

**ANALISIS HUBUNGAN ANTARA PERUBAHAN STRATEGI
DAN KINERJA PERUSAHAAN DENGAN PENGGUNAAN
ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN JASA PERHOTELAN
DI PULAU JAWA)**

TESIS

Diajukan sebagai salah satu syarat
Memperoleh derajat S-2 Magister Sains Akuntansi



Diajukan oleh :

Nama : Andwiani Sinarasri
NIM : C4C 000 316

Kepada Program Studi Magister Sains Akuntansi
Program Pascasarjana Universitas Diponegoro
2003


UPT-PUSTAK-UNDIP



SURAT PERNYATAAN

Dengan ini saya menyatakan bahwa tesis yang diajukan adalah hasil karya sendiri dan belum pernah diajukan untuk memperoleh gelar kesarjanaan di perguruan tinggi lain, sepanjang pengetahuan saya, tesis ini merupakan replikasi dari penelitian terdahulu dan belum pernah ditulis atau diterbitkan oleh pihak lain kecuali yang diacu secara tertulis dalam tesis ini dan disebutkan pada daftar pustaka.

Semarang, Februari 2003



Andwiani Sinarasri

| | |
|------------------|-------------|
| UPT-PUSTAK-UNDIP | |
| No. Daft:... | 2100/T/mAel |
| Gl. | 104 |

Tesis Berjudul

**ANALISIS HUBUNGAN ANTARA PERUBAHAN STRATEGI DAN
KINERJA PERUSAHAAN DENGAN PENGGUNAAN ANGGARAN
SEBAGAI VARIABEL MODERASI
(STUDI EMPIRIS PADA PERUSAHAAN JASA PERHOTELAN
DI PULAU JAWA)**

Yang dipersiapkan dan disusun oleh

ANDWIANI SINARASRI

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada tanggal 13 Februari 2003 dan
dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

Pembimbing Utama / Ketua



Drs. Agus Purwanto, Msi, Akt

Pembimbing / Anggota

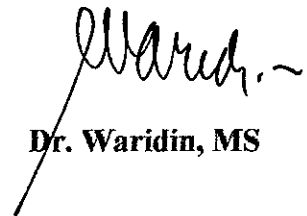


Drs. Anis Chariri, MCom, Akt

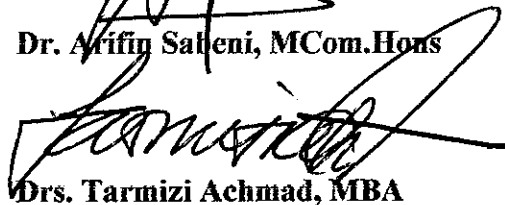
Anggota Tim Penguji



Dr. Arifin Saheni, MCom.Hons




Dr. Waridin, MS



Drs. Tarmizi Achmad, MBA

Semarang, 13 Februari 2003
Universitas Diponegoro Program Pascasarjana
Program Studi Magister Sains Akuntansi
Ketua Program



Drs. Mohammad Nasir, Msi, Akt

*Bacalah dengan menyebut nama Tuhanmu yang menciptakan
Dia telah menciptakan manusia dari segumpal darah
Bacalah, dan Tuhanmulah Yang Paling Pemurah
Yang mengajar manusia dengan perantaraan kalam
Dia mengajarkan kepada manusia apa yang tidak diketahuinya
(QS. Al 'Alaq: 1-5)*

*Kupersembahkan karya ini kepada
Yang tercinta, Ibu dan Ayahandaku
Yang terkasih, Suamiku
Yang tersayang, Anakku dan Calon Anakku*

ABSTRACT

The ability of the management to anticipate and respon opportunities and pressures for change is critical for organizational survival. While research in the accounting literature is now focused on the mechanism and processes that facilitate strategic adaptation to changing environmental condition, there has been very little research examining the role of accounting control systems in organizations undergoing strategic change.

The main objective of the study is to examine the influence of budget use on strategic change and company performance. The mail survey is used to collect data, the respondent are managers of the hotel affairs companies in Java island. The are 190 questionnaires distributed and only 66 could be processed. The technique used to test the hypotheses is the regression analysis through the interaction approach.

The result of the study shows that use of budget has positive effect on relationship of strategic change and company performance. Eventually, it is suggested that the company in determining its strategy has to adjust to its budget use so the strategy will be able to increase the company performance.

Key words: *Strategic Change, Accounting Control System, Budget Use and Company Performance.*

ABSTRAKSI

Kemampuan manajemen untuk mengantisipasi dan merespon peluang-peluang dan tekanan-tekanan perubahan merupakan hal yang sangat penting bagi kelangsungan organisasi. Meski penelitian dalam literatur akuntansi sekarang ini dititikberatkan pada mekanisme-mekanisme dan proses-proses yang menunjang adaptasi strategis terhadap perubahan kondisi lingkungan, namun belum banyak penelitian yang menyelidiki peran system kontrol akuntansi dalam organisasi-organisasi yang mengalami perubahan.

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategis dengan kinerja perusahaan. Untuk mengumpulkan data digunakan mail survey, dengan responden manajer pada perusahaan perhotelan di pulau Jawa. Kuesioner telah didistribusikan sebanyak 190 dan hanya 66 kuesioner yang dapat diolah. Tehnik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah analisis regresi melalui pendekatan interaksi.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategis dengan kinerja perusahaan. Akhirnya, disarankan sebaiknya perusahaan dalam menentukan strategi harus disesuaikan dengan penggunaan anggarannya agar dapat meningkatkan kinerja perusahaan.

Kata kunci: Perubahan Strategi, Sistem Kontrol Akuntansi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan

KATA PENGANTAR

Assalamu'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah, segala puja dan puji syukur penulis panjatkan kehadirat Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan melimpahkan rahmat, taufik serta hidayahNya, sehingga tesis dengan judul “Pengaruh Penggunaan Anggaran terhadap Hubungan antara Perubahan Strategis dan Kinerja pada Perusahaan Perhotelan di Pulau Jawa” ini dapat diselesaikan dengan baik. Penulisan tesis ini merupakan salah satu persyaratan yang harus dipenuhi untuk memperoleh gelar sarjana pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.

Penulis menyadari sepenuhnya bahwa penulisan tesis ini masih jauh dari sempurna, baik dalam teknik penulisan, cara penguraian maupun dalam pembahasan secara ilmiah. Semua itu tidak lepas dari kodrat penulis sebagai manusia yang selalu mempunyai kesalahan dan kekurangan akibat keterbatasan pengetahuan serta pengalaman yang penulis miliki. Untuk itu banyak sekali bantuan moril dan materiil baik secara langsung maupun tidak langsung yang telah penulis terima dari berbagai pihak dalam rangka penyelesaian tesis ini. Dan melalui kesempatan ini, penulis menyampaikan ucapan terimakasih yang tulus kepada:

1. Bapak Drs. Agus Purwanto, Msi, Akt., selaku pembimbing utama yang telah banyak memberikan petunjuk serta pengarahan dalam membimbing penulis menyelesaikan tesis.
2. Bapak Drs. Anis Chariri, M.Com, Akt., selaku pembimbing anggota yang dengan tulus dan ikhlas membimbing penulis untuk memahami logika teoritis akuntansi.
3. Pimpinan dan staf pengajar, serta seluruh staf Admisi Pengelola Program Magister Akuntansi yang telah membantu kelancaran administrasi penulis dari awal kuliah sampai penyelesaian tesis ini.

4. Seluruh pimpinan dan staf pengajar Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Semarang yang telah memberikan dukungan moril dan materiil sehingga penulis dapat menyelesaikan studi ini.
5. Ibu dan ayahanda Drs. Ali Waris, ibu dan ayahanda H.D. Soehendro yang senantiasa mendoakan dengan tulus ikhlas, suamiku Mas Henu atas pengertian dan dukungan dengan segenap rasa cintanya, serta anakku Hanita dan calon anakku yang telah memberikan semangat demi terselesainya tesis ini, tak lupa saudara-saudaraku beserta keluarga besar atas segala dukungan baik moril maupun materiil.
6. Seluruh rekan-rekan seperjuangan angkatan IV, terutama Bu Anik, Bu Farida, Mba Yani, Yubi, Pak Yusni, Pak Pandi, Mas Tri, Pak Arif, Pak Sahmuddin, Bambang, terimakasih telah memberikan nuansa kebersamaan dan makna hidup yang berbeda.

Semoga Allah SWT senantiasa melimpahkan ridho dan hidayahNya kepada semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu atas segala amal baiknya. Akhir kata, penulis mohon maaf atas segala kekurangan dalam penyusunan tesis ini, dan semoga tesis ini dapat memberikan manfaat yang sebesar-besarnya bagi diri penulis pribadi pada khususnya maupun bagi masyarakat luas pada umumnya. Amin.
Wassalamu'alaikum Wr. Wb.

Semarang, Februari 2003

Penulis

Andwiani Sinarasri

DAFTAR ISI

| | Halaman |
|--|---------|
| HALAMAN JUDUL | i |
| HALAMAN PERNYATAAN | ii |
| HALAMAN PENGESAHAN | iii |
| HALAMAN PERSEMBAHAN | iv |
| ABSTRACK | v |
| ABSTRAKSI | vi |
| KATA PENGANTAR | vii |
| DAFTAR GAMBAR | xii |
| DAFTAR TABEL | xiii |
| DAFTAR LAMPIRAN | xiv |
| BAB I PENDAHULUAN | |
| 1.1. Latar Belakang Masalah | 1 |
| 1.2. Rumusan Masalah | 8 |
| 1.3. Tujuan Penelitian | 9 |
| 1.4. Manfaat Penelitian | 9 |
| BAB II TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS | |
| 2.1. Landasan Teori | 10 |
| 2.1.1. Perubahan Strategi dan Kinerja Perusahaan | 10 |
| 2.1.2. Teori Kontinjensi | 14 |
| 2.1.3. Sistem Kontrol Akuntansi dan Penggunaan Anggaran | 16 |
| 2.1.4. Perubahan Strategi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan | 20 |
| 2.2. Penelitian Terdahulu | 22 |
| 2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis | 30 |
| BAB III METODE PENELITIAN | |
| 3.1. Jenis dan Sumber Data | 33 |

| | |
|---|----|
| 3.2. Metode Pengumpulan Data | 34 |
| 3.3. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel | 34 |
| 3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel | 36 |
| 3.4.1. Perubahan Strategi | 37 |
| 3.4.2. Penggunaan Anggaran | 38 |
| 3.4.3. Kinerja Perusahaan | 39 |
| 3.5. Teknik Analisis | 40 |
| 3.5.1. Gambaran Umum Responden dan Statistik Deskriptif | 40 |
| 3.5.2. Uji Kualitas Data | 41 |
| 3.5.3. Uji <i>Non-Response Bias</i> | 41 |
| 3.5.4. Uji Asumsi Klasik | 42 |
| 3.5.5. Uji Hipotesis | 42 |

BAB IV HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

| | |
|---|----|
| 4.1. Gambaran Umum Responden | 45 |
| 4.2. Statistik Deskriptif | 48 |
| 4.3. Uji Kualitas Data | 49 |
| 4.3.1. Uji Validitas | 49 |
| 4.3.2. Uji Reliabilitas | 50 |
| 4.4. Uji <i>Non-response Bias</i> | 51 |
| 4.5. Uji Asumsi Klasik | 53 |
| 4.5.1. Multikolinearitas | 53 |
| 4.5.2. Autokorelasi | 54 |
| 4.5.3. Heteroskedastisitas | 54 |
| 4.5.4. Uji Normalitas | 55 |
| 4.6. Uji Hipotesis | 57 |
| 4.6.1. Pengaruh Langsung Perubahan Strategis terhadap Kinerja Perusahaan | 57 |

| | |
|--|-----------|
| 4.6.2. Interaksi antara Perubahan Strategis dan Penggunaan Anggaran terhadap Kinerja Perusahaan | 59 |
| BAB V PENUTUP | |
| 5.1. Kesimpulan | 63 |
| 5.2. Implikasi Penelitian | 64 |
| 5.2.1. Implikasi Teoritis | 64 |
| 5.2.2. Implikasi Praktik | 65 |
| 5.3. Keterbatasan | 65 |
| 5.4. Saran | 66 |
| DAFTAR PUSTAKA | 67 |

DAFTAR GAMBAR

| Gambar | Halaman |
|---|---------|
| 2.1. Hubungan antara Perubahan Strategi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan | 22 |
| 2.2. Model Penelitian | 32 |
| 4.1. Grafik Scatterplot | 55 |
| 4.2. Histogram dan Normal P-Plot | 56 |

DAFTAR TABEL

| Tabel | Halaman |
|--|---------|
| 2.1. Ringkasan Penelitian Terdahulu tentang Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi, Perubahan Strategis dan Kinerja | 29 |
| 4.1. Rincian Distribusi dan Pengembalian Kuesioner | 46 |
| 4.2. Gambaran Umum Responden Penelitian | 47 |
| 4.3. Deskripsi Statistik Variabel Penelitian | 48 |
| 4.4. Hasil Uji Validitas dan Uji Reliabilitas | 50 |
| 4.5. Hasil Uji <i>Non-response Bias</i> untuk Responden Datang Awal dan Responden Datang Akhir | 51 |
| 4.6. Hasil Uji <i>Non-response Bias</i> untuk Survey Langsung dan Melalui Pos | 52 |
| 4.7. Hasil Uji Multikolinearitas | 53 |
| 4.8. Hasil Uji Regresi (Uji Langsung) | 58 |
| 4.9. Hasil Uji Regresi Berganda dengan Interaksi | 60 |

DAFTAR LAMPIRAN

| Lampiran | Halaman |
|---|---------|
| A. Permohonan Menjadi Responden | 74 |
| B. Identitas Responden | 75 |
| C. Kuesioner Penelitian | 76 |
| D. Statistik Deskriptif | 79 |
| E. Hasil Uji Reliabilitas Perubahan Strategi | 80 |
| F. Hasil Uji Reliabilitas Penggunaan Anggaran | 81 |
| G. Hasil Uji Reliabilitas Kinerja Perusahaan | 82 |
| H. Hasil Uji Validitas Perubahan Strategi | 83 |
| I. Hasil Uji Validitas Penggunaan Anggaran | 84 |
| J. Hasil Uji Validitas Kinerja Perusahaan | 85 |
| K. Hasil Uji <i>Non-response Bias</i> untuk Responden Datang Awal dan Responden Datang Akhir | 86 |
| L. Hasil Uji <i>Non-response Bias</i> untuk Survey Langsung dan Melalui Pos | 87 |
| M. Hasil Uji Regresi (Uji Langsung) | 88 |
| N. Hasil Uji Regresi Berganda dengan Interaksi | 89 |

BAB I

PENDAHULUAN

Bab ini membahas latar belakang masalah yang menjadi fenomena empiris mengenai pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan. Latar belakang masalah tersebut akhirnya menjadi dasar merumuskan masalah penelitian, tujuan dan manfaat penelitian.

1.1. Latar Belakang Masalah

Perkembangan dunia usaha yang semakin pesat pada saat ini menyebabkan terjadinya kompetisi usaha yang semakin ketat dalam skala global. Persaingan merupakan suatu hal yang dapat menjadi inti kesuksesan ataupun menjadi penyebab kegagalan sebuah perusahaan, karena persaingan dapat memberikan arah bagi perusahaan dalam menentukan aktivitas yang tepat untuk dilaksanakan. Langkah-langkah strategik sangat dibutuhkan pada saat persaingan semakin ketat dan terjadi ketidakpastian lingkungan yang tinggi.

Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Dalam kondisi demikian, kemampuan manajemen untuk mengantisipasi dan merespon peluang-peluang dan tekanan-tekanan perubahan merupakan hal yang sangat penting bagi kelangsungan organisasi. Kondisi yang juga menuntut perusahaan untuk menempuh langkah-langkah strategik menuju ke masa depan adalah terjadinya krisis ekonomi. Kondisi krisis ditandai dengan kondisi

ketidakpastian lingkungan yang tinggi dan *turbulence* (Govindarajan, 1984). Selama beberapa tahun terakhir ini Indonesia mengalami krisis ekonomi yang cukup parah dan mengalami kesulitan untuk keluar dari krisis tersebut. Hal ini disebabkan karena Indonesia harus menyelesaikan krisis politik yang terjadi bersamaan dengan terjadinya krisis ekonomi (Mulyadi, 2000). Lebih lanjut Mulyadi (2000) berpendapat bahwa untuk keluar dari krisis ekonomi tersebut, perusahaan-perusahaan di Indonesia harus mendesain, memasang dan mengoperasikan sistem perumusan strategi, sistem perencanaan strategik dan sistem penyusunan program untuk memotivasi seluruh personel perusahaan dalam mencari dan merumuskan langkah-langkah strategik untuk membangun masa depan perusahaan mereka.

Sistem kontrol akuntansi, termasuk proses penganggaran, memfasilitasi adaptasi terhadap faktor eksternalitas dengan cara memediasi antara ancaman dan kesempatan eksternal dengan *organizational functioning* (strategi atau struktur). Oleh karena itu, perusahaan diharapkan secara proaktif memformulasikan, merumuskan dan menyesuaikan strategi pasar sesuai dengan kondisi lingkungan (ancaman dan kesempatan). Hal ini diperkuat oleh Porter (1980) yang berpendapat bahwa perusahaan harus menyelaraskan strategi bisnis dengan kondisi lingkungan.

Organisasi yang berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi mendorong mereka untuk lebih ekstensif menggunakan sistem pengendalian strategik yang bertujuan untuk mempertahankan integrasi strategi. Simons (1987) menggambarkan bahwa *interactive controls* digunakan karena adanya ketidakpastian

strategi dan mendukung manajemen untuk mengawasi timbulnya ancaman dan kesempatan.

Dalam literatur manajemen, perubahan strategi seringkali dianggap sinonim dengan perubahan organisasional. Salah satu tema yang dominan dalam literatur tersebut adalah bahwa perusahaan beradaptasi terhadap perubahan-perubahan kondisi lingkungan (Astley dan Van de Ven, 1983; Singh et al., 1986). Penelitian-penelitian tersebut lebih banyak menitikberatkan pada mekanisme-mekanisme dan proses-proses yang menunjang adaptasi strategi terhadap perubahan kondisi lingkungan. Sementara itu, penelitian lain lebih menitikberatkan perubahan strategi pada muatan dan proses perubahan strategi itu sendiri. Muatan perubahan strategis adalah sasaran, jangkauan dan prioritas kompetitif yang ditentukan oleh manajemen pusat. Sedangkan proses perubahan strategi mencerminkan pendekatan yang dipilih perusahaan untuk mengatur perumusan dan penerapan strategi (Ginsberg, 1988).

Meski penelitian dalam literatur manajemen sekarang ini dititikberatkan pada mekanisme-mekanisme dan proses-proses yang menunjang adaptasi strategi terhadap perubahan kondisi lingkungan, namun belum banyak penelitian yang menyelidiki peran sistem kontrol akuntansi dalam organisasi-organisasi yang mengalami perubahan strategi. Beberapa peneliti (Hopwood, 1987; Dent, 1990; Hedberg & Jonson, 1978) memberikan bukti teoretis yang kuat bahwa sistem kontrol akuntansi 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 strategi dan apa saja

konsekuensinya (Shierlds, 1997). Penelitian-penelitian empiris yang menyelidiki hubungan sistem kontrol akuntansi dengan strategi lebih banyak ditujukan untuk mengidentifikasi variasi-variasi rancang bangun sistem kontrol dalam perusahaan-perusahaan yang sedang menghadapi prioritas-prioritas strategi yang berbeda (Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Govindarajan & Gupta, 1985). Terlebih lagi, hasil-hasil penelitian tersebut masih belum jelas bahkan dalam beberapa kasus masih bersifat kontradiktif (contohnya, Miller & Friesen, 1982; Simons, 1987; Kaplan, 1990; Govindarajan, 1988).

Dalam penelitian-penelitian sebelumnya dinyatakan bahwa sistem kontrol yang digunakan dalam organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja organisasi (Gul, 1991; Mia, 1993; Mia dan Chenhall, 1994). Hubungan tersebut tidak secara langsung demikian, tetapi terdapat faktor kontekstual dalam hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinerja organisasi. Semakin *fit* hubungan sistem kontrol dengan faktor kontekstual, semakin tinggi kinerja yang dicapai sebuah organisasi. Peneliti lainnya yaitu Simons (1987), menguji perbedaan sistem kontrol akuntansi pada perusahaan-perusahaan yang menjalankan bisnis dengan memakai strategi yang berbeda, yaitu strategi *defender* dan *prospector*. Hasil penelitian Simons memperlihatkan bahwa kesesuaian antara mekanisme sistem kontrol akuntansi dengan strategi unit bisnis menghasilkan kinerja yang lebih tinggi. Selanjutnya dinyatakan bahwa perusahaan yang mencapai keunggulan kompetitif dengan strategi tertentu harus didukung oleh sistem kontrol akuntansi dengan karakteristik tertentu. Sehingga sistem kontrol akuntansi antara perusahaan yang

menerapkan strategi *defender* mempunyai karakteristik yang berbeda dengan strategi *prospector*.

Teori kontinjensi, yang selama ini mendominasi studi perilaku organisasi, rancangan sistem kontrol, strategi dan kinerja organisasi, menyatakan bahwa kinerja organisasi merupakan konsekuensi *fit* atau kesesuaian antara dua faktor atau lebih (Van de Ven dan Drazin, 1985). Berbagai faktor ini adalah faktor eksternal (lingkungan), faktor tipologi struktur organisasi, faktor rancangan sistem kontrol, dan faktor teknologi, yang pada akhirnya akan bermuara pada kinerja organisasi. Sedangkan Fisher (1998), yang meneliti hubungan antara teori kontinjensi dan sistem kontrol akuntansi menyatakan bahwa menurut teori kontinjensi, desain dan penggunaan sistem kontrol tergantung pada konteks *setting* organisasi. Pasangan (*match*) yang baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesiskan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat. Penelitian tersebut menyimpulkan pentingnya sistem kontrol akuntansi dalam pencapaian strategi yang ditetapkan oleh manajemen.

Simons (1990) menawarkan satu penjelasan berkaitan dengan ketidakkonsistenan dalam literatur ini. Menurutnya penelitian-penelitian tersebut terlalu condong untuk menyelidiki seberapa besar prioritas-prioritas strategi yang berbeda mempengaruhi peran penting sistem kontrol akuntansi 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 setting strateginya (Chapman, 1997).

Mungkin saja ketergantungan pada bentuk-bentuk kontrol akuntansi tidak akan menghilangkan peran pentingnya dalam kondisi-kondisi strategi yang berbeda, tetapi fungsi atau manfaatnya yang akan berubah. Khususnya, sesuatu yang selama ini terabaikan dalam penelitian-penelitian adalah potensi sistem kontrol akuntansi untuk digunakan lebih aktif sebagai sarana perumusan dan penerapan perubahan-perubahan ke arah strategi, atau yang disebut oleh Simons (1994) sebagai kegunaan interaktif sistem kontrol akuntansi. Bagaimana perusahaan menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk menunjang dan mendukung proses perubahan strategi ini masih belum banyak diselidiki (Shields 1997).

Pada dasarnya penelitian ini dilakukan dengan dimotivasi oleh beberapa faktor, yaitu: (1) Menguji kembali pengaruh penggunaan anggaran dalam hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan, seperti yang telah dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999); (2) Bukti empiris yang dihasilkan oleh studi-studi sebelumnya yang membahas tentang peran sistem kontrol akuntansi dalam perusahaan yang mengalami perubahan strategi masih belum lengkap (*fragmentary*), karena hanya melihat sistem kontrol akuntansi dari salah satu aspek saja, sehingga belum dapat mengkaji secara lebih mendalam interaksi antara kedua variabel tersebut (Smith, 1997); (3) Bukti empiris yang dihasilkan oleh studi-studi yang menguji peran sistem kontrol akuntansi dalam kondisi perusahaan yang mengalami perubahan strategi masih belum konsisten, sehingga sangat menarik untuk menelitinya kembali dengan menggunakan sampel pada area geografis yang berbeda.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999), yang meneliti pengaruh sistem kontrol akuntansi yang dicerminkan dalam penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan jasa rumah sakit di Australia. Penelitian ini menyelidiki bagaimana manajemen pusat dalam organisasi-organisasi mengadakan orientasi ulang strategi dengan menggunakan sistem kontrol akuntansi. Secara lebih spesifik, penelitian ini menyelidiki apakah efek proses perubahan strategi pada perusahaan dipengaruhi oleh tingkat penggunaan anggaran secara interaktif oleh manajemen pusat.

Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Abernethy dan Brownell (1999) terletak pada ukuran variabel kinerja perusahaan yang diubah menjadi ukuran secara keseluruhan (*overall*) sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif (Govindarajan dan Fisher, 1990), sedangkan peneliti sebelumnya menggunakan ukuran kinerja perusahaan yang dinilai dengan menggunakan rating diri CEO. Hal tersebut dilakukan peneliti sebelumnya dengan asumsi yang mengacu pada Govindarajan (1984), bahwa kinerja rumah sakit merupakan suatu tolok ukur relatif, bukan tolok ukur absolut, sehingga pengukuran kinerja dengan menggunakan rating diri CEO dinilai akan lebih tepat. Alasan pengubahan ukuran variabel kinerja perusahaan adalah karena sampel yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah perusahaan jasa perhotelan, sehingga pengukuran kinerjanya tercermin dari tingkat keuntungan perusahaan.

Perusahaan jasa perhotelan dipilih dalam penelitian ini disebabkan karena :

(1) Permintaan akan produk dan pelayanan hotel lebih sulit untuk diprediksi, (2) Produk dan pelayanan hotel sangat tidak tahan lama atau hanya berdasar waktu, seperti misalnya jika kamar tidur tamu tidak dapat terjual pada malam tertentu atau tempat duduk di restoran tidak terjual selama waktu makan maka penjualan akan hilang selamanya, (3) Perputaran produksi, pengiriman dan konsumsi dari produk dan pelayanan hotel sangat pendek, sehingga tingkat ketergantungan antar berbagai departemen adalah tinggi (Lokman Mia, 1999). Keadaan tersebut memaksa manajemen perhotelan untuk dapat menetapkan strategi perusahaan secara lebih proaktif sehingga diharapkan dapat menciptakan keunggulan yang kompetitif. Dengan kemungkinan tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kondisi yang kemungkinan akan memberikan hasil atau temuan yang berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan perusahaan manufaktur atau perusahaan jasa lainnya, disamping itu, pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisis.

1.2. Rumusan Masalah

Berdasarkan uraian pada latar belakang masalah di atas, permasalahan yang akan diteliti dapat dirumuskan sebagai berikut: “ Bagaimana perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang sesuai dapat meningkatkan kinerja perusahaan?”

1.3. Tujuan Penelitian

Secara umum tujuan penelitian ini adalah untuk membuktikan pengaruh variabel kontinjensi dalam operasionalisasi perusahaan. Sesuai dengan latar belakang dan rumusan masalah, penelitian ini secara spesifik bertujuan:

1. Menganalisis hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan.
2. Menganalisis pengaruh tingkat penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan.

1.4. Manfaat Penelitian

Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberi kontribusi terhadap perkembangan ilmu akuntansi manajemen dengan memberikan bukti empiris bahwa tingkat penggunaan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan, yang mungkin diperlukan untuk penelitian-penelitian bidang akuntansi manajemen di masa depan.

Hasil penelitian ini diharapkan pula bermanfaat bagi praktisi untuk lebih melibatkan sistem kontrol akuntansi manajemen dalam pengimplementasian dan pengawasan rencana strategik organisasional, sehingga dapat mendorong terciptanya keunggulan kompetitif yang berkesinambungan. Semakin tinggi keselarasan antara strategi perusahaan dengan sistem kontrol akuntansi yang digunakan, diharapkan dapat meningkatkan kinerja organisasional.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Bab ini membahas berbagai literatur dan hasil penelitian yang menguji pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan. Kajian literatur dan hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk mengembangkan model penelitian dan akhirnya merumuskan hipotesis.

2.1.Landasan Teori

2.1.1. Perubahan Strategi dan Kinerja Perusahaan

Miles dan Snow (1978) menjelaskan bahwa strategi adalah penentuan dasar sasaran dan tujuan jangka panjang perusahaan, adopsi rangkaian tindakan, serta alokasi sumber daya kunci, untuk mencapai sasaran. Strategi menurut Porter (1980), harus dirumuskan secara eksplisit agar kebijakan-kebijakan fungsional dapat mengkoordinasi dan mengarahkan departemen-departemen ke pencapaian tujuan dan misi perusahaan. Strategi dapat dipandang dari tiga sudut: (1) perumusan strategi, (2) implementasi strategi, yaitu penerapan strategi tersebut ke dalam tindakan nyata, dan (3) kontrol strategik, yaitu perubahan strategi atau implementasinya untuk menjamin bahwa hasil yang diharapkan dapat dicapai. Pada dasarnya strategi dipilih untuk meraih peluang utama yang tersembunyi dimasa depan dan untuk memecahkan masalah utama yang dihadapi oleh perusahaan (Mulyadi, 2000).

Strategi bisnis merupakan rencana terpadu tentang uraian produk, kegiatan, fungsi dan pasar yang saat ini dijalankan perusahaan untuk mencapai tujuan utama perusahaan. Strategi bisnis disusun berdasarkan keunggulan perusahaan dalam menghadapi tantangan lingkungan. Strategi bersaing dimaksudkan melakukan sesuatu yang berbeda dengan para pesaing dalam industri yang sama. Perbedaan dapat didasarkan pada produk, *delivery system*, pendekatan pemasaran, dan lain-lain (Porter, 1985).

Miles dan Snow (1978) menyebut strategi pasaran produk perusahaan sebagai suatu kesatuan yang terdiri dari strategi '*defender*' (mempertahankan kepemimpinan pasar dengan kisaran jasa dan produk yang relatif stabil dan terbatas) di satu sisi dan strategi '*prospector*' (perubahan-perubahan dan respon-respon cepat terhadap peluang-peluang baru pasar) di sisi yang lain. Pemilihan strategi didasarkan pada *adaptive cycle*, yaitu berdasarkan siklus adaptasi lingkungan. Oleh karena itu, strategi organisasional yang dipilih oleh perusahaan dapat berubah sesuai dengan perubahan lingkungan. Maka strategi yang dipilih perusahaan merupakan "*on going process*".

Prospector dan *defender* adalah dua jenis tipe strategi organisasi yang berada pada dua titik ekstrim. Karakter dan strateginya sangat bertolak belakang. Simons (1990) mengidentikkan kedua tipe organisasi tersebut dengan model strategi persaingan yang diklasifikasi oleh Porter (1980), yaitu strategi *defferentiation* dan *cost leadership*, dan Mintzberg (1973) dengan *entrepreneurial* dan *adaptive*. Kemudian Miller dan Friesen (1982) dengan *entrepreneurial* dan *concerivative*.

Sedangkan Govindarajan dan Gupta (1985) mengklasifikasi strategi menjadi *build* dan *harvest*. Selanjutnya Ittner dan Larcker (1997b) berpendapat bahwa organisasi *prospector* untuk perusahaan yang menerapkan *differentiation*, dan organisasi *defender* untuk perusahaan yang menerapkan strategi *cost leadership*. Demikian juga dengan perusahaan yang menerapkan strategi *build* untuk organisasi *prospector* dan strategi *harvest* untuk organisasi *defender*. Jadi intinya organisasi *prospector*, strategi *differentiation* dan *entrepreneurial* memiliki ciri atau karakteristik yang sama, begitu juga dengan organisasi *defender*, *cost leadership* dan *konservatif*.

Dalam literatur manajemen yang lain, perubahan strategi seringkali dianggap sinonim dengan perubahan organisasional (Astley dan Van de Ven, 1983; Singh dkk, 1986). Literatur tersebut menitikberatkan perubahan strategi pada muatan dan proses perubahan strategi. Muatan perubahan strategi adalah sasaran, jangkauan dan prioritas kompetitif yang ditentukan oleh manajemen pusat; sedangkan proses perubahan strategi adalah pendekatan yang dipilih perusahaan untuk mengatur perumusan dan penerapan strategi. Penelitian yang dilakukan oleh Wiersema dan Bantel (1992) serta Abernethy dan Brownell (1999) lebih menitikberatkan perubahan strategi pada hal-hal yang berkaitan dengan proses terjadinya perubahan, siapa yang memulainya, apa saja hambatannya, dan mekanisme apa yang digunakan untuk menunjangnya

Sedangkan menurut Shortell et al. (1990), perubahan strategi adalah tingkat pergeseran perusahaan di sepanjang jalur *defender-prospector*. Misalnya, perusahaan bisa saja bergerak dari posisi strategis yang menitikberatkan pada kisaran produk

yang terbatas ke posisi yang lebih berorientasi pasar, dimana prioritas strateginya dititikberatkan untuk mengembangkan diversifikasi produk guna memenuhi kebutuhan-kebutuhan pasar. Jadi, menurut Abernethy dan Brownell (1999), perubahan strategis dapat berkisar dari tidak ada perubahan sama sekali hingga perubahan strategi tingkat tinggi.

Dalam proses perubahan strategi, manajemen pusat seringkali harus menetapkan kembali serta menyesuaikan target-target dan tujuan-tujuan perusahaan untuk tetap mempertahankan kinerja yang tinggi. Perubahan strategi yang disesuaikan dengan kondisi ketidakpastian lingkungan dapat digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi yang tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana.

Beberapa penelitian terdahulu di bidang sistem kontrol akuntansi seringkali mengukur kinerja perusahaan dengan ukuran finansial (Sapienza et al, 1998). Sedangkan ukuran finansial sebenarnya menunjukkan berbagai tindakan yang terjadi di luar bidang keuangan. Peningkatan *financial return* merupakan akibat dari berbagai kinerja operasional diantaranya meningkatnya kepercayaan *customer* terhadap produk yang dihasilkan perusahaan, meningkatnya *cost effectiveness* proses bisnis internal yang digunakan perusahaan untuk menghasilkan produk, dan meningkatnya produktivitas serta komitmen karyawan (Mulyadi, 2000).

Ukuran kinerja keuangan dikritik oleh Merchant (1989) bahwa selalu saja ROI dapat dengan sempurna mengukur kinerja perusahaan yang berorientasi *financial performance* tetapi tidak dapat mengukur kinerja semua perusahaan.

Perusahaan *prospector* lebih mengutamakan keunggulan produk dan penguasaan pasar dibandingkan kinerja keuangan. Oleh karena itu pada perkembangan selanjutnya dalam penelitian tentang efektivitas sistem kontrol akuntansi penggunaan ukuran kinerja finansial dan non finansial akan menciptakan ukuran kinerja yang lebih obyektif (seperti dalam Govindarajan dan Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990).

Para peneliti terdahulu telah membuktikan bahwa sistem kontrol akuntansi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa variabel kontinjensi. Penelitian-penelitian tersebut menggunakan asumsi teori kontinjensi yang menegaskan bahwa tidak ada sistem kontrol perusahaan yang sangat tepat diterapkan kecuali dengan memperhatikan pengaruh faktor-faktor kontinjensi terhadap hubungan sistem kontrol dengan kinerja perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Harahap (2001) menyatakan bahwa tidak ada satu desain sistem kontrol yang efektif berlaku untuk semua perusahaan, kontrol efektif tergantung pada situasi dan kondisi yang dihadapi

2.1.2. Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi berfokus pada organisasi sebagai sistem sosial terbuka dengan karakteristik yang unik. Teori kontinjensi merubah fokus penelitian dari anggapan semua organisasi pada prinsipnya universal kepada pengembangan pedoman penerapan variabel kontinjensi pada lingkungan organisasi spesifik. Teori kontinjensi menegaskan bahwa desain sistem kontrol bersifat kontinjen terhadap kontekstual *setting* organisasi dimana sistem kontrol tersebut akan beroperasi (Sisaye,

1998). Duncan dan Moores (1989) menyatakan bahwa efektivitas organisasi adalah suatu fungsi kesesuaian antara struktur organisasi dan lingkungan dimana organisasi itu beroperasi. Peneliti tersebut menegaskan bahwa organisasi beradaptasi menghadapi kondisi kontinjensi dengan menata faktor-faktor yang dapat dikendalikan (dimiliki perusahaan) agar terbentuk konfigurasi yang sesuai (*fit*) sehingga diharapkan menghasilkan efektivitas organisasi.

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan 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 sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan.

Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan struktur organisasi dan proses kontrol dipengaruhi faktor-faktor kontinjensi baik dari eksternal maupun internal perusahaan seperti ukuran perusahaan, lingkungan, teknologi, interdependensi dan strategi. Fisher (1998) juga telah mengidentifikasi lima 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.

Drazin dan Van de ven (1985) menjelaskan dalam perkembangan teori kontinjensi tidak kurang ada tiga konsep kesesuaian, yaitu: *selection*, *interaction* dan *system*. Pendekatan *selection* membahas kesesuaian antara faktor kontekstual dan

struktural yang diuji menggunakan tingkat signifikansi koefisien korelasi dan regresi antara variabel kontekstual dengan variabel struktural. Pendekatan ini menurut Duncan dan Moores (1989) belum mampu membuktikan konsep kontinjensi dengan sempurna karena seringkali mengabaikan pengujian pengaruh terhadap kinerja.

Pendekatan *interaction* mendefinisikan kesesuaian sebagai interaksi dari sepasang faktor kontekstual-struktural serta menguji pengaruhnya terhadap kinerja dengan menggunakan teknik analisis regresi maupun MANOVA. Sedangkan pendekatan *system* mendefinisikan kesesuaian sebagai konsistensi internal karakteristik struktural yang beragam dan pengaruhnya terhadap karakteristik kinerja. Pendekatan ini diuji dengan menggunakan analisis multivariat simultan (Duncan dan Moores, 1989). Drazin dan Van de Ven (1985) telah mengidentifikasi bahwa hampir semua studi akuntansi mengadopsi pendekatan seleksi dan interaksi.

2.1.3. Sistem Kontrol Akuntansi dan Penggunaan Anggaran

Sistem kontrol terdiri dari teknik-teknik dan mekanisme yang digunakan perusahaan untuk menetapkan tujuan, menyelesaikan tujuan-tujuan dan secara sukses menghasilkan pencapaian strategi-strategi. Sistem kontrol menggabungkan, menggerakkan, membantu pengambilan keputusan, mengkomunikasikan tujuan-tujuan, dan memberikan informasi *feedback* (Cunningham, 1992). Anthony et al (1991) menyatakan bahwa sistem kontrol adalah suatu sistem yang bertujuan untuk menjamin tercapainya suatu keadaan yang diinginkan (kinerja). Efektivitas sistem kontrol berhubungan dengan keberhasilan pencapaian kinerja yang diharapkan perusahaan.

Saat ini penelitian-penelitian akuntansi manajemen banyak memfokuskan pada sifat dan desain sistem kontrol manajemen pada organisasi, yang mempertimbangkan bentuk kontrol yang berdasarkan akuntansi. Sistem kontrol berhubungan erat dengan sistem informasi akuntansi dalam hal penyediaan informasi yang dibutuhkan manajer untuk pengambilan keputusan kontrol perusahaan (Merchant, 1981). Peneliti tersebut juga menegaskan bahwa sistem informasi menyediakan data penting tentang aktivitas perusahaan untuk manajer pada semua level. Manajer dapat menggunakan informasi untuk membuat kebijakan rasional dan tepat dalam proses pengambilan keputusan. Sistem kontrol yang menggunakan informasi akuntansi kemudian disebut Simons (1987) sebagai sistem kontrol berbasis akuntansi atau sistem kontrol akuntansi. Sistem kontrol akuntansi sangat penting bagi perusahaan karena salah satu tujuannya adalah untuk menyelamatkan kekayaan perusahaan.

Simons (1987) menjelaskan bahwa sistem kontrol akuntansi adalah semua prosedur dan sistem formal untuk menjaga atau merubah aktivitas organisasi meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi akuntansi. Kuantitas dan kualitas informasi akan menjadi barometer kesehatan organisasi. Manajer organisasi menggunakan informasi *feedback* untuk mengontrol input yang digunakan, proses dan output yang dihasilkan untuk mencapai tujuan organisasi. Sistem kontrol digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana.

Sistem kontrol akuntansi diantaranya meliputi ketatnya sasaran yang ada dalam anggaran, penggunaan sistem kontrol kos, pelaporan berkala, intensitas *monitoring output*, *scanning* lingkungan eksternal, penggunaan data ramalan dalam laporan kontrol, sistem yang menghubungkan tujuan dengan hasil, formulasi dalam pemberian bonus berdasarkan pencapaian target anggaran, sistem kontrol yang sesuai dengan kebutuhan departemen dan individual dan frekuensi perubahan sistem kontrol (Simons, 1987).

Anggaran merupakan salah satu karakteristik utama sistem kontrol akuntansi dan digunakan oleh manajemen sebagai sarana pengkoordiniran dan penyampaian prioritas-prioritas strategi, dan bersama-sama dengan sistem penghargaan, seringkali digunakan untuk memperkuat komitmen manajemen tingkat bawah terhadap prioritas-prioritas tersebut.

Pengertian anggaran menurut Lowe (1970), anggaran merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu yang direncanakan dimasa yang akan datang. Sedangkan Anthony dan Reece (1989), mengemukakan bahwa anggaran adalah suatu rencana yang rinci, yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang yang menunjukkan sumber dan penggunaan daya suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun.

Dalam beberapa penelitian akuntansi manajemen, selalu berasumsi bahwa anggaran berfungsi sebagai 'peran diagnostik' (Simons, 1990), atau berperan sebagai 'mesin penjawab' (Burchell et al., 1980). Dalam perannya ini, anggaran berfungsi

sebagai pengevaluasi kinerja dan menghubungkan suatu hasil dengan fungsi atau anggota organisasi tertentu.

Di sisi lain, anggaran juga dapat digunakan sebagai mesin dialog, pembelajaran dan penciptaan ide (Burchell et al., 1980). Anggaran selain sebagai alat perencanaan dan pengendalian, juga berfungsi untuk mengkoordinasikan, mengkomunikasikan, memotivasi dan mengevaluasi prestasi (Kennis, 1979). Disamping sebagai alat memotivasi kinerja para manajer tingkat bawah, juga bermanfaat dalam memudahkan perencanaan. Dalam memotivasi bawahan dapat dilakukan dengan memberi penghargaan berupa bonus, insentif tambahan, pujian maupun hadiah. Motivasi ini tidak hanya mendorong bawahan untuk mencapai tujuan organisasi, tetapi akan memberikan kepuasan tersendiri bagi para individu dalam organisasi.

Simons (1990) menggolongkan peran alternatif ini sebagai peran 'interaktif'. Karakteristik pembeda fungsi interaktif ini 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 bila manajemen pusat menggunakan prosedur-prosedur perencanaan dan pengendalian 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 aktivitas. Dengan cara pengendalian manajemen interaktif seperti ini staff-staff operasional dari berbagai tingkatan organisasi didorong untuk memberikan perhatiannya.

2.1.4. Perubahan Strategi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan

Anggaran interaktif, dengan fokusnya pada dialog, komunikasi dan pembelajaran akan menjembatani hubungan antara manajemen pusat dengan staff bawahannya maupun antara manajer-manajer yang sama levelnya. Hal tersebut konsisten dengan pengoperasian kelompok-kelompok penghubung lintas-fungsional. Bahkan anggaran interaktif itu sendiri dapat dipandang sebagai suatu sarana penghubung fungsional yang menjembatani batasan-batasan hirarkis dan fungsional yang menghambat arus informasi (Abernethy dan Brownell, 1999). Mempertahankan penggunaan anggaran secara diagnostik saat perusahaan sedang mengalami perubahan akan berdampak buruk bagi hubungan perubahan strategis dengan kinerja. Penggunaan diagnostik kurang mendukung komitmen anggota-anggota organisasi terhadap kelompok-kelompok penghubung antar-fungsional, karena sistem penganggarannya justru semakin mengukuhkan lini-lini pertanggungjawaban dan kewenangan fungsional yang ada. Jadi diperkirakan bahwa hubungan perubahan strategi dengan kinerja dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif.

Namun demikian, penggunaan interaktif ini memerlukan keterlibatan eskensif manajemen pusat dalam proses penganggaran serta memerlukan interaksi yang erat diantara anggota-anggota organisasi. Oleh karena itu, penggunaan interaktif ini baru dapat meningkatkan kinerja organisasi bila perubahan strateginya relatif tinggi. Maksudnya agar keuntungan penggunaan interaktif lebih besar dari pengorbanan yang dikeluarkan dalam situasi-situasi tersebut. Penggunaan diagnostik, di lain pihak, akan lebih efektif dalam situasi non-perubahan atau bila perubahannya minor. Dalam seting ini ambiguitas soal prioritas-prioritas organisasi tidaklah besar, dan bentuk kerjanya sendiri relatif stabil, dengan rutinitas-rutinitas tugas yang tetap dan sudah dipahami. Dalam situasi seperti ini anggaran merupakan sarana yang efektif untuk mengawasi dan mengontrol perilaku. Manajemen pusat dapat menggunakan laporan anggaran sebagai alat diagnostik untuk menilai hasil-hasil kerja dan memberikan penghargaan. Kekuatan utama pengendalian finansial, seperti anggaran, adalah kemampuannya untuk mengawasi proses-proses organisasional dengan handal dalam kondisi yang stabil. Hubungan antara perubahan strategi, penggunaan anggaran dan kinerja perusahaan dapat digambarkan sebagai berikut:

Gambar 2.1.
Hubungan antara Perubahan Strategi, Penggunaan Anggaran
dan Kinerja Perusahaan

| | | Penggunaan Anggaran | |
|------------------------|--------|---------------------|----------------|
| | | Diagnostik | Interaktif |
| Perubahan Strategis | Rendah | Kinerja tinggi | Kinerja rendah |
| | Tinggi | Kinerja rendah | Kinerja tinggi |

Sumber : Abernethy dan Brownell, 1999

2.2. Penelitian Terdahulu

Para akuntan sangat berkepentingan terhadap pemahaman tentang hubungan rancangan sistem kontrol akuntansi manajemen dengan berbagai variabel organisasional seperti ukuran organisasi, teknologi dan lingkungan organisasi. Review literatur tentang sistem kontrol akuntansi menunjukkan bahwa keberadaan sistem kontrol akuntansi dalam suatu organisasi tertentu merupakan pilihan terhadap rancangan sistem kontrol akuntansi. Artinya, efektifitas rancangan sistem kontrol akuntansi yang ada dalam organisasi tersebut tergantung pada konteks penggunaan sistem kontrol tersebut. Penelitian yang dilakukan Merchant (1984; 1981), Mintzberg (1975), dan Anthony (1965) menunjukkan adanya hubungan antara atribut perencanaan strategik dengan sistem kontrol akuntansi dan menyatakan bahwa setiap organisasi akan memodifikasi rancangan sistem kontrol akuntansinya tergantung pada

konteks organisasi bersangkutan. Berbagai contoh atribut sistem kontrol akuntansi adalah ketatnya sasaran yang ada dalam anggaran, penggunaan sistem kontrol biaya, frekuensi pelaporan dan intensitas monitoring terhadap hasil kinerja manajemen.

Simons (1987) menguji perbedaan sistem kontrol akuntansi pada perusahaan-perusahaan yang menjalankan bisnis dengan strategi yang berbeda, yaitu strategi bertahan (*defender*) dan strategi prospek (*prospector*). Hasil studi menunjukkan bahwa *match* antara mekanisme sistem kontrol akuntansi dengan strategi menghasilkan kinerja yang lebih tinggi. Lebih jauh dinyatakan dalam penelitian tersebut, bahwa perusahaan yang mencapai keunggulan kompetitif dengan strategi tertentu (apakah *defender* atau *prospector*) harus didukung oleh sistem kontrol akuntansi dengan karakteristik tertentu pula. Secara lebih rinci disimpulkan dalam riset Simons (1987) bahwa dilihat dari segi karakteristik atribut sistem kontrol akuntansi, perusahaan yang menerapkan strategi bisnis *defender* mempunyai atribut sistem kontrol akuntansi dengan karakteristik yang berbeda dibanding perusahaan yang menerapkan strategi bisnis *prospector*.

Sementara itu, hasil penelitian yang dilakukan oleh Govindarajan (1988) dalam Smith (1997) menemukan bahwa perusahaan dengan strategi *low cost (cost leadership)* berkinerja tinggi jika penghargaan (bonus) diberikan berdasarkan pencapaian target anggaran (salah satu dimensi sistem kontrol akuntansi). Penelitian yang dilakukan Govindarajan dan Fisher (1990) menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan sistem kontrol output dan strategi *cost leadership* mampu meningkatkan kinerja organisasi.

Penelitian lain yang menjelaskan peran sistem kontrol akuntansi pada pencapaian strategi bisnis yang sukses (kesuksesan kinerja perusahaan) adalah riset yang dilakukan oleh Miler dan Friesen (1982). Dinyatakan dalam riset ini bahwa perusahaan yang menggunakan strategi *entrepreneurial*, yaitu strategi pengembangan pasar produk secara kontinyu, membutuhkan jenis sistem kontrol akuntansi tertentu untuk memonitor eksekusi inovasinya. Disimpulkan dalam riset ini bahwa terdapat hubungan negatif signifikan antara sistem kontrol akuntansi dengan eksekusi inovasi. Artinya semakin canggih sistem kontrol akuntansi perusahaan, maka eksekusi yang ditimbulkan dari inovasi pengembangan pasar produk menjadi semakin berkurang.

Penelitian-penelitian lain yang juga mendukung argumentasi peran sistem kontrol akuntansi pada kesuksesan pencapaian strategi di atas adalah penelitian yang dilakukan oleh para peneliti bidang strategi dan akuntansi. Diantaranya Khandwalla (1972) menunjukkan adanya peran atau hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kesuksesan strategi bisnis yang dijalankannya. Dari penelitiannya di Kanada yaitu terhadap 92 perusahaan manufaktur diketahui bahwa untuk mencapai kesuksesan, perusahaan yang berkompetisi pada tingkat lingkungan kompetitif yang semakin meningkat, maka perusahaan ini didukung oleh sistem kontrol akuntansi yang lebih canggih (*sophisticated*). Penelitian Khandwalla (1972) merupakan bukti empiris pertama tentang hubungan antara sistem kontrol akuntansi dengan tingkat kompetisi dan memberikan kontribusi pengetahuan mengenai hubungan sistem kontrol akuntansi dan strategi.

Temuan-temuan penelitian Govindarajan (1988) dan Miler dan Friesen (1982) tersebut mendukung proposisi yang diajukan oleh Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* cenderung kurang menggunakan sistem kontrol akuntansi (untuk menghasilkan kinerja) untuk melakukan inovasi. Sebaliknya perusahaan *defender (cost leadership)* menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk menghasilkan kinerja.

Pada kenyataannya terjadi kontradiksi hasil penelitian antara penelitian Govindarajan (1988) dan Miler dan Friesen (1982) yang mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) dengan hasil penelitian yang dilakukan Simons (1987). Kontradiksi ini menyebabkan tidak jelasnya pengaruh strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi dalam meningkatkan kinerja perusahaan.

Selanjutnya, literatur strategi menyebutkan bahwa perubahan teknologi dan produksi, atau pengembangan produk baru melahirkan rutinitas-rutinitas baru yang harus dipelajari lagi oleh perusahaan. Kondisi-kondisi ini memunculkan tuntutan-tuntutan ekstra bagi kapabilitas pengolahan informasi perusahaan (Galbraith 1977). Lebih lanjut Galbraith (1977) mengemukakan dalam penelitiannya bahwa agar perubahan strategi dapat menghasilkan peningkatan hasil-hasil organisasi dalam konteks keputusan ini, perusahaan perlu merespon kebutuhan-kebutuhan informasi ini dengan mengubah tatanan struktural dalam organisasi. 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. Untuk itu, peneliti ini menekankan perlunya dirancang suatu sistem yang dapat mendorong interaksi antara manajemen pusat dengan staff bawahannya untuk menunjang peningkatan arus informasi. Hal yang sama diungkapkan pula dalam penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Lillis (1995), dan juga Mintzberg (1983). Mereka menyatakan bahwa sarana-sarana penghubung yang diciptakan untuk meningkatkan kapabilitas pengolahan informasi 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. Lebih lanjut dalam penelitian tersebut diungkapkan bahwa karakteristik penting sarana penghubung adalah kemampuan mereka untuk menjembatani lini-lini pertanggungjawaban fungsional serta menjembatani antar tingkatan-tingkatan hirarkis.

Namun demikian, menurut Abernethy dan Lillis (1995), tatanan struktural ini kurang cocok disandingkan dengan pengendalian anggaran, yang dalam peran diagnostiknya merefleksikan struktur pertanggungjawaban tradisional. Untuk dapat mengatur proses perubahan organisasi dengan efektif, manajemen pusat memerlukan informasi yang lebih prospektif. Mereka juga memerlukan proses pertukaran informasi yang interaktif dan dinamis. Oleh karena itu, dimensi interaktif ini menjadi semakin penting.

Abernethy dan Brownell (1999) menguji peran penggunaan anggaran pada perusahaan yang mengalami perubahan strategi yang menjalankan bisnis dengan strategi yang berbeda, yaitu strategi bertahan (*defender*) dan strategi prospek

(*prospector*). Hubungan tersebut dianalisis dengan menggunakan data-data dari 63 rumah sakit. Tipologi diagnostik interaktif Simons (1990; 1991) digunakan untuk menyelidiki peran penganggaran saat perusahaan sedang mengadakan perubahan strategis. Hasil penelitian menemukan bahwa penggunaan anggaran menjadi perantara hubungan perubahan strategi dengan kinerja perusahaan, dimana hubungan perubahan strategi dengan kinerja perusahaan akan lebih positif jika penggunaan anggarannya bersifat interaktif, bukan diagnostik. Bukti-bukti yang ditemukan mendukung prediksi peneliti bahwa kinerja organisasi akan meningkat jika penganggaran digunakan secara interaktif pada saat organisasi sedang dalam proses reorientasi strategi. Secara lebih jelas, hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa perubahan strategi memiliki hubungan yang secara signifikan lebih positif dengan kinerja perusahaan bila gaya penggunaan anggarannya interaktif.

Berdasar penelitian tersebut, Abernethy dan Brownell (1999) menyimpulkan bahwa bila manajemen pusat menggunakan penganggaran secara interaktif, hal tersebut adalah baik, untuk memenuhi kebutuhan-kebutuhan pembelajaran dan adaptasi yang diperlukan bila organisasi sedang dalam proses perubahan strategi. Disamping itu, kinerja organisasi akan meningkat bila penggunaan anggaran interaktif dan perubahan strategi disesuaikan dengan tepat.

Hasil penelitian Abernethy dan Brownell (1999) tersebut konsisten dengan uraian Simons (1990; 1991) tentang penggunaan sistem-sistem kontrol dalam perusahaan yang sedang berusaha mengatasi ketidakpastian strategi. Bukti yang diperoleh mendukung pendapat Simons (1990) bahwa penerapan prioritas strategi

yang efektif tidak selalu mempengaruhi peran penting kontrol-kontrol akuntansi, melainkan mempengaruhi cara-cara pemanfaatan kontrol-kontrol tersebut. Lebih lanjut Simons (1991) mengungkapkan bahwa penggunaan anggaran secara interaktif 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.

Penelitian lain, yaitu yang dilakukan oleh Macintosh (1994) juga mengemukakan hal yang sama dengan penelitian yang dilakukan Simons (1991). Peneliti tersebut menyatakan bahwa anggaran dapat berfungsi sebagai penengah dari perdebatan sehingga membantu semua yang terlibat untuk mencapai kesepakatan daripada hanya memberikan suatu jawaban saja. 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.

Dukungan terhadap peran anggaran interaktif juga terdapat pada penelitian Hirst (1983). Hirst meneliti penggunaan sistem pembiayaan standar dan analisis varians yang sangat tergantung pada kestabilan proses-proses dan aktivitas-aktivitasnya. Biaya-biaya standar memerlukan gambaran yang jelas akan hubungan

input-output yang tidak bisa didapatkan bilamana perusahaan sedang mengalami perubahan, atau bila bentuk tugasnya sangat tidak menentu.

Penelitian-penelitian terdahulu yang mendasari penelitian ini dapat diringkas seperti tampak pada tabel berikut ini:

Tabel 2.1.
Ringkasan Penelitian Terdahulu tentang Hubungan
Sistem Kontrol Akuntansi, Perubahan Strategi dan Kinerja

| NO | PENELITI | VARIABEL | HASIL PENELITIAN |
|----|-------------------------------|--|--|
| 1 | Galbraith (1977) | Sistem kontrol akuntansi, perubahan strategi dan kinerja | Perubahan strategi dapat menghasilkan peningkatan hasil organisasi jika perusahaan merespon kebutuhan-kebutuhan informasi dengan mengubah tatanan struktural dalam organisasi. |
| 2 | Miler dan Friesen (1982) | Sistem kontrol akuntansi, strategi dan kinerja | Terdapat hubungan negatif signifikan antara sistem pengendalian akuntansi manajemen dengan eksc inovasi. |
| 3 | Mintzberg (1983) | Sistem kontrol akuntansi, strategi dan kinerja | Kemampuan perusahaan untuk menjembatani lini-lini pertanggungjawaban fungsional serta antar tingkatan-tingkatan hirarkis akan meningkatkan kinerja organisasi. |
| 4 | Simons (1987) | Sistem kontrol akuntansi, strategi dan kinerja | Kesesuaian antara mekanisme sistem pengendalian akuntansi manajemen dengan strategi akan menghasilkan kinerja yang lebih tinggi. |
| 5 | Simons (1990) | Sistem kontrol akuntansi, perubahan strategi dan kinerja | Penerapan prioritas strategi yang efektif tidak selalu mempengaruhi peran penting kontrol akuntansi, melainkan mempengaruhi cara-cara pemanfaatan kontrol tersebut. |
| 6 | Abernethy dan Lilis (1995) | Anggaran interaktif, strategi dan kinerja | Proses pertukaran informasi yang interaktif dan dinamis dalam pengendalian anggaran akan meningkatkan kinerja perusahaan. |
| 7 | Abernethy dan Brownell (1999) | Penggunaan anggaran, perubahan strategi dan kinerja | Penggunaan anggaran secara interaktif pada perusahaan yang mengalami perubahan strategi akan meningkatkan kinerja perusahaan. |

Sumber : Review penelitian, 2003

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999), yang meneliti pengaruh sistem kontrol akuntansi yang dicerminkan dalam penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan jasa rumah sakit di Australia. Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Abernethy dan Brownell (1999) terletak pada ukuran variabel kinerja perusahaan yang diubah menjadi ukuran secara keseluruhan (*overall*) sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif (Govindarajan dan Fisher, 1990). Perbedaan lainnya terletak pada sampel yang diteliti yaitu perusahaan perhotelan, sedangkan peneliti terdahulu menggunakan perusahaan jasa rumah sakit sebagai sampelnya.

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis

Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis apakah penggunaan anggaran secara interaktif dapat membantu organisasi dalam proses perubahan yaitu apakah hubungan perubahan strategi dengan kinerja dapat ditingkatkan bila anggarannya digunakan secara interaktif? Model yang dikembangkan disini menempatkan anggaran sebagai suatu variabel yang mempengaruhi hubungan perubahan strategi dengan kinerja. Diperkirakan hubungan ini akan lebih positif bila anggaran digunakan secara interaktif dibandingkan bila anggaran digunakan secara diagnostik. Perkiraan ini berakar dari efek perubahan strategi 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 strategi.

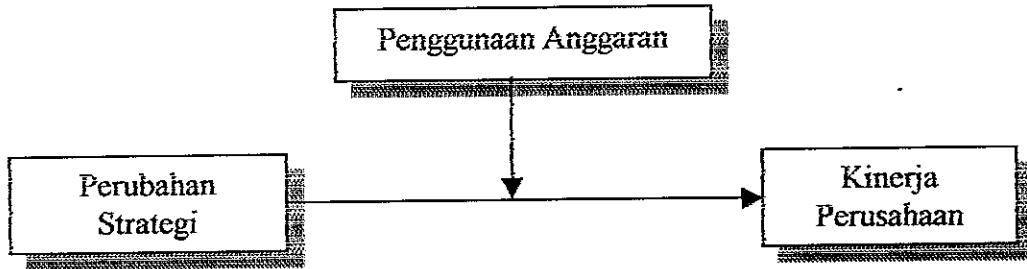
Dalam situasi seperti ini, manajemen pusat seringkali harus menetapkan kembali target-target dan tujuan-tujuannya. Perubahan ini akan menimbulkan ketidakpastian atau ambiguitas bagi para bawahan mengenai prioritas atau preferensi apa yang harus mendapat perhatian utama.

Secara lebih jelas, dapat dikatakan bahwa hubungan antara tingkat perubahan strategi yang sedang berlangsung dengan kinerja organisasional dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif. Sebaliknya, bila perusahaan tidak mengalami perubahan atau hanya sedikit perubahan, diperkirakan penggunaan anggaran secara diagnostiklah yang akan memberikan efek peningkatan kinerja. Dengan demikian diperkirakan perubahan strategi akan membawa hubungan yang positif dengan kinerja organisasi bila anggaran-anggarannya digunakan secara interaktif. Dengan dasar pemikiran teoritis seperti diatas, maka dapat diturunkan hipotesa sebagai berikut:

H1 : Perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan.

H2 : Penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan.

Model penelitian yang dapat digambarkan untuk mewakili hipotesa diatas adalah sebagai berikut:

Gambar 2.1.**Model Penelitian**

BAB III

METODE PENELITIAN

Bab ini membahas mengenai metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini meliputi jenis dan sumber data, populasi dan teknik penentuan sampel, metode pengumpulan data, definisi operasional variabel penelitian, dan teknik analisis yang digunakan untuk mengolah data dalam rangka pengujian hipotesis.

3.1. Jenis dan Sumber Data

Data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer, yaitu data yang diperoleh secara langsung dengan cara: telepon dan surat menyurat (Cooper dan Emory, 1995). Data primer untuk variabel perubahan strategi meliputi data-data strategi yang diterapkan oleh perusahaan. Data primer untuk variabel penggunaan anggaran meliputi data penggunaan anggaran yang diterapkan perusahaan apakah secara interaktif atukah diagnostik. Sedangkan data primer untuk variabel kinerja perusahaan meliputi data-data mengenai kinerja perusahaan jika dibandingkan dengan pesaingnya.

Penelitian ini menggunakan seorang responden untuk setiap perusahaan, yaitu manajer tingkat menengah, seperti *general manager*, manajer akuntansi dan keuangan, manajer operasional dan selevelnya sebagai orang yang memahami operasi perusahaan secara keseluruhan. Dengan menggunakan manajer tersebut sebagai responden, diharapkan data yang diperoleh dapat lengkap dan menyeluruh karena

manajer tersebut memiliki informasi lengkap dan menyeluruh tentang kebijakan dan operasional perusahaan.

3.2. Metode Pengumpulan Data

Data penelitian dikumpulkan dengan 2 cara, yaitu:

1. *Mail survey* yaitu menggunakan jasa pos, dengan alasan pengeluaran biaya yang secara relatif lebih murah dan dapat mencakup sampel perusahaan dalam area geografis yang luas.
2. Distribusi dan wawancara langsung serta pengumpulan kembali kuesioner dari para responden penelitian

Untuk mendapatkan tingkat respon yang tinggi, maka dilakukan hal-hal berikut ini: (1) kuesioner dirancang dengan format yang menarik, pertanyaan yang diajukan singkat dan jelas dan waktu yang diperlukan untuk mengisi kuesioner oleh responden adalah 10 menit, (2) pengiriman kuesioner dilengkapi dengan amplop balasan yang telah diberi alamat peneliti dan dibubuhi perangko balasan, (3) jaminan kerahasiaan data yang diperoleh, (4) melampirkan surat ijin penelitian, (5) pengiriman surat susulan kepada responden yang belum mengembalikan kuesioner setelah dua minggu pengiriman kuesioner, dan (6) menghubungi melalui telepon / *e-mail* untuk responden yang belum mengembalikan kuesioner dan untuk melengkapi data yang kurang lengkap.

3.3. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel

Populasi adalah sekumpulan orang, kejadian, atau segala sesuatu yang menjadi sasaran penelitian, sedangkan sampel adalah bagian populasi yang akan

mewakili populasi untuk diteliti (Sekaran, 2000). Penelitian ini menggunakan populasi yaitu perusahaan-perusahaan jasa perhotelan dengan kualifikasi bintang tiga sampai bintang lima yang terdapat di pulau Jawa. Metode penentuan sampel yaitu *nonprobability sampling* dengan metode *purposive sampling*. Selain itu, pemilihan satu jenis industri yang digunakan dalam penelitian ini bertujuan untuk menghindari *industrial effect*. Masing-masing industri tentunya memiliki karakteristik spesifik terutama dalam ketidakpastian lingkungan yang dihadapi misalnya perbedaan regulasi pemerintah dan perkembangan teknologi.

Alasan penggunaan perusahaan jasa perhotelan adalah bahwa usaha jenis ini memiliki karakteristik : (1) Permintaan akan produk dan pelayanan hotel lebih sulit untuk diprediksi, (2) Produk dan pelayanan hotel sangat tidak tahan lama atau hanya berdasar waktu, (3) Perputaran produksi, pengiriman dan konsumsi dari produk dan pelayanan hotel sangat pendek (Lokman Mia, 1999). Dengan terjadinya krisis ekonomi di Indonesia, menyebabkan perusahaan tersebut harus merubah strategi agar tetap dapat bertahan dalam kondisi ketidakpastian, sehingga diharapkan perusahaan ini akan tetap mempertahankan keunggulan kompetitif.

Unit analisis yang digunakan adalah manajer perusahaan jasa perhotelan dengan kualifikasi bintang tiga sampai bintang lima yang didapat dari Biro Pusat Statistik (BPS) dan data dari Departemen Pariwisata yang diambil dari Propinsi DKI Jakarta, Propinsi Jawa Barat, Propinsi Jawa Tengah dan Propinsi Jawa Timur. Alasan penggunaan hotel dengan kualifikasi bintang tiga sampai dengan lima adalah

untuk mengurangi efek yang disebabkan adanya perbedaan fasilitas yang diberikan oleh hotel dengan bintang diatas tiga dengan dibawah tiga.

Dalam penelitian ini, populasi sasaran adalah sebanyak 190 perusahaan jasa perhotelan di pulau Jawa yang diperkirakan mengalami perubahan strategi, dan telah beroperasi paling sedikit selama dua tahun. Jumlah sampel yang harus dipenuhi untuk menguji hipotesis ditentukan menggunakan rumus yang telah didemonstrasikan oleh Rao (1996) yaitu sebagai berikut:

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

Dimana: n = jumlah sampel

N = jumlah populasi

moe = *margin of error maximum* (tingkat kesalahan yang ditolerir),

Rao (1996) mengasumsikan moe sebesar 10%.

Dari rumus tersebut, jumlah sampel yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah sebesar 65 perusahaan.

3.4. Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel yang digunakan dalam penelitian ini meliputi variabel perubahan strategi dan penggunaan anggaran sebagai variabel independen. Sedangkan variabel dependen yang digunakan adalah variabel kinerja perusahaan. Dalam penelitian ini digunakan instrumen yang telah dikembangkan oleh peneliti sebelumnya, sehingga tingkat validitas dan reliabilitasnya telah diuji.

3.4.1. Perubahan Strategi

Perubahan strategi merupakan konsep yang kompleks meliputi beberapa dimensi sehingga sulit untuk dioperasionalisasikan. Shortell et al. (1990) menggunakan sebuah dimensi perubahan strategi yang sangat relevan dengan sebuah industri. Sektor industri yang semakin kompetitif telah mendorong manajer untuk lebih proaktif dalam menilai kebutuhan-kebutuhan pasar. Oleh karena itu manifestasi nyata reorientasi strategi adalah pada pergeseran strategi pasar produk. Instrumen penelitian ini berfungsi untuk menangkap seberapa jauh organisasi mengubah strategi pasaran produknya dengan menggunakan tipologi strategis Miles & Snow (1978) (Abernethy dan Brownell, 1999).

Variabel perubahan strategi diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Abernethy dan Brownell (1999), yang terdiri dari enam pernyataan. Di dalam instrumen penelitian ini manajer diminta untuk menyatakan persepsi mereka tentang posisi strategi perusahaan dua tahun sebelumnya. Skala penilaiannya adalah skala tujuh-poin dengan uraian tentang organisasi *defender* dan organisasi *prospecter* sebagai patokan atas dan bawahnya. Responden kemudian diminta untuk menilai posisi strategi mereka. Fokus utama penelitian ini adalah menentukan besar perubahannya, bukan arah perubahannya. Oleh karena itulah perubahan strategi dihitung sebagai nilai absolut selisih diantara kedua rating. Besarnya selisih yang rendah menunjukkan perusahaan tidak mengalami perubahan strategi yang berarti, sedangkan selisih yang tinggi menunjukkan perusahaan sedang berada dalam perubahan strategi yang cukup tinggi..

3.4.2. Penggunaan Anggaran

Dalam penelitian ini, top manajer berfungsi sebagai agen utama perubahan strategi, jadi konsep teoretis yang relevan untuk cara penggunaan anggaran adalah gaya atau peran anggaran seperti yang dimaksudkan oleh manajer. Peran anggaran ini paling baik didefinisikan dalam kaitannya dengan persepsi manajer akan perilaku lahiriah spesifik mereka saat berinteraksi dengan pengguna strategi-strategi lain. Dalam kasus ini, diupayakan untuk mengetahui bagaimana manajer merespon terhadap perubahan strategi, dan memprediksikan bahwa penerapan perubahan strategi yang efektif menciptakan peran tertentu bagi manajer dalam pengelolaan proses perubahan. Jadi disini yang lebih penting adalah persepsi manajer akan perilaku lahiriah atau peran mereka. Karena alasan inilah, penilaian gaya penggunaan anggaran dilandaskan pada peran manajer.

Untuk penelitian ini diperlukan instrumen penelitian yang dapat menangkap gaya penggunaan anggaran interaktif maupun diagnostik. Dengan berlandaskan pada uraian Simons (1990; 1991) tentang penggunaan interaktif, penelitian ini menggunakan delapan item pernyataan yang diadopsi dari Abernethy dan Brownell (1999). Responden diminta untuk menyatakan tingkat persetujuan mereka terhadap delapan pernyataan mengenai pola perilaku anggaran-anggaran mereka. Tiap pernyataan dinilai dengan skala tujuh poin, dari "sangat setuju" hingga "sangat tidak setuju". Semakin tinggi nilai penggunaan anggaran (sangat setuju) menunjukkan bahwa perusahaan menggunakan anggaran yang bersifat interaktif, sebaliknya

semakin rendah nilai penggunaan anggaran (sangat tidak setuju) menunjukkan bahwa perusahaan menerapkan sistem anggaran secara diagnostik.

3.4.3. Kinerja Perusahaan

Kinerja merupakan sebuah konsep yang sulit, baik definisi maupun dalam pengukurannya (Keats dan Hitt, 1988), karena sebagai sebuah konstruk, kinerja bersifat multidimensional dan oleh karena itu pengukuran dengan menggunakan dimensi pengukuran tunggal tidak mampu memberikan pemahaman yang komprehensif (Li dan Simerly, 1998). Oleh karena itu, pengukuran kinerja hendaknya menggunakan atau mengintegrasikan dimensi pengukuran yang beragam (*multiple measures*) (Venkatraman dan Ramanujam, 1986).

Sampai saat ini masih muncul perdebatan tentang pendekatan yang tepat bagi konseptualisasi dan pengukuran kinerja organisasi (Venkatraman dan Ramanujam, 1986). Peneliti tersebut mengemukakan bahwa belum ada konsensus tentang ukuran kinerja yang paling layak dalam sebuah penelitian, dan ukuran-ukuran obyektif kinerja yang selama ini dipakai dalam banyak penelitian masih memiliki kekurangan. Misalnya ukuran ROI (*Return on Investment*) mempunyai kelemahan karena terdapat berbagai macam metode pengukuran depresiasi, persediaan dan penilaian *fixed asset* (Wright et al., 1995). Lebih jauh Sapienza et al. (1998) menyatakan bahwa ukuran kinerja organisasi berbasis akuntansi dan keuangan memiliki kekurangan selain disebabkan oleh bervariasinya metode akuntansi, juga disebabkan oleh adanya kecenderungan manipulasi angka dari pihak manajemen, sehingga pengukuran kinerja menjadi tidak valid. Swamidass dan Newell (1987) menyimpulkan bahwa

ukuran kinerja yang cocok dan layak tergantung pada keadaan unik (*unique circumstances*) yang dihadapi oleh peneliti.

Untuk menjembatani ketimpangan pada pengukuran kinerja, maka kinerja perusahaan sebaiknya diukur secara keseluruhan (meliputi keuangan dan non keuangan), sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja perusahaan diadopsi dari Govindarajan dan Fisher (1990) yang terdiri dari 11 dimensi kinerja.

Instrumen menggunakan skala interval 7 poin, dengan skor 1 yang menunjukkan kinerja perusahaan dibawah standar dan skor 7 menunjukkan diatas standar. Keunggulan instrumen ini adalah dapat mengukur kinerja perusahaan lebih obyektif karena bersifat menyeluruh (Govindarajan dan Fisher, 1990; Smith, 1997). Data untuk menghitung kinerja tersebut diperoleh secara langsung melalui kuesioner.

3.5. Teknik Analisis

3.5.1. Gambaran Umum Responden dan Statistik Deskriptif

Gambaran umum mengenai responden dijelaskan dengan tabel yang menunjukkan kualifikasi perusahaan, umur perusahaan, jabatan responden di perusahaan serta lamanya bekerja di perusahaan. Sedangkan untuk memberikan deskripsi tentang karakter variabel penelitian (penggunaan anggaran, perubahan strategi dan kinerja perusahaan) digunakan tabel distribusi frekwensi yang menunjukkan angka mean, kisaran skor dan standar deviasi.

3.5.2. Uji Kualitas Data

Menurut Hair et al (1996), kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dievaluasi melalui uji reliabilitas dan validitas. Pengujian tersebut masing-masing untuk mengetahui konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari penggunaan instrumen. Ada dua jenis uji kualitas data yang dilakukan dalam penelitian ini:

- (1) Uji konsistensi internal (reliabilitas) dimaksudkan untuk menguji konsistensi kuesioner dalam mengukur konstruk yang sama jika dilakukan pengukuran kembali dari waktu ke waktu oleh orang lain (Imam Ghozali, 2001). Pengujian ini dilakukan dengan menghitung koefisien *Cronbach Alpha* dari masing-masing instrumen dalam satu variabel. Instrumen dapat dikatakan handal (reliabel) bila memiliki koefisien *Cronbach Alpha* lebih dari 0,6 (Nunally, 1978).
- (2) Uji validitas konstruk (*konstruct validity*) digunakan untuk mengukur sah atau tidaknya suatu kuesioner dalam mengukur suatu konstruk (Imam Ghozali, 2001). Uji validitas pada penelitian ini dilakukan dengan uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total.

3.5.3. Uji *Non-Response Bias*

Pengujian ini dilakukan untuk mengetahui perbedaan karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang mengembalikan kuesioner dengan responden yang tidak mengembalikan kuesioner. Uji *non-response bias* dilakukan dengan mengelompokkan responden ke dalam dua kelompok yaitu: kelompok awal (mewakili kelompok yang mengembalikan kuesioner), adalah kuesioner yang

dikembalikan hingga batas akhir seperti tertera pada lembar kuesioner. Kelompok akhir (mewakili kelompok yang tidak mengembalikan kuesioner), adalah kuesioner yang dikembalikan setelah batas akhir pengembalian. Kemudian hasil rata-rata skor jawaban dari kedua kelompok tersebut diuji dengan menggunakan uji beda. Jika *p value* > 0,05, maka kedua kelompok tersebut dapat dikatakan berasal dari populasi yang sama dan dalam analisis selanjutnya kedua kelompok dapat digabung.

3.5.4. Uji Asumsi Klasik

Sebelum dilakukan pengujian hipotesis, harus dipastikan terlebih dahulu bahwa data terbebas dari gejala-gejala asumsi klasik. Untuk itu dilakukan uji asumsi klasik yang meliputi (a) uji multikolinearitas, yaitu dengan cara menganalisis nilai VIF, (b) uji autokorelasi, yaitu dengan cara memperhatikan nilai Durbin Watson (DW), (c) uji heteroskedastisitas, yaitu dengan cara melihat ada atau tidaknya pola tertentu pada grafik scatterplot, serta (d) uji normalitas, yaitu dengan melihat penyebaran data (titik) pada sumbu diagonal dari grafik atau dapat juga dengan melihat histogram dari residualnya.

3.5.5. Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesa 1 dalam penelitian ini, digunakan model analisa regresi. Dalam analisa tersebut, ukuran kinerja perusahaan diregresikan dengan perubahan strategi. Model persamaan regresi yang mewakili analisa tersebut adalah sebagai berikut:

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

Pengujian hipotesa 2 akan dilakukan dengan membuat model yang menunjukkan bahwa variabel dependen merupakan hasil interaksi dari dua variabel independen yang lain. Pendekatan ini merupakan hasil adopsi dari Abernethy dan Brownell (1999) yang berupa persamaan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots\dots\dots (2)$$

Dimana :

Y = Kinerja perusahaan

X1 = Perubahan strategi

X2 = Penggunaan anggaran

X1X2 = Hasil interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran

a = konstanta

b1, b2, b3 = koefisien regresi

e = error

Prosedur pengujian untuk masing-masing hipotesis adalah sebagai berikut:

- a. Uji parsial (koefisien regresi) atau disebut dengan uji t, yaitu untuk menguji signifikansi konstanta dan variabel independen yang terdapat dalam persamaan tersebut secara individu apakah berpengaruh terhadap nilai variabel dependen (Imam Ghazali, 2001). Untuk pengujian ini dilakukan dengan melihat probabilitas uji parsial pada tabel *coefisient significant* pada output tabel Anova yang dihasilkan dengan bantuan program aplikasi SPSS, dimana jika nilai probabilitas (p value) < 0,05, maka hipotesis nol ditolak

(koefisien regresi signifikan) dan hipotesis alternatif 1 dan 2 yang dinyatakan dalam penelitian ini diterima, pada tingkat signifikansi 5 % (lima persen).

- b. Untuk membuktikan prediksi penelitian, maka hasil estimasi b_3 harus tidak sama dengan nol. Dalam hal ini, bila b_3 signifikan maka pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen tidak dapat diinterpretasikan secara sendiri-sendiri. Perhatiannya harus difokuskan pada kesignifikansian dan sifat pengaruh interaksi dua variabel independen tersebut terhadap variabel dependen yang ada pada persamaan regresi di atas. Sedangkan bila b_3 tidak signifikan, maka pengaruh dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen dapat diinterpretasikan secara sendiri-sendiri.

BAB IV

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Bab ini membahas hasil penelitian dengan menguji secara statistik data yang telah dikumpulkan dengan menggunakan program pengolah statistik SPSS versi 10.0. Pembahasan diawali dengan statistik deskriptif mengenai demografi responden dan variabel penelitian, selanjutnya dibahas mengenai pengujian kualitas data yang terdiri dari pengujian validitas dan pengujian reabilitas, pengujian *non-response bias*, pengujian asumsi klasik, serta pengujian hipotesis dengan menggunakan alat pengujian regresi berganda.

4.1. Gambaran Umum Responden

Pengumpulan data dilakukan dengan menggunakan instrumen kuesioner yang didistribusikan melalui jasa pos (*mail survey*). Pengiriman kuesioner dilakukan secara serentak pada tanggal 1 November 2002 kepada 190 perusahaan perhotelan yang beroperasi di pulau Jawa dengan batas pengembalian tanggal 1 Desember 2002.

Kuesioner yang kembali sebelum tanggal batas pengembalian sebanyak 55 eksemplar dan sesudah batas pengembalian sebanyak 14 eksemplar. Sampai pada tanggal 15 Desember 2002 jumlah responden yang mengembalikan kuesioner adalah sebanyak 69 kuesioner. Ada beberapa alasan klasik responden tidak mengembalikan kuesionernya setelah dikonfirmasi diantaranya yaitu responden menganggap kuesioner tersebut sangat memungkinkan terungkapnya rahasia perusahaan terutama mengenai strategi yang digunakan perusahaan. Alasan lain tidak kembalinya

kuesioner kemungkinan disebabkan karena faktor kesibukan perusahaan, dimana pengiriman kuesioner dilakukan bersamaan dengan waktu menjelang akhir tahun sehingga banyak perusahaan perhotelan yang melakukan pengolahan tutup buku.

Adapun rincian penjelasan distribusi dan pengembalian kuesioner penelitian ini disajikan pada Tabel 4.1. Merujuk pada tabel 4.1, terlihat bahwa *respon rate* sebesar 36%. Jumlah tersebut dianggap telah memenuhi untuk pengolahan data dan representatif dalam penelitian ini

Tabel 4.1

Rincian Distribusi dan Pengembalian Kuesioner

| Keterangan | Jumlah |
|--|--------|
| Pengiriman kuesioner | 190 |
| Kuesioner yang kembali (survey langsung) | 19 |
| Kuesioner yang kembali (jasa pos) | 50 |
| Jumlah kuesioner yang kembali | 69 |
| Kuesioner yang datang awal (1/11 s/d 1/12) | 55 |
| Kuesioner yang datang akhir (setelah 1/12) | 14 |
| Kuesioner yang tidak lengkap | 3 |
| Kuesioner layak diolah | 66 |
| Kuesioner yang tidak kembali | 121 |

Sumber: hasil penelitian, 2003

Dari proses distribusi kuesioner maka yang layak menjadi data penelitian ini seluruhnya berjumlah 66 kuesioner. Berdasarkan 66 jawaban yang tersisa tersebut diketahui bahwa sebanyak 9 kuesioner merupakan respon dari hotel berbintang lima, 25 diantaranya merupakan respon dari hotel berbintang empat, serta sisanya sebanyak

32 kuesioner merupakan respon dari hotel berbintang tiga. Analisis lebih lanjut untuk mengetahui deskripsi responden telah dilakukan sesuai dengan jawaban yang diperoleh, agar dapat memberikan ilustrasi yang lebih jelas, tabel 4.2 berikut ini menyajikan gambaran umum responden penelitian.

Tabel 4.2

Gambaran Umum Responden Penelitian

| Keterangan | Jumlah | Persentase |
|--------------------------------|--------|------------|
| Kualifikasi hotel | | |
| Bintang 5 | 9 | 13,6 % |
| Bintang 4 | 25 | 37,9 % |
| Bintang 3 | 32 | 48,5 % |
| Lama operasi hotel | | |
| < 5 tahun | 4 | 6,06 % |
| 5 – 10 tahun | 18 | 27,3 % |
| > 10 tahun | 44 | 66,7 % |
| Jabatan di perusahaan | | |
| Manajer Umum | 30 | 45,5 % |
| Manajer Akuntansi dan Keuangan | 17 | 25,8 % |
| Manajer HRD | 15 | 22,7 % |
| Manajer Operasional | 4 | 6,06 % |
| Lama bekerja di perusahaan | | |
| < 5 tahun | 22 | 33,3 % |
| 5 – 10 tahun | 15 | 22,7 % |
| > 10 tahun | 29 | 43,9 % |

Sumber: hasil penelitian, 2003

4.2. Statistik Deskriptif

Analisis statistik deskriptif terhadap jawaban responden juga telah dilakukan. Berdasarkan 66 jawaban yang diperoleh, statistik deskriptif variabel penelitian seperti tampak pada tabel 4.3. Dari tabel tersebut dapat diketahui informasi tentang rata-rata, deviasi standar, kisaran aktual, dan kisaran teoritisnya

Tabel 4.3.

Deskripsi Statistik Variabel Penelitian

| Variabel | Rata-rata | Deviasi standar | Kisaran aktual | Kisaran teoritis |
|--------------------------|-----------|-----------------|----------------|------------------|
| Perubahan strategi (X1) | 7,56 | 5,96 | 0 - 31 | 0 - 36 |
| Penggunaan anggaran (X2) | 20,85 | 16,81 | 11 - 56 | 8 - 56 |
| Kinerja perusahaan (Y) | 62,85 | 12,49 | 29 - 77 | 11 - 77 |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran D)

Berdasarkan tabel 4.3 diatas diketahui skor jawaban responden atas variabel perubahan strategis berkisar antara 0 sampai 31 dengan standar deviasi 5,96 dan rata-rata sebesar 7,56. Nilai rata-rata sebesar 7,56 menunjukkan kecenderungan bahwa responden tidak banyak mengalami perubahan strategi di dalam perusahaannya. Sedangkan kisaran skor jawaban responden untuk variabel penggunaan anggaran antara 11 sampai 56, dengan standar deviasi 16,81 serta nilai rata-rata 20,85. Nilai rata-rata tersebut menunjukkan jawaban responden yang cenderung menggunakan anggaran secara diagnostik.

Untuk variabel kinerja perusahaan, skor jawaban responden berkisar antara 29 sampai 77 dengan standar deviasi 12,49 dan nilai rata-rata 62,85. Nilai rata-rata

sebesar 62,85 menunjukkan bahwa responden menganggap perusahaannya cenderung memiliki kinerja diatas standar.

4.3. Uji Kualitas Data

Hair et al (1998) menjelaskan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dianalisis menggunakan pengujian reliabilitas dan validitas. Untuk itu, sebelum dilaksanakan analisis lebih lanjut, terhadap 66 data yang diobservasi akan dilakukan uji kualitas data yang meliputi uji validitas dan uji reliabilitas terlebih dahulu.

4.3.1. Uji Validitas (*Validity Test*)

Pengujian ini dimaksudkan untuk mengetahui dan sekaligus memperkuat hasil perhitungan sebelumnya bahwa semua variabel yang diukur dengan menggunakan skala Likert dapat digunakan untuk pengolahan data selanjutnya. Prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur konsistensi dan akurasi data yang dikumpulkan dari instrumen menggunakan uji homogenitas data dengan uji korelasional antara skor masing-masing butir dengan skor total (Imam Ghozali, 2000). Hasil pengujian validitas data dirangkum dalam tabel 4.4.

Berdasarkan hasil pengujian yang tersaji pada tabel 4.4, skor masing-masing butir dengan skor total (*Pearson Correlation*) untuk masing-masing variabel menunjukkan korelasi yang positif dan signifikan pada level 0,01. Hal ini mengindikasikan bahwa pertanyaan-pertanyaan tersebut memiliki validitas yang cukup tinggi sehingga layak digunakan lebih lanjut.

4.3.2. Uji Reliabilitas (*Reliability Test*)

Pengujian reliabilitas dilakukan setelah pengujian validitas, hanya terhadap pertanyaan-pertanyaan yang valid saja. Semua butir pertanyaan yang valid tersebut kemudian diuji menggunakan uji konsistensi internal dengan uji statistik *Cronbach Alpha*, untuk mengetahui sejauh mana pengukuran yang telah dilakukan dalam penelitian ini dapat dipercaya atau diandalkan. Dengan kata lain, jika dilakukan pengukuran dua kali atau lebih terhadap gejala yang sama dengan alat ukur yang sama maka akan diketahui konsistensi hasil pengukuran. Oleh karena dalam pengujian validitas sebelumnya seluruh pertanyaan dinyatakan valid, maka pengujian reliabilitas dilaksanakan terhadap seluruh pertanyaan yang ada pada variabel X1, X2, dan Y.

Tabel 4.4

Hasil Uji Validitas dan Uji Reliabilitas

| Variabel | Cronbach alpha | Validitas |
|--------------------------|----------------|-----------------|
| Perubahan strategi (X1) | 0,9046 | 0,755 - 0,874** |
| Penggunaan anggaran (X2) | 0,9791 | 0,905 - 0,955** |
| Kinerja Perusahaan (Y) | 0,9688 | 0,741 - 0,917** |

**signifikan pada level 0,01

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran E - J)

Uji reliabilitas dilakukan dengan cara menghitung besarnya *Cronbach Alpha* dari masing-masing instrumen dalam suatu variabel, syarat untuk dikatakan reliabel jika memiliki *Cronbach alpha* > 0,60 (Nunally, 1978). Tabel 4.4 menunjukkan bahwa seluruh instrumen dari variabel yang diuji memiliki *Cronbach Alpha* diatas

0.60. Jadi, hasil pengujian cukup memuaskan karena semua instrumen memiliki tingkat reliabilitas (keandalan) yang tinggi, sehingga dapat dipakai untuk pengolahan data selanjutnya.

4.4. Uji *Non-response Bias*

Uji *non-response bias* dilakukan dengan tujuan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan karakteristik sampel (yaitu dilihat dari variabel perubahan strategi, penggunaan anggaran dan kinerja perusahaan) antara responden yang menjawab dengan yang tidak memberikan jawaban. Langkah yang dilakukan adalah dengan memisahkan jawaban responden yang datang awal sebagai wakil (*proxy*) dari responden yang benar-benar ingin menjawab dan responden yang datang akhir sebagai *proxy* responden yang tidak menjawab. Jawaban responden yang datang awal adalah sebanyak 52 responden dan yang datang akhir sebanyak 14 responden.

Tabel 4.5.

Hasil Uji *Non-Response Bias* untuk Responden Datang Awal dan Responden Datang Akhir

| Variabel | Responden | Mean | Standar Deviasi | Nilai t | Signifikansi |
|--------------------------|------------|-------|-----------------|---------|--------------|
| Perubahan strategi (X1) | Awal = 52 | 7,54 | 6,34 | 0,058 | 0,594 |
| | Akhir = 14 | 7,64 | 4,48 | | |
| Penggunaan anggaran (X2) | Awal = 52 | 20,58 | 17,16 | 0,251 | 0,246 |
| | Akhir = 14 | 21,86 | 15,98 | | |
| Kinerja perusahaan (Y) | Awal = 52 | 62,40 | 13,14 | 0,554 | 0,207 |
| | Akhir = 14 | 64,50 | 9,96 | | |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran K)

Hasil t-test yang disajikan pada tabel 4.5 menunjukkan bahwa *p-value* masing-masing responden lebih besar dari tingkat signifikansi 0.05. Hal ini mengindikasikan bahwa tidak terjadi perbedaan yang signifikan antara jawaban responden yang datang awal terhadap variabel perubahan strategi, penggunaan anggaran dan kinerja perusahaan, dengan jawaban responden yang datang akhir.

Selain untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan karakteristik sampel antara responden yang menjawab dengan yang tidak menjawab, uji non-response bias juga dilakukan untuk mengetahui apakah terdapat perbedaan karakteristik sampel antara jawaban responden yang diambil langsung (survey langsung) dengan jawaban responden yang dikirim melalui jasa pos. Jawaban responden yang diambil langsung adalah sebanyak 19 responden, sedangkan yang dikirim melalui jasa pos sebanyak 47 responden. Hasil t-test non-response bias dapat dilihat pada tabel 4.6. berikut ini:

Tabel 4.6.

Hasil Uji Non-Response Bias untuk Survey Langsung dan Melalui Pos

| Variabel | Responden | Mean | Standar Deviasi | Nilai t | Signifikansi |
|--------------------------|---------------|-------|-----------------|---------|--------------|
| Perubahan strategi (X1) | Pos = 47 | 7,85 | 6,42 | 0,620 | 0,417 |
| | Langsung = 19 | 6,84 | 4,72 | | |
| Penggunaan anggaran (X2) | Pos = 47 | 20,38 | 16,34 | 1,116 | 0,545 |
| | Langsung = 19 | 25,47 | 17,85 | | |
| Kinerja perusahaan (Y) | Pos = 47 | 62,32 | 12,15 | 0,539 | 0,805 |
| | Langsung = 19 | 64,16 | 13,54 | | |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran L)

Pada tabel diatas tampak bahwa p-value masing-masing variabel adalah lebih besar dari tingkat signifikansi 0,05. Sehingga dapat disimpulkan bahwa tidak ada perbedaan yang signifikan antara jawaban responden yang diambil langsung dengan jawaban responden yang dikirim melalui jasa pos.

4.5. Uji Asumsi Klasik

4.5.1. Multikolinearitas

Uji multikolinearitas bertujuan untuk menguji apakah model regresi ditemukan adanya korelasi antar variabel bebas (independen). Model regresi yang baik seharusnya tidak terjadi korelasi antara variabel bebas (Imam Ghozali, 2001). Ada atau tidaknya gejala multikolinearitas dapat dideteksi dengan melihat *tolerance* dan nilai *variance inflation faktor* (VIF). Suatu model regresi bebas dari masalah multikolinearitas apabila mempunyai nilai *tolerance* mendekati 1 dan VIF disekitar 1 (Santoso, 2000).

Tabel 4.7

Hasil Uji Multikolinearitas

| Variabel | <i>Tolerance</i> | VIF |
|--------------------------|------------------|-------|
| Perubahan Strategi (X1) | 0,794 | 1,260 |
| Penggunaan Anggaran (X2) | 0,704 | 1,420 |
| Interaksi X1 dan X2 | 0,883 | 1,132 |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran M)

Berdasarkan output SPSS terlihat bahwa nilai *tolerance* menunjukkan angka mendekati 1, sedangkan perhitungan nilai VIF juga menunjukkan hal yang sama, dimana tidak ada satu variabel bebas yang memiliki nilai VIF lebih dari 10. Korelasi antar variabel independen cukup rendah, sehingga dapat disimpulkan bahwa data penelitian ini bebas dari masalah multikolinearitas.

4.5.2. Autokorelasi

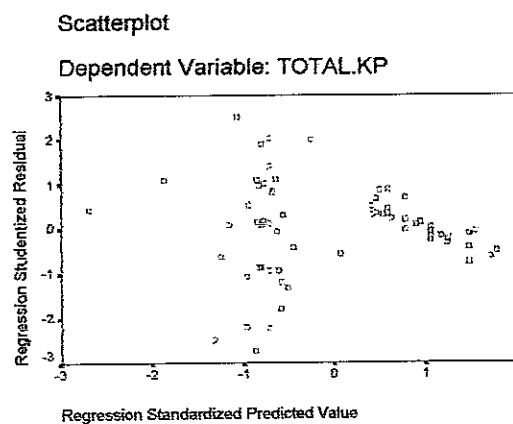
Uji autokorelasi bertujuan untuk menguji apakah dalam suatu model regresi linear terjadi korelasi antar kesalahan pengganggu pada periode sesudahnya dengan periode sebelumnya. Jika terjadi korelasi, maka dinamakan ada problem autokorelasi. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa data penelitian bebas dari masalah autokorelasi, terbukti dengan nilai Durbin Watson (DW) sebesar 1,944 yang berada diatas atau lebih besar dari batas $d_l - d_u$ pada tingkat signifikansi 5 %, jumlah sampel 65 – 70 dan jumlah variabel bebas 2 (Gujarati, 1997). Diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas $d_l = 1,54$ dan $d_u = 1,66$.

4.5.3. Heteroskedastisitas

Uji heteroskedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain (Imam Ghozali, 2001). Jika *variance* dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain berbeda, maka terjadi heteroskedastisitas. Untuk mendeteksi ada tidaknya gejala heteroskedastisitas, dapat dilihat pada grafik plot antara nilai prediksi variabel dependen dengan residualnya. Jika ditemukan pola tertentu yang teratur pada grafik plot, maka mengindikasikan telah terjadi heteroskedastisitas.

Sebaliknya apabila ada titik-titik pada grafik yang tidak membentuk suatu pola tertentu maka tidak terjadi heteroskedastisitas.

Gambar 4.1
Grafik Scatterplot



Berdasarkan output SPSS, pada grafik scatterplot memperlihatkan titik-titik yang menyebar secara acak dan tidak membentuk suatu pola tertentu yang jelas serta tersebar baik di atas maupun di bawah 0 pada sumbu Y. Hal tersebut menunjukkan bahwa tidak terjadi heteroskedastisitas pada model regresi, sehingga model regresi tersebut layak untuk dipakai.

4.5.4. Uji Normalitas

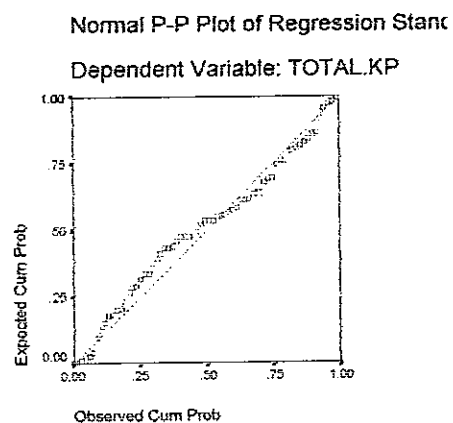
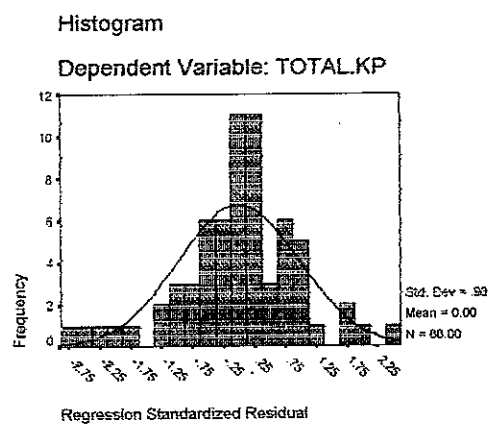
Uji normalitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi, variabel dependen dan variabel independen keduanya mempunyai distribusi normal atau tidak (Imam Ghozali, 2001). Untuk menguji apakah distribusi data normal atau tidak dapat dilakukan dengan cara melihat *normal probability plot* yang membandingkan distribusi kumulatif dari data sesungguhnya dengan distribusi kumulatif dari

distribusi normal. Jika distribusi data adalah normal, maka garis yang menggambarkan data sesungguhnya akan mengikuti garis diagonalnya.

Selain itu pengujian distribusi normal juga dapat dilakukan dengan cara melihat histogram yang membandingkan dua observasi dengan distribusi yang mendekati normal.

Gambar 4.2

Histogram dan Normal P-Plot



Berdasarkan tampilan grafik histogram dan grafik normal plot dapat disimpulkan bahwa grafik histogram memberikan pola distribusi yang mendekati normal. Sedangkan pada grafik normal plot terlihat titik-titik menyebar di sekitar garis diagonalnya, serta penyebarannya mengikuti arah garis diagonal. Dari kedua macam grafik ini menunjukkan bahwa model regresi layak digunakan karena memenuhi asumsi normalitas.

4.6. Uji Hipotesis

Pengujian hipotesis dalam penelitian ini menggunakan analisis regresi berganda, dengan tujuan untuk mengetahui apakah terdapat pengaruh langsung antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan maupun interaksi antara perubahan strategis dan penggunaan anggaran terhadap kinerja perusahaan. Hipotesis yang akan diuji dalam penelitian ini terdiri dari dua hipotesis.

4.6.1. Pengaruh Langsung Perubahan Strategi terhadap Kinerja Perusahaan (Hipotesa 1)

Hipotesis 1 menyatakan bahwa perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan. Setelah dilakukan pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi yang dioperasionalkan melalui program pengolah statistik SPSS versi 10.0, diketahui bahwa hasil pengujian hipotesis 1 adalah negatif signifikan pada level 5 % ($p < 0,05$). Dari hasil tersebut maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1 tidak dapat diterima. Hasil analisis tersebut mengindikasikan bahwa perubahan strategi memiliki hubungan negatif terhadap kinerja perusahaan pada perusahaan perhotelan. Tabel 4.7 berikut ini merinci hasil uji hipotesis.

Tabel 4.8
Hasil Uji Regresi (Uji Langsung)

| Variabel | Koefisien B | T | Signifikansi | Hasil |
|-------------------------|-------------|--------|--------------|------------|
| Perubahan Strategi (X1) | -1,128 | -5,110 | 0,01 | H1 Ditolak |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran M)

Hipotesis 1 mencerminkan logika yang sebenarnya ingin membuktikan adanya hubungan langsung antara tingkat perubahan strategi dengan kinerja perusahaan. Hubungan negatif antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan menunjukkan bahwa perubahan strategi yang relatif kecil akan meningkatkan kinerja perusahaan. Sementara itu Abernethy dan Brownell (1999) dalam penelitiannya menegaskan bahwa hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan adalah positif signifikan, artinya bahwa tingkat perubahan strategi yang tinggi akan meningkatkan kinerja perusahaan.

Perbedaan hasil pengujian pada penelitian ini jika dibandingkan dengan penelitian sebelumnya adalah terletak pada karakteristik sampel yang berbeda. Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data untuk variabel perubahan strategi menunjukkan bahwa responden dalam hal ini perusahaan perhotelan di pulau Jawa dominan merasa bahwa perusahaan mereka tidak berada dalam perubahan strategi yang terlalu besar. Hal tersebut sesuai dengan karakteristik perusahaan yang menerapkan strategi *defender*. Perusahaan dengan strategi *defender* akan lebih banyak mempertahankan kepemimpinan pasar dengan kisaran jasa dan produk yang

relatif stabil dan terbatas daripada melakukan perubahan-perubahan dan memberikan respon yang cepat terhadap peluang-peluang baru di pasar (Miles dan Snow, 1978). Disamping itu, adanya ketidakpastian lingkungan yang tinggi serta persaingan yang cukup ketat yang dihadapi perusahaan perhotelan membuat industri jenis ini sangat berhati-hati dan selektif dalam menyesuaikan strateginya. Perubahan strategi yang terlalu besar kemungkinan akan berdampak pada serangkaian kebijakan, target-target serta tujuan-tujuan yang telah ditetapkan perusahaan sebelumnya.

Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Abernethy dan Brownell (1999), karena terjadi perbedaan arah hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan, namun secara umum hasil tersebut dapat membuktikan bahwa perubahan strategi memiliki hubungan dengan kinerja perusahaan. Perbedaan hasil pengujian tersebut semakin memperkuat dibutuhkan variabel moderating penggunaan anggaran yang akan diinteraksikan dengan perubahan strategi untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Untuk itu, hipotesis 2 akan mencoba menguji hubungan interaksi tersebut.

4.6.2. Interaksi antara Perubahan Strategi dan Penggunaan Anggaran terhadap Kinerja Perusahaan (Hipotesa 2)

Hipotesis 2 menyatakan bahwa interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Dari hasil uji hipotesis diketahui bahwa hipotesis 2 juga diterima, terbukti dengan hasil interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang signifikan pada level 5 % ($p < 0,05$).

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hasil interaksi antara tingkat perubahan strategi dan penggunaan anggaran pada perusahaan perhotelan akan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Tabel 4.8 berikut ini merinci hasil uji hipotesis dengan analisis interaksi.

Tabel 4.9

Hasil Uji Regresi Berganda dengan Interaksi

| Variabel | Koefisien B | t | Signifikansi | Hasil |
|--------------------------|-------------|--------|--------------|-------------|
| Perubahan Strategi (X1) | -2,750 | -3,846 | 0,01 | H2 Diterima |
| Penggunaan Anggaran (X2) | 0,664 | 3,920 | 0,01 | H2 Diterima |
| Interaksi X1 dan X2 | 0,634 | 2,934 | 0,04 | H2 Diterima |

Sumber: data primer diolah, 2003 (lampiran N)

Pada tabel diatas tampak bahwa nilai t statistik untuk masing-masing variabel adalah sebesar $-3,846$ untuk variabel perubahan strategi, $3,920$ untuk variabel penggunaan anggaran dan $2,934$ untuk hasil interaksi antara variabel X1 dan X2. Nilai tersebut jika dibandingkan dengan nilai titik kritis menurut tabel (*critical value*) sebesar $1,669$ adalah berada jauh diatas nilai kritis. Dari hasil tersebut, dapat disimpulkan hipotesis 2 dapat didukung sepenuhnya, artinya penggunaan anggaran menjadi perantara hubungan perubahan strategis dengan kinerja organisasi. Seperti tampak dalam tabel 4.8, hubungan perubahan strategis dengan kinerja akan lebih positif jika diterapkan gaya penggunaan anggaran secara diagnostik, bukan interaktif.

Penggunaan anggaran secara diagnostik akan lebih efektif diterapkan dalam situasi non perubahan atau bila perubahannya minor. Hal tersebut disebabkan dalam seting ini, ambiguitas soal proiritas-prioritas perusahaan tidaklah terlalu besar, dan bentuk kerjanya sendiri relatif stabil, dengan rutinitas-rutinitas tugas yang tetap dan sudah dipahami. Dalam situasi seperti ini anggaran merupakan sarana yang efektif untuk mengawasi dan mengontrol perilaku, sehingga peningkatan kinerja dapat dicapai perusahaan.

Hal tersebut sesuai dengan uraian Abernethy dan Brownell (1999), yang menyatakan bahwa hubungan antara tingkat perubahan strategi yang sedang berlangsung dengan kinerja organisasional dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif. Namun sebaliknya, bila perusahaan tidak mengalami perubahan atau hanya sedikit perubahan, maka penggunaan anggaran secara diagnostiklah yang akan memberikan efek peningkatan kinerja.

Pada perusahaan perhotelan di pulau Jawa, jawaban responden cenderung mempersepsikan perusahaan mereka tidak mengalami perubahan strategi yang terlalu besar. Sehingga ketika hal tersebut diinteraksikan dengan penggunaan anggaran secara diagnostik, maka kinerja yang dihasilkan perusahaan akan meningkat.

Hasil penelitian ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999) yaitu interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja perusahaan. Selain itu, penelitian ini juga konsisten dengan uraian Simons (1990, 1991) tentang penggunaan sistem-sistem kontrol dalam perusahaan yang sedang

berusaha mengatasi ketidakpastian strategis, serta konsisten dengan penelitian-penelitian perubahan organisasional (Dent,1987).

BAB V

PENUTUP

Setelah dilakukan analisis data dan pembahasan hasil penelitian, pada bab ini akan diuraikan mengenai kesimpulan, implikasi terhadap teoritis dan praktis, keterbatasan dari penelitian ini serta saran bagi penelitian yang akan datang.

5.1. Kesimpulan

Adanya kontradiksi antara teori dengan temuan empiris mengenai efek penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan merupakan motivasi dilakukannya penelitian ini. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan.

Berdasarkan hasil analisis data penelitian tentang hipotesa 1 dan 2 yang diajukan, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penelitian ini menolak hipotesa 1 yang diajukan yaitu perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan, sehingga dapat disimpulkan bahwa hubungan negatif antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan menunjukkan perubahan strategi yang relatif kecil akan meningkatkan kinerja perusahaan. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999).
2. Penelitian ini menerima hipotesa 2 yang diajukan yaitu penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan

kinerja perusahaan, sehingga dapat disimpulkan bahwa hasil interaksi antara tingkat perubahan strategi dan penggunaan anggaran pada perusahaan perhotelan akan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Hasil penelitian ini konsisten dengan hasil penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999).

5.2. Implikasi

5.2.1. Implikasi Teoritis

Implikasi teoritis sebagai agenda penelitian akan datang dari temuan penelitian ini yaitu bahwa penelitian-penelitian di masa akan datang dapat menguji secara bersama penggunaan anggaran secara interaktif dengan diagnostik agar dapat benar-benar dibandingkan keandalan pengaruhnya terhadap hubungan perubahan strategi dengan kinerja perusahaan. Selain itu dapat pula menguji variabel-variabel kontinjensi lainnya yang belum diuji dalam penelitian ini seperti teknologi, budaya organisasi dan variabel-variabel individual.

Penelitian yang akan datang hendaknya menggunakan metode wawancara langsung untuk mengetahui perubahan strategi yang terjadi di perusahaan, kecenderungan kegagalan dalam riset strategi disebabkan oleh kegagalan mengukur strategi yang diterapkan perusahaan (Smith, 1997). Jika memungkinkan dapat digunakan pengamatan *longitudinal* untuk menentukan dengan akurat perubahan strategi yang terjadi di perusahaan. Selain itu metode wawancara dapat mengatasi masalah bias persepsi responden tentang item pertanyaan sehingga maksud pertanyaan dapat dipahami responden dan akhirnya menghasilkan data yang akurat.

Perlunya kehati-hatian dalam penggunaan kuesioner pengukuran penggunaan anggaran yang dikembangkan oleh Abernethy dan Brownell (1999), karena jumlah pertanyaan yang terlalu banyak serta membutuhkan pemahaman mendalam sehingga mengakibatkan kesulitan dalam pengukuran validitas data dan responden akan merasa jenuh dengan jumlah pertanyaan yang terlalu banyak tersebut.

5.2.2. Implikasi Praktik

Implikasi praktik yang dapat disumbangkan penelitian ini yaitu perlunya manajemen memperhatikan kesesuaian (*fit*) antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang diterapkan perusahaan. Penggunaan anggaran menjadi faktor penting yang harus diperhatikan untuk mendesain strategi perusahaan terutama pada perusahaan yang berada dalam kondisi ketidakpastian lingkungan serta ketat kompetisi dalam kualitas produk dan pelayanan seperti perusahaan perhotelan.

Kombinasi penggunaan anggaran dan perubahan strategi yang sesuai akan menghasilkan kinerja perusahaan yang meningkat karena dapat mengatasi ketidakpastian lingkungan dan eksese dari perubahan strategi.

5.3. Keterbatasan

Penelitian ini juga memiliki beberapa keterbatasan sebagai berikut:

1. Keterbatasan penelitian ini terletak pada telaah teoritis yang masih dirasakan kurang sehingga terjadi kesulitan untuk merumuskan hipotesis penelitian.
2. Jumlah sampel yang digunakan belum memenuhi kriteria sampel yang baik, selain itu, metode pengumpulan data yang masih belum mampu meningkatkan *respon rate*.

3. Keterbatasan lainnya adalah masih kurang mencukupi sampel yang digunakan dalam penelitian ini.

5.4. Saran untuk Penelitian Berikutnya

Berdasarkan beberapa keterbatasan yang terdapat dalam penelitian ini, untuk penelitian selanjutnya diberikan saran dan rekomendasi sebagai berikut:

1. Penelitian di masa yang akan datang dapat saja menggunakan area yang lebih luas, sehingga dapat mengumpulkan sampel lebih besar untuk menguji lebih akurat pengaruh perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang diterapkan perusahaan, dimana hipotesis dapat menguji lebih spesifik pengaruh karakter variabel perubahan strategi (tinggi – rendah) dan penggunaan anggaran (interaktif – diagnostik).
2. Penelitian ini masih belum konkrit membuktikan argumen-argumen teoritis yang telah dipaparkan pada telaah teoritis dan kerangka pemikiran teoritis sehingga penelitian di masa akan datang sangat dibutuhkan dengan memperbaiki segala keterbatasan penelitian, baik yang telah maupun belum diungkapkan.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp 189-204.
- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. 1995. The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design. *Accounting, Organization and Society*, vol. 29, pp. 241-258.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: Framework for Analysis* (Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University).
- Astley, G., & Van de Ven. 1983. Central Perspective and Debates in Organization Theory. *Administrative Science Quartely*. Vol. 28, pp. 245-273.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., & Hughes, A. 1980. The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, pp 5-27.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on A Contingent View of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, pp. 189-205.
- Cooper, D. R., & C. W. Emory. 1995. *Business Research Methods*. 5th Ed. USA: Irwin.
- Dent, J. F. 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, pp. 3-23.
- Fisher, G. J. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Direction. *Behavioral Research in Accounting*, pp. 47-64.
- Galbraith, J. R. 1977. *Designing Complex Organizations*. Reading, MA; Addison Wesley.
- Ginsberg, A. 1988. Measuring and Modeling Changes in Strategy: Theoretical Foundations and Empirical Direction. *Strategic Management Journal*, vol. 9, pp. 559-575.

- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as An Intervening Variable. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9(2), pp. 125-135.
- Govindarajan, V., & A. K. Gupta. 1985. Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organization and Society*, vol. 10, pp. 51-66, 125-135.
- Govindarajan, V. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at The Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, vol. 31, pp. 828-853.
- Govindarajan dan Fisher, 1990. Strategy, Control System and Resource Sharing: Effects on Bussines – Unit Performance. *Academy of Management Journal*, 33, pp. 259-285.
- Gujarati, D. 1995. *Basic Econometric* 3rd ed. International Edition. McGraw-Hill.
- Gull, F. 1991. The Effects of Management Accounting Systems, Environmental Uncertainty on Small Business Manager's Performance. *Accounting Organization and Society*, pp. 57-61.
- Hair, J. F., Anderson, R. E., & Black, W. C. 1998. *Multivariate Analysis* 5th ed. Printice Hall International, Inc.
- Hedberg, B., & Jonsson, S. 1978. Designing Semi-Confusing Information Systems for Organization in Changing Environments. *Accounting, Organizations and Society*. vol. 3, pp. 17-65.
- Hirst, M. K. 1983. Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty and Dysfunctional Behavior Some Extension. *Journal of Accounting Research*, vol. 21, pp. 596-605.
- Hopwood, A. G. 1987. The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting organizations and Society*, vol. 12, pp. 207-234.
- Imam Ghozali. 2001. aplikasi Analisis Multivariate dengan Program SPSS. Badan Penerbit Universitas Diponegoro. Semarang.

- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 1997. Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, pp. 293-314.
- Kaplan, R. S. (ed.) 1990. *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston, MA: Harvard Business Scholl Press.
- Keats, B. W., & Hitt, M. A. 1988. A Causal Model of Linkages Among Environmental Dimension, Macro Organizational Characteristics & Performance. *Academy of Management Journal*, vol. 31, pp. 570-598.
- Khandwalla, P. N. 1972. The Effect of Different Type of Competition on The Use of Management Control. *Journal of Accounting Research*, pp. 275-285.
- Lokman Mia and Brian Clarke. Market Competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 1999, 10, pp 137-158.
- Macintosh, N. B. 1981. Contextual Model of Infortion System. *Accounting, Organizations, and Society*, pp. 39-55.
- Merchant, K. A. Oktober 1981. The Design of Corporate Budgeting Systems: Influences on Managerial Performance and Behavior. *Accounting Review*.
- Merchant, K. A. 1984. Influence on Departemental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 291-307.
- Mia, I. 1993. The Role of Management Accounting Systems Information in Organization: An Empirical Study. *British Accounting Review*, pp. 269-285.
- Miles, R. W., & C. C. Snow. 1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. McGraw-Hill, New York.
- Miller, D. & P. H. Friesen. 1982. Innovation in Concervative and Entrepreneurial Firm: Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*, pp. 1-25.
- Mintzberg, H. 1973. Strategy Making in Three Models. *California Management Review*, pp. 44-53.
- Mintzberg, H. 1983. *Structuring in the Englewood Cliffs*. NJ: Prentice-Hall.

- Mulyadi. 2000. *Balanced Scorecard*. Universitas Gadjah Mada, Yogyakarta.
- Porter, M. E. 1980. *Competitive Advantage*. The Free Press, New York.
- Porter, M. E. 1985. *Competitive Advantage*. The Free Press, New York.
- Sapienza, H. J., Smith, K. G., & M. J. Gannon. Winter, 1988. Using Subjective Evaluation of Organizational Performance in Small Business Research. *American Journal of Small Business*, pp. 45-60.
- Sekaran, U. 2000. *Research Methods for Business a Skill-Building Approach* 3rd ed. John Wiley and Sons, Inc.
- Shortell, S. M., & Zajac, E. 1990. Perceptual and Archival Measures of Miles and Snow's Strategic Types: A Comprehensive Assessment of Reliability and Validity. *Academy of Management Journal*, vol. 33, pp. 817-832.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 4, pp. 357-372.
- Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective. *Accounting Organizations and Society*, pp. 127-143.
- Simons, R. 1991. Strategic Orientation and Top Management Information to Control Systems. *Strategic Management Journal*.
- Simons, R. 1994. How New Top managers use control systems of strategic renewal. *Strategic Management Journal*.
- Singh, V., House, R. J., & Tucker, D. J. 1986. Organizational Change and Organizational Mortality. *Administrative Quarterly*, vol. 31, pp. 687-611.
- Smith, K. L. 1997. Management Control System and Strategy: A Critical Review. *Accounting Organization and Society*, vol. 22, no. 2, pp. 207-232.
- Swamidass, P. M., & Newell, W. T. 1987. Manufacturing Strategy, Environmental Uncertainty and Performance: A Path Analytic Model. *Management Science*, vol. 33, no 4, pp. 509-525.
- Van de Ven, A. H. dan R. Drazin. 1985. The Concept of Fit in Contingency Theory. *Research in Organizational Behavior*, vol. 7.

- Venkatraman, N., & Ramanujam, V. 1986. Measurement of Business Performance In Strategy Research: A Comparison Approach. *Academy of Management Review*, vol. 11, pp. 801-814.
- Wieserma, M. F., & Bantel, K.A. 1992. Top Management Team Demography and Corporate Strategic Change. *The Academy of Management Journal*, vol. 35, pp. 91-121.
- Wright, P., Kroll, M., Pray, B., & A. Lado. 1995. Strategic Orientation, Competitive Advantage and Business Performance. *Journal of Business Research*, vol. 33, pp. 143-151.