendalian biaya (*cost control*), pengembangan produk baru, volume penjualan, *market share*, pengembangan pasar, pengembangan sumberdaya manusia, dan *political-public affairs*. Ada dua alasan dipilihnya *self-rating* sebagai instrumen dalam mengukur kinerja: 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 lebih bersifat subyektif kepada bawahan. Responden diminta untuk mengukur tingkat kinerja perusahaan dengan menggunakan skala *likert* 7 (tujuh) poin, mulai dari “signifikan dibawah standar” sampai dengan “signifikan di atas standar” diganti dengan sangat tidak signifikan sampai dengan sangat signifikan dengan maksud agar lebih mudah dimengerti oleh responden.

3.3. Analisis Data

Data hasil penelitian dianalisis dengan menggunakan alat statistik yang terdiri atas :

3.3.1. Statistik Deskriptif

Untuk memberikan gambaran mengenai demografi responden penelitian (jabatan, pendidikan, pengalaman kerja) dan deskripsi mengenai variabel-variabel penelitian (penggunaan anggaran, perubahan strategik, dan kinerja perusahaan), dengan menggunakan tabel frekuensi distribusi absolut yang menunjukkan angka rata-rata, median, kisaran, dan deviasi standar.

3.3.2. Uji Kualitas Data (Instrumen)

Menurut Huck dan Cormier (1996) dalam Bambang dan Indriantoro (1998) kualitas data yang dihasilkan dari pengujian instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Uji tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Imam Ghozali (2002) mengemukakan bahwa reliabilitas adalah alat untuk mengukur suatu kuesioner yang merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Suatu kuesioner dikatakan reliabel atau handal jika jawaban seseorang terhadap pernyataan adalah konsisten atau stabil dari waktu ke waktu. Pengukuran reliabilitas dapat dilakukan dengan dua cara yaitu: (1) pengukuran berulang (*repeated measure*) dan (2) pengukuran sekali saja (*one shot*) dengan uji statistik *Cronbach alpha* (α). Sedangkan uji validitas digunakan untuk mengukur sah atau valid tidaknya suatu kuesioner. Suatu kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut.

Pengukuran tingkat validitas dapat dilakukan dengan tiga cara yaitu: (1) melakukan korelasi antar skor butir pertanyaan dengan total skor konstruk atau variabel, (2) menghitung korelasi antar skor masing-masing butir pertanyaan dengan total skor.

3.3.3. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang akan digunakan dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik yang akan dilakukan adalah uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

3.3.4. Teknik Analisis

Penelitian ini menggunakan pendekatan residual untuk menguji hipotesis yang dikembangkan. Pendekatan residual (*residual approach*) dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979) dalam Bambang Riyanto (2001). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa terdapat kesesuaian atau konsistensi antara perubahan strategik dan faktor kontekstual penggunaan anggaran. Kesesuaian perubahan strategik dan faktor kontekstual diperoleh dengan meregresikan faktor kontinjen pada penggunaan anggaran. Estimasi parameter berasal dari regresi kemudian digunakan untuk menentukan nilai faktor kontinjen berkaitan dengan tingkat nilai perubahan strategik. Apabila kombinasi tersebut menyimpang dari kesesuaian terbaik akan memperburuk kinerja perusahaan. Hubungan negatif signifikan antara nilai deviasi (nilai absolut dari residual-*standardized*) dari Perubahan strategik dan faktor kontinjen pada kinerja perusahaan sebagai bukti untuk tidak menolak hipotesis. Dengan kata lain untuk menguji hipotesis, nilai deviasi kemudian

dikorelasikan dengan kinerja perusahaan, bila korelasi negatif dan signifikan sebagai bukti untuk tidak menolak hipotesis (H_a).

Ada tiga langkah dalam penerapan pendekatan residual.

1. Menentukan “garis kesesuaian antara perubahan strategik dengan penggunaan anggaran. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi perubahan strategik dengan penggunaan anggaran (persamaan 1).

$$X_2 = a + b_1X_1 + e \dots\dots\dots (1)$$

Dimana:

- X_1 = perubahan strategik
- X_2 = variabel kontekstual penggunaan anggaran
- a = konstanta (*intercept*)
- b_1 = koefisien regresi *unstandardized*
- e = kesalahan regresi (*regression error lack of fit residual*)

Jika b_1 positif ($b_1 > 0$) dan signifikan, maka sesuai ekspektasi teori kontinjensi yang menunjukkan adanya kesesuaian perubahan strategik dengan penggunaan anggaran (Duncan dan Moores 1989).

2. Menentukan sejauh mana kombinasi aktual perusahaan-perusahaan lebih mendekati (atau menjauhi) garis kesesuaian. Hal ini dilakukan dengan memasukkan kombinasi aktual perusahaan dalam model. Nilai deviasi yang merupakan nilai absolut residual menunjukkan ketidaksesuaian yaitu sejauh mana kombinasi aktual perusahaan-perusahaan menyimpang dari jalur terbaik (persamaan 2) dalam Bambang Riyanto (1999, 2001).

$$\text{Dev} = \sqrt{[X - b_0 - (b_1 * X_{\text{pstr}})]^2} \dots\dots\dots (2)$$

Dimana :

DEV (e)	=	Nilai deviasi /nilai absolut residual
X	=	faktor kontinjensi penggunaan anggaran
X_{pstr}	=	perubahan strategik
b₀	=	konstanta (<i>intercept</i>)
b₁	=	koefisien regresi

- Melakukan korelasi nilai deviasi (nilai absolut residual) dengan kinerja manajerial. Koefisien korelasi signifikan negatif sebagai bukti untuk mendukung hipotesis kesesuaian (nilai ketidaksesuaian tinggi dikaitkan dengan kinerja rendah dan sebaliknya).

Pendekatan residual ini digunakan karena menurut Imam Ghozali (2002) pengujian variabel moderating dengan menggunakan uji interaksi maupun uji selisih nilai absolut mempunyai kecenderungan akan terjadi multikolinearitas yang tinggi antar variabel independen dan hal ini akan menyalahi asumsi klasik dalam regresi *ordinary least square (OLS)*.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ini merupakan pembahasan data yang telah dikumpulkan dengan menggunakan kuesioner dari studi lapangan untuk mengukur tiga variabel pokok dalam penelitian ini, yaitu penggunaan anggaran, perubahan strategik, dan kinerja perusahaan. Pembahasan akan dibagi dalam lima sub bab, yaitu, deskripsi responden, statistik deskriptif mengenai variabel penelitian, uji kualitas data, uji asumsi klasik dan uji hipotesis dan pembahasan.

4.1. Deskripsi Responden

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan 220 kuesioner kepada 73 perusahaan manufaktur di kawasan industri Makassar, sebanyak 70 orang manajer dan kepala bagian setingkat manajer dari 38 perusahaan yang mengembalikan jawabannya. Namun 5 buah jawaban diantaranya tidak dapat diikutsertakan karena pengisiannya tidak lengkap, sehingga kuesioner yang layak dianalisis sebanyak 65 kuesioner.

Ringkasan pengiriman dan pengembalian kuesioner dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 3.

TABEL 3
RINCIAN PENERIMAAN DAN PENGEMBALIAN KUESIONER

Kuesioner yang diedarkan langsung	220
Kuesioner yang tidak dikembalikan	<u>140-</u>
Kuesioner yang dikembalikan	70
Kuesioner yang tidak layak olah (tidak lengkap)	<u>5-</u>
Kuesioner yang layak olah/digunakan	65
Tingkat pengembalian (<i>response rate</i>)	$70 / 220 \times 100\% = 31,82 \%$
Tingkat pengembalian yang layak olah/digunakan (<i>usable response rate</i>)	$65 / 220 \times 100\% = 29,55\%$

Sumber: data primer diolah, 2002

Sedangkan profil 65 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam Tabel 4.

4.2. Deskripsi Variabel

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian (penggunaan anggaran, perubahan strategik, dan kinerja perusahaan) digunakan tabel statistik deskriptif yang menunjukkan angka kisaran, angka kisaran teoritis dan kisaran sesungguhnya, rata-rata, dan standar deviasi.

TABEL 4
PROFIL RESPONDEN (N = 65)

	Jumlah	Persentase
Manajer atau Kepala Bagian setingkat Manajer		
<input type="checkbox"/> Produksi/Operasi	20	30,77
<input type="checkbox"/> Penjualan/Pemasaran	23	35,38
<input type="checkbox"/> Keuangan/Akuntansi	15	23,08
<input type="checkbox"/> Administrasi Umum	5	7,69
<input type="checkbox"/> Lainnya	2	3,08
Pendidikan		
<input type="checkbox"/> S1/Sarjana	44	67,69
<input type="checkbox"/> Diploma	15	23,08
<input type="checkbox"/> Lainnya	6	9,23
Lama Bekerja di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> < 5	10	23,08
<input type="checkbox"/> 5 – 10	38	58,46
<input type="checkbox"/> > 10	17	26,15
Lama Jabatan di perusahaan bersangkutan		
<input type="checkbox"/> < 5	42	64,62
<input type="checkbox"/> 5 – 10	18	27,69
<input type="checkbox"/> > 10	5	7,69
Jumlah Bawahan		
<input type="checkbox"/> 1 – 50	45	69,23
<input type="checkbox"/> 51 – 100	15	23,08
<input type="checkbox"/> > 100	5	7,69

Sumber : data primer diolah, 2002

Pada tabel statistik deskriptif (tabel 5), pengukuran variabel penggunaan anggaran, kisaran jawaban responden lebih mendekati kisaran teoritisnya dengan

nilai rata-rata 19,29 dan standar deviasi 5,01. Ini berarti bahwa jawaban responden sedikit menyebar ke dalam tiga kategori tetapi cenderung interaktif dalam penggunaan anggaran, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang mendekati nilai maksimum kisaran sesungguhnya.

TABEL 5
STATISTIK DESKRIPTIF

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Sesungguhnya	Rata-rata	Standar Deviasi
Penggunaan Anggaran	4 – 28	10 – 27	19,29	5,01
Perubahan Strategik	1 – 7	1 – 6	3,75	1,58
Kinerja Perusahaan	10 – 70	23 – 65	51,88	9,47

Sumber : data primer diolah, 2002

Pada variabel perubahan strategik, kisaran jawaban responden mendekati kisaran teoritisnya dengan nilai rata-rata 3,75 dan standar deviasi 1,58. Angka tersebut menunjukkan bahwa jawaban responden menyebar dalam kategori tetapi cenderung netral antara memiliki perubahan strategik yang rendah dan perubahan strategik yang tinggi, yang ditunjukkan oleh nilai rata-rata yang cenderung mendekati nilai netral (skala 4). Demikian pula pada variabel kinerja perusahaan, kisaran jawaban responden antara 23 – 65 dengan nilai rata-rata 51,88 dan standar deviasi 9,47. Hal ini berarti bahwa tidak ada perusahaan yang menjadi responden dalam penelitian ini yang mempunyai kinerja pada tingkat ekstrim (rendah atau

tinggi) tetapi cenderung tinggi karena mendekati nilai tertinggi kisaran kinerja teoritis.

4.3. Uji Kualitas Data

Kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas (Hair et al. 1998; Huck dan Cormier 1996 dalam Bambang dan Indriantoro 1998; Imam Ghozali, 2002). Dua prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini mengukur kekonsistenan dan keakurasian data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen, yaitu (1) uji reliabilitas konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach's Alpha*, (2) uji validitas konstruk dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*).

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas yang disajikan dalam tabel 6 menunjukkan tingkat kekonsistenan dan keakurasian yang cukup baik. Pada uji reliabilitas konsistensi internal koefisien *Cronbach's Alpha* untuk semua variabel berada pada tingkat yang dapat diterima di atas 0,60 (Nunnally, 1969 dalam Ghozali 2002), yaitu 0,79 untuk instrumen penggunaan anggaran dan instrumen kinerja perusahaan 0,91. Sedangkan pada pengujian validitas dengan melakukan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01 untuk instrumen penggunaan anggaran, dan instrumen kinerja perusahaan signifikan pada level 0,05. Kemudian dari *descriptive statistik explore* juga menunjukkan bahwa data responden semuanya valid (validitasnya 100 %).

Dengan demikian analisis atas hasil penelitian ini didasarkan pada hasil pengujian yang memperlihatkan reliabilitas instrumen dan validitas konstruk yang dipersyaratkan dengan jumlah n sebanyak 65.

Hasil pengujian reliabilitas dan validitas dirangkum dalam tabel 6 sebagai berikut:

TABEL 6
HASIL UJI RELIABILITAS DAN VALIDITAS

Variabel	<i>Cronbach's Alpha</i>	<i>Pearson Correlation</i>
Penggunaan Anggaran	0,79	0,494 – 0,919**
Perubahan Strategik	1	0
Kinerja	0,91	0,557 – 0,847*

* Signifikan pada level 0,05 ** Signifikan pada level 0,01
Sumber : data primer diolah, 2002

4.4. Uji Asumsi Klasik

Uji asumsi klasik dilakukan untuk mengetahui apakah model regresi yang akan digunakan dapat digunakan sebagai alat prediksi yang baik. Uji asumsi klasik yang akan dilakukan adalah uji multikolinieritas, uji heteroskedastisitas, dan uji normalitas.

4.4.1. Uji Multikolinieritas

Uji multikolinieritas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi di antara variabel bebas (Imam Ghozali, 2002). Deteksi terhadap ada tidaknya multikolinieritas yaitu dengan menganalisis matriks korelasi variabel-variabel bebas, atau dapat juga dilihat pada nilai *tolerance* serta nilai *variance inflation faktor* (VIF).

Berdasarkan matriks korelasi antar variabel-variabel bebas menunjukkan koefisien antara variabel relatif rendah. Indikasi adanya multikolinieritas jika terjadi korelasi antar variabel bebas yang cukup tinggi, umumnya di atas 0,90 (Imam Ghozali, 2002). Berdasarkan analisis ini berarti model tersebut bebas dari problem multikolinieritas.

Hasil perhitungan nilai toleransinya juga menunjukkan bahwa tidak ada variabel bebas yang memiliki nilai *tolerance* kurang dari 10% yang berarti tidak ada korelasi antara variabel bebas yang nilainya lebih dari 95%. Nilai *Variance Inflation Faktor* (VIF) mempunyai persamaan : $VIF = 1 / Tolerance$

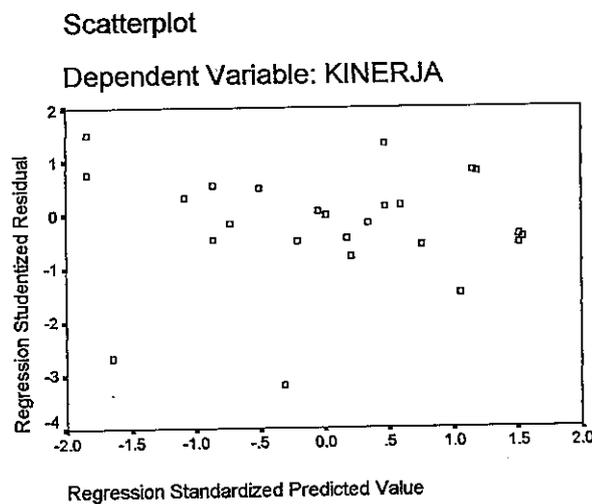
Pada umumnya , *cutoff* nilai *tolerance* 0,10 atau sama dengan VIF lebih besar dari 10, maka variabel tersebut mempunyai persoalan multikolinieritas dengan variabel bebas lainnya (Imam Ghozali, 2002). Jika dilihat pada output *coeficient* hasil perhitungan nilai VIF menunjukkan semua variabel bebas mempunyai nilai VIF yang kurang dari 10. Jadi dapat disimpulkan bahwa tidak ada persoalan multikolinieritas (korelasi yang besar di antara variabel bebas) yang serius dalam model regresi.

4.4.2. Uji Heteroskedastisitas

Salah satu asumsi penting dari model regresi linear klasik adalah bahwa *variance* dari residual yang muncul dalam fungsi regresi adalah homoskedastik; yaitu terjadi kesamaan *variance* residual dari satu pengamatan kepada pengamatan yang lain (Gujarati, 1995; Imam Ghozali, 2002). Untuk mendeteksi ada atau tidaknya heteroskedastisitas dilakukan dengan melihat ada tidaknya pola tertentu (bergelombang, melebar kemudian menyempit) pada grafik plot (*scatterplot*) antara nilai prediksi variabel terkait (ZPRED) dengan residualnya (SRESID).

Gambar grafik plot (*scatterplot*) berikut ini (gambar 2) menunjukkan titik-titik yang cenderung menyebar secara acak serta tersebar di atas maupun di bawah angka 0 pada sumbu Y, serta tidak mempunyai pola yang jelas. Untuk itu dapat disimpulkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisiti yang serius pada model regresi, sehingga model regresi layak dipakai sebagai alat prediksi.

GAMBAR 2
GRAFIK SCATTERPLOT



4.4.3. Uji Normalitas

Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah variabel terikat dan variabel bebas dalam model regresi mempunyai distribusi normal atau tidak. Model regresi yang baik adalah yang memiliki distribusi normal atau mendekati normal. Pengujian distribusi normal melalui statistik deskriptif *explore*. Dari uji normalitas Kolmonogorov-Smirnov menunjukkan bahwa data cenderung normal, karena perubahan strategik sebesar 0,000 dan kinerja perusahaan sebesar 0,002 signifikan jauh di bawah 0,05. Sedangkan penggunaan anggaran sebesar 0,069 > 0,05 atau tidak signifikan pada $p = 0,05$. Dilihat dari kemencengan (*skewness*) kurva menunjukkan bahwa penggunaan anggaran dan kinerja pada posisi menceng kiri dimana tanda *skewness* (-) sementara perubahan strategik normal (0,029). *Deskripsi mean* dan *trimmed mean* juga menunjukkan bahwa nilai *mean* dan *trimmed mean* untuk semua variable yang tidak berbeda jauh dan *mean* terletak antara *upper bound* dan *lower bound*. Hasil ini mengindikasikan bahwa data ekstrim yang ada tidak secara signifikan berpengaruh dalam analisis dan data cenderung terdistribusi secara normal.

Selain itu, secara grafis juga dapat disimpulkan bahwa pola distribusi data mendekati normal, yang ditunjukkan oleh titik-titik sebaran data di sekitar garis diagonal, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal grafik Q-Qplot dan detrended Q-Qplot. Sedangkan Boxplot menunjukkan sebaran data di sekitar presentil (lihat lampiran). Dengan demikian model regresi ini layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

4.5. Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Seperti yang telah dikemukakan pada bagian 3 bahwa untuk menguji hipotesis penelitian ini menggunakan pendekatan residual. Pengujian terhadap pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja perusahaan sebagaimana yang dinyatakan dalam rumusan hipotesis bahwa:

Kesesuaian antara penggunaan anggaran dan perubahan strategik dapat memberikan pengaruh positif pada kinerja perusahaan.

Pengujian terhadap hipotesis dengan menggunakan pendekatan residual dilakukan dengan tahap-tahap sebagai berikut:

Tahap I : Analisis Regresi

Menentukan garis kesesuaian antara tingkat perubahan strategik dengan tingkat penggunaan anggaran. Hal ini dilakukan dengan melakukan regresi dengan mengestimasi persamaan (1).

Hasil regresi (tabel 7) menunjukkan bahwa koefisien regresi sebesar 1,47 dan signifikan ($p < 0,05$). Hasil ini menunjukkan bahwa ada hubungan yang signifikan antara penggunaan anggaran dan perubahan strategik. Hal ini mengindikasikan bahwa penelitian ini dapat menentukan kesesuaian tinggi atau terbaik dari perubahan strategik dan penggunaan anggaran atau mendukung model yang diekspektasikan dalam penelitian ini. Ini berarti semakin tinggi penggunaan anggaran maka semakin besar perubahan strategik yang dilakukan perusahaan.

TABEL 7
KESESUAIAN PERUBAHAN STRATEGIK
DENGAN PENGGUNAAN ANGGARAN

Variabel	Koefisien Beta	Nilai Koefisien	Standar Error	t-value	Prob.
Konstanta	b ₀	0,922	0,702	1,314	0,194
Perubahan Strategik	b ₁	1,47	0,35	4,168	0,000

Adjusted R² = 0,204; n = 65 ; F = 17,372; Sig. F = 0,000, p < 0,005

Sumber : data diolah 2002

Tahap II : Analisis Korelasi

Tahap kedua analisis adalah dengan membandingkan variabilitas dalam kurangnya kesesuaian (*lack of fit*) dengan variabilitas dalam kinerja perusahaan, dengan menggunakan analisis korelasional untuk menunjukkan kekuatan hubungan antara kedua variabel tersebut.

Berdasarkan output hasil pengujian hipotesis (tabel 8) diperoleh korelasi Dev (nilai absolut residual variabel kontinjensi penggunaan anggaran-perubahan strategik) terhadap kinerja perusahaan sebesar -0,005 dan tidak signifikan pada tingkat signifikansi ($p = 0,05$). Koefisien korelasi negatif dan tidak signifikan menjadi dasar untuk tidak dapat menolak hipotesis (H_0) atau menjadi alasan untuk menolak (H_1). Hal ini mengindikasikan bahwa penggunaan anggaran tidak berpengaruh secara signifikan pada hubungan perubahan strategik dengan kinerja perusahaan atau menolak penggunaan anggaran sebagai variabel moderating.

TABEL 8
**MATRIKS KORELASI *LACK OF FIT* PERUBAHAN STRATEGIK-
 PENGGUNAAN ANGGARAN DENGAN KINERJA PERUSAHAAN**

Correlations

		KINERJA	DEV
KINERJ A	Pearson	1.000	-.005
	Correlation		
	Sig. (2-tailed)		
	N		
DEV	Pearson	-.005	1.000
	Correlation		
	Sig. (2-tailed)		
	N		

Hasil pengujian hipotesis dengan menggunakan pendekatan residual menunjukkan bahwa analisis regresi yang dilakukan pada tahap I, menghasilkan koefisien regresi yang signifikan dan dalam arah yang diperkirakan. Dengan demikian berarti bahwa ada kesesuaian yang tinggi atau terbaik antara perubahan strategik dan penggunaan anggaran yang ditemukan dalam penelitian ini. Tetapi analisis korelasi yang dilakukan pada tahap II tidak signifikan meskipun dalam arah yang diekspektasikan (-0,005). Hasil korelasi ini menolak hipotesis (H_1) yang menyatakan bahwa kesesuaian antara perubahan strategik dan penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Dengan kata lain hasil penelitian ini gagal mengkonfirmasi temuan Abernethy & Brownell (1999) bahwa perubahan strategik memiliki hubungan yang secara signifikan lebih positif dengan kinerja perusahaan jika penggunaan anggarannya interaktif.

Ketidajelasan hasil pengujian hipotesis tersebut disebabkan oleh beberapa faktor antara lain: implementasi penggunaan anggaran tidak sesuai dengan teori disebabkan oleh karakteristik responden berupa kultur atau budaya perusahaan. Perbedaan ukuran besar-kecilnya perusahaan, jenis industri, dan level manajer yang menjadi responden dapat pula menjadi penyebab tidak konsistennya hasil penelitian ini dengan hasil penelitian Abernethy dan Brownell (1999) yang menemukan adanya pengaruh signifikan penggunaan anggaran pada perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Penelitian Abernethy dan Brownell (1999) menggunakan *Chief Executive Officer (CEO)* sebagai responden, sedangkan responden dalam penelitian ini meliputi manajer dan kepala bagian setingkat manajer pada perusahaan manufaktur dan hanya dalam suatu kawasan industri (Kawasan Industri Makassar).

Tidak signifikannya hasil penelitian ini, juga disebabkan oleh perbedaan tingkat pendidikan, pengalaman, dan lamanya menduduki jabatan manajer. Hal ini dapat dilihat pada penggunaan anggaran yang dipersepsikan oleh responden menunjukkan bahwa terdapat beberapa yang salah arah, dimana skor yang mendekati atau tinggi seharusnya mempersepsikan penggunaan anggarannya sebagai interaktif (B) tetapi memilih diagnostik (A), dan ada beberapa yang memilih sebaliknya.

Nilai R^2 (0,204) pada analisis regresi seperti yang ditunjukkan pada tabel 7 meskipun signifikan tetapi sangat rendah. Hal ini mengindikasikan bahwa variasi dalam perubahan strategik berasal dari sejumlah faktor lain misalnya faktor lingkungan (spesifikasi error), variabilitas *cross sectional* yang terkandung dalam variabel dependen, gangguan (*noise*) dalam pengukuran konstruk-konstruk (kesalahan pengukuran), dan kurangnya kesesuaian (*fit*). Faktor-faktor tersebut

menurut Duncan dan Moores (1989) merupakan hal-hal yang harus dipertimbangkan dan dikontrol untuk penelitian-penelitian yang menerapkan metode analisis residual.

Selanjutnya, untuk mengetahui apakah pengaruh langsung lebih kuat dari pada pengaruh tidak langsung (moderating) dilakukan uji pengaruh langsung perubahan strategik pada kinerja perusahaan (meskipun tidak dihipotesiskan), dan diperoleh hasil positif sebesar 0,004 dan signifikan pada $p = 0,05$, dengan nilai R^2 sebesar 0,107. Uji langsung ini memberikan hasil yang lebih baik daripada hasil dengan menggunakan moderating penggunaan anggaran yang mengindikasikan bahwa perubahan strategik sebagai variabel independen dan memberikan pengaruh langsung pada kinerja perusahaan namun pengaruhnya sangat rendah (hanya 10,7%). Selebihnya sebanyak 89,3 % sisanya berasal dari pengaruh faktor lainnya.

Untuk menguatkan hasil uji hipotesis dalam penelitian ini kemudian dilakukan uji statistik bertahap dengan *Chow test*. *Chow test* dimaksudkan untuk mengetahui apakah ada perbedaan yang signifikan antara model penggunaan anggaran sebagai moderating dan penggunaan anggaran sebagai independen. Proses *Chow test* dilakukan regresi sebagai berikut; (1) regresi model 1, untuk menentukan pengaruh perubahan strategik dan penggunaan anggaran sebagai variabel independen terhadap kinerja perusahaan (dependen), (2) regresi model 2, untuk menentukan pengaruh penggunaan anggaran sebagai variabel moderating pada hubungan perubahan strategik (independen) dan kinerja perusahaan (dependen).

Dari hasil uji statistik bertahap dengan *Chow test* diperoleh nilai signifikansi *F-change* model 1 sebesar 0,000 atau signifikan pada $p = 0,05$ dan *F-change* model 2 sebesar 0,229 atau tidak signifikan pada $p = 0,05$ (lihat lampiran F -

uji tambahan). Hal ini mengindikasikan bahwa penggunaan anggaran lebih sesuai sebagai variabel independen (model 1) daripada penggunaan anggaran sebagai moderating (model 2). Dengan demikian hasil uji ini lebih menguatkan hasil uji hipotesis yang menolak penggunaan anggaran sebagai variabel moderating.

Dengan melihat keseluruhan hasil penelitian ini menunjukkan adanya beberapa keterbatasan yang selanjutnya akan diuraikan secara khusus dalam keterbatasan penelitian pada bagian kesimpulan, keterbatasan, dan implikasi (Bab V).

BAB V

KESIMPULAN, KETERBATASAN, DAN IMPLIKASI

5.1. Kesimpulan

Penelitian ini dimaksudkan untuk meningkatkan pengetahuan tentang penggunaan akuntansi khususnya anggaran untuk menunjang perubahan strategik. Tipologi diagnostik-interaktif Simons (1990, 1991) digunakan untuk meneliti penggunaan anggaran dalam kondisi perusahaan sedang melakukan perubahan strategik. Diasumsikan bahwa kinerja perusahaan akan meningkat apabila anggaran digunakan interaktif pada kondisi perusahaan yang sedang dalam proses reorientasi strategik.

Penelitian dilakukan dengan menganalisis 65 kuesioner yang dikembalikan responden kepada peneliti, yang berisi pendapat atau persepsi manajer dan kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi pada perusahaan yang ada di Kawasan Industri Makassar. Data dianalisis dengan teknik statistik deskriptif, uji kualitas data dengan melakukan uji konsistensi internal (reliabilitas) dari instrumen, uji validitas data, dan untuk menguji hipotesis digunakan pendekatan residual.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa cara dalam penggunaan anggaran (*role of budget*) dari manajemen tidak mempunyai pengaruh signifikan pada hubungan perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Dari hasil tersebut menunjukkan bahwa penelitian ini gagal menemukan kesesuaian terbaik antara perubahan strategik yang tinggi (prospektor) dengan penggunaan anggaran yang

tinggi (interaktif) sehingga tidak memberikan pengaruh yang signifikan pada kinerja perusahaan.

Secara keseluruhan, temuan dalam penelitian ini tidak konsisten dengan Abernethy & Brownell (1999) di mana perubahan strategik memiliki hubungan yang secara signifikan lebih positif dengan kinerja perusahaan jika penggunaan anggaran interaktif. Hasil ini mengindikasikan bahwa penggunaan anggaran gagal menjadi moderating hubungan perubahan strategik dan kinerja perusahaan.

Hasil temuan ini lebih diperkuat dengan uji *Chow test* yang menunjukkan bahwa penggunaan anggaran sebagai moderating tidak memberikan pengaruh signifikan pada hubungan perubahan strategik dan kinerja perusahaan. Hasil uji ini mengindikasikan pula penggunaan anggaran lebih cocok sebagai variabel independen daripada sebagai moderating.

5.2. Keterbatasan

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan terhadap hasil penelitian yang perlu dipertimbangkan. (1) cakupan penelitian ini dibatasi oleh ukuran sampel; hanya perusahaan manufaktur dalam suatu kawasan, yaitu Kawasan Industri Makassar sebagai kerangka sampling dapat mempengaruhi hasil penelitian, dan bahkan mungkin hasilnya kurang dapat digeneralisasi. (2) Pemilihan variabel kontekstual penggunaan anggaran yang dirasakan pada perusahaan-perusahaan Indonesia khususnya dalam suatu kawasan industri mungkin mempunyai karakteristik yang unik dan budaya yang berbeda dengan perusahaan-perusahaan yang berada di luar kawasan industri. Karakteristik

perusahaan dalam Kawasan Industri Makassar mungkin tidak berlaku tipe penggunaan anggaran interaktif-diagnostik murni dan tipe strategi defender-prospektor murni, yang oleh Walker dan Ruekert (1987) disebut *a hybrid typology of Business Unit Strategy*. (3) Adanya perbedaan ukuran (*size*) perusahaan dapat menyebabkan perbedaan persepsi responden dalam memahami konteks isi kuesioner. Perbedaan jumlah bawahan dapat juga menunjukkan adanya perbedaan ukuran (*size*) perusahaan, sehingga menimbulkan *size effect*. Responden penelitian ini merupakan manajer atau kepala bagian setingkat manajer dari berbagai fungsi dalam perusahaan, heterogenitas fungsional responden bekerja, juga dapat menyebabkan hasil yang berbeda, dibandingkan jika responden berasal dari fungsi yang relatif homogen seperti *Chief Executive Officer (CEO)*.

Keterbatasan lainnya, (4) tingkat pendidikan, pengalaman, dan lama jabatan. (5) normalitas data juga dapat menyebabkan gangguan, walaupun sudah dilakukan transformasi tetapi tidak ditemukan distribusi data yang *full normal* dalam penelitian ini. (6) jumlah variabel yang diukur juga dapat berpengaruh, karena penelitian ini hanya mengukur kecenderungan perubahan strategik *defender-prospektor* sementara perubahan strategik merupakan variabel kompleks misalnya terkait dengan keinginan untuk melakukan perubahan strategik (*anteseden*) dan konsekuensinya pada kinerja yang dimediasi oleh *dynamic strategic fit/misfit*. Dan perubahan strategik sendiri meliputi beberapa dimensi yaitu: *magnitude, timing, dan direction* (lihat Zajac, *et al.*, 2000).

5.3. Implikasi

Meskipun hasil uji hipotesis dalam penelitian ini tidak memberikan dukungan pada hipotesis dan tidak konsisten dengan Abernethy dan Brownell (1999), namun secara teoritis hasil korelasi deviasi dan kinerja perusahaan menunjukkan arah yang sesuai dengan pendekatan residual (lihat Duncan & Moores, 1989; Bambang Ryanto, 2001; Imam Ghozali, 2002). Oleh karena itu dengan memperhatikan beberapa keterbatasan penelitian ini maka hasil eksplorasi Abernethy dan Brownell (1999) mengenai variabel penggunaan anggaran sebagai moderating hubungan antara perubahan strategik dan kinerja perusahaan perlu dipertimbangkan dalam penelitian-penelitian mendatang.

Penggunaan anggaran sebagai variabel moderating dapat memberikan implikasi praktis bagi manajer. Pemahaman manajer mengenai faktor kontekstual penggunaan anggaran secara diagnostik atau secara interaktif dapat membantu manajemen didalam merancang perencanaan strategik menurut kondisi perusahaan apakah stabil atau sedang mengalami perubahan strategik. Dalam kondisi stabil atau perubahan strategik relatif sedikit maka penggunaan anggaran secara diagnostik dapat memberikan dampak positif pada kinerja perusahaan dan sebaliknya bila kondisi tidak stabil atau mengalami perubahan tinggi dimana tugas tidak menentu maka yang sesuai adalah penggunaan anggaran secara interaktif (Abernethy dan Brownell, 1999; lihat juga Hirst, 1983).

Penggunaan metode residual seperti yang digunakan dalam penelitian ini mempunyai potensi dalam membentuk model fit di dalam penelitian teori kontinjensi akuntansi manajemen di masa yang akan datang. Metode ini dapat mewakili suatu

perkembangan dan metode pengujian yang memungkinkan regresi konseptual di luar konseptualisasi yang tertuang dalam penelitian-penelitian berbasis akuntansi yang bergantung pada pendekatan seleksi terhadap model fit (Duncan dan Mores, 1989). Dengan demikian metode ini memungkinkan pengadopsian pendekatan interaksi dan memudahkan pengujian model yang rumit, yang konsisten dengan konsep sistem fit.

Menurut Zajac, *et al.* (2000) variabel anteseden dari perubahan strategik adalah keinginan untuk melakukan perubahan strategik dan konsekuensi perubahan strategik pada kinerja organisasi dimediasi oleh *dynamic strategic fit/misfit*. Keinginan melakukan perubahan strategik secara vertikal dipengaruhi oleh faktor lingkungan eksternal dan faktor internal organisasi. Perubahan strategik aktual dapat memberikan pengaruh positif pada kinerja organisasi apabila terjadi *dynamic strategic fit*, sebaliknya perubahan strategik aktual dapat memberikan pengaruh negatif pada kinerja organisasi apabila terjadi *dynamic strategic misfit*.

Rekomendasi bagi penelitian mendatang dapat diarahkan pada pengkajian yang lebih mendalam pada perusahaan manufaktur yang sejenis atau homogen, atau jenis industri lain dengan menambah jumlah sampel. Penelitian mendatang dapat juga diarahkan untuk mengkaji efektifitas kontrol-kontrol akuntansi dan non-akuntansi dalam menunjang perubahan organisasional seperti disarankan Abernethy & Brownell (1999).

Selain itu, penelitian mendatang perlu mengantisipasi apa yang disebut *a hybrid typology of Business Unit Strategy* (lihat Walker dan Ruekert (1987), atau juga dapat mempertimbangkan model yang lebih kompleks dengan meneliti

keterkaitan variabel anteseden serta konsekuensi perubahan strategik pada kinerja yang dimediasi oleh *dynamic strategic fit* (lihat Zajac, *et al.*, 2000).

Apabila penelitian mendatang menggunakan pendekatan residual perlu mengkaji lebih dalam beberapa aspek yang berkaitan dengan penerapan pendekatan ini dalam mendesain penelitian yang berhubungan dengan teori kontinjensi. Seperti yang dikemukakan oleh Duncan & Moores (1989) bahwa desain penelitian yang menerapkan metode analisis residual perlu memperhatikan aspek-aspek seperti: mengembangkan suatu pemahaman kerangka teoritis yang mendalam dalam pembentukan model, tingkat reliabilitas ukuran-ukuran yang digunakan, memperhatikan sifat dasar hubungan antara variabel-variabel yang spesifik, dan mengantisipasi bias yang mungkin terjadi dalam penerapan pendekatan residual.

DAFTAR PUSTAKA

- Abd, Hamid Habib, Jogyanto Hartono, 2000. Studi Terhadap Pengukuran Kinerja Akuntansi Perusahaan Prospektor dan Defender, dan Hubungannya dengan Harga Saham: Analisis dengan Pendekatan *Life Cycle Theory*, *Seminar Nasional Akuntansi 3* (Tidak dipublikasikan).
- Abernethy Margaret A., Brownell Peter, 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*, 24, p. 189-204.
- Aguinis H., Pierce C.A., 1999. Improving the Power of Moderated Multiple Regression to Estimate Interaction Effects. *Academy of Management, Research Division-Research Methods Forum*, Vol.4.
- Anthony R. N. dan V. Govindarajan, 1995. Management Control System. Eight Edition, *International Student Edition*, Richard D. Irwin Inc. U.S.A.
- Bender A.D., Murphy A.D., Redden J.P., 1990. Managing Strategic Change, *Healthcare Supervisor* 9, 2, pp. 27-31.
- Brownell, P., Merchant K.A, 1991. Budget System Design: The Influence of product and Process. *Journal of Accounting Research*, Vol. 28, Autumn, pp. 388 – 397.
- Chia, Yew Ming, 1995. Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effect on Managerial Performance: A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*, September, hal. 811-830.
- Collins F, Holzmann O., Mendoza R., 1997, Strategy, Budgeting, and Crisis in Latin America. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No.7, pp.669-689.
- Dent J. F., 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1, pp. 3-25.
- Duncan Keith, Moores Ken, 1989. Residual Analysis: A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting. *Journal of Management Accounting Review*. Vol.1, pp. 89-102.

- Govindarajan, V.J. , Gupta A.K., 1985. Linking Control System to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, pp. 51-66.
- Govindarajan, 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 4, pp. 828-853.
- , Fisher, 1990. Strategy, Control System, and Resource Sharing: Effects on Business-Unit Performance. *Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 4, pp. 259-283.
- Hair J. F. Jr, Anderson R. E., Tatham R. L., dan Black W. C., 1998. *Multivariate Data Analysis*. New Jersey: Prentice-Hall, Inc.
- Hambrick D., 1983. Some Tests of the Effectiveness and Functional Attributes of Miles and Snow's Strategic Types. *Academy of Management Journal*, Vol. 26, No. 1, pp. 5-26.
- Hansen Don R. dan M.M.Mowen, 1997. *Management Accounting*. 4th Edition, Shouth-Western College Publishing.
- , 1989. The Top Management Team : Key to Strategic Success, *The Challenge of Strategic Management*.
- Hart Stuart L., 1992. An Integrative Framework for Strategy-Making Processes, *Academy of Management Review*, Vol.17, No.2 327-351.
- Hax Arnold dan Majluf, Nicolas, 1996. *The Strategy Concept and Process: A Pragmatic Approach*. Printice Hall, Inc , Second Edition.
- Imam Ghozali, 2001. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS*, Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Ittner Christopher D., Larcker David, F.1997. Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.22, No. .pp.293-311.
- Kaplan Robert S., 1984. The Evolution of Management Accounting. *The Accounting Review*, July, hal. 390-418.
- Karimi J., Gupta Yash P., Somers Toni M., 1996. Impact of Competitive Strategy and Information Technology Maturity on Firm's Strategic response to

Globalization. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 12, No. 4 (spring), pp. 55 – 88.

Mann R.W., 1990. A Building Blocks Approach to Strategic Change, *Training and Development Journal*, August.

Merchant K.A., 1985. Organizational Control and Discretionary Program Decision Making: A Field Study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, pp. 67-85.

Miles R.E., Snow C.C., 1978. *Organizational Strategy, Structure and Process*. New York, McGraw Hill.

Miller D., 1988. "Relating Porter's Business Strategies to Environment and Structure: Analysis and Performance Implications", *Academy Management Journal*, Vol. 31, No. 2, pp. 280-308.

———, Droge Cornelia, Toulouse J.M., 1988. Strategic Process and Content as Mediators Between Organizational Context and Structure, *Academy Management Journal*, Vol. 31, No. 3, pp. 544-569.

Muchammad Syafruddin, 2001. Pengaruh Sistem Kontrol Manajemen Terhadap Pencapaian Kinerja Strategik, *Working Paper (Tidak dipublikasikan)*.

Namiki Nobuaki, 1989. Miles and Snow's Typology of Strategy, Perceived Environmental Uncertainty, and Organizational Performance. *Aber*, Vol. 20, No.2, Summer pp. 72-88.

Otley D.T., 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol.5, No.4, pp. 413-428.

Parthasarthy R., Sethi, S.P., 1992. The Impact of Flexible Automation on Business Strategy and Organizational Structure. *Academy of Management Review*, Vol. 17, No. 1, pp. 1-26.

Porter M. E., 1980, *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*, New York, Free Press.

Riyanto, L.S. Bambang., 1999. The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 2, No. 2 Juli.

- , 2001. Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research: A Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol. 1, No.1 , pp.13-32.
- Schoonhoven C.B., 1981. Problem with Contingency Theories: Testing Assumptions Hidden within the Language of Contingency "Theory". *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, No.3, pp. 349 – 377.
- Simons R., 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Strategy. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357-374.
- , 1990. The Role of Management Control System in Creating Competitive Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1/2, pp. 127-143.
- , 1994. How New Top Managers Use Control-Systems As Levers Of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal*, 15, pp. 169-189.
- , 1995. Control In An Age Of Empowerment. *Havard Business Review*, March-April, pp. 80-88.
- Smith K.L, 1997. Management Control System and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 207 – 232.
- Snow C.C., and Hrebiniak, L.G., 1980. Strategy, Distinctive Competence and Organizational Performance. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 25, June, pp. 317-336.
- Vickery Shawnee K, Droge Cornelia, Markland Robert E. Production Competence and Business Strategy : Do They Affect Business Performance?, *Decision Sciences*, Vol.24, No.2, Printed in the U.S.A.
- Walker Orville C. & Ruekert Robert W., 1987. Marketing's Role in the Implementation of Business Strategies : A Critical Review and Conceptual Framework, *Journal of Marketing*, Vol.51, July 15-53.
- Westley F. Mintzberg, 1989. Visionary Leadership and Strategic Management, *Strategic Management Journal* 10, pp.17-22.
- Zajac Edward J., Kraatz Matthew S., Bresser Rudi K. F., 1987. Modeling the Dynamics of Strategic Fit : A Normative Approach to Strategic Change, *Strategic Management Journal*, 21:429-453.