

657

LES

P 01

**PENGARUH KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG
DIPERSEPSIKAN DAN STRATEGI KOMPETITIF TERHADAP
HUBUNGAN SISTEM KONTROL AKUNTANSI DENGAN
KINERJA PERUSAHAAN**

TESIS

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



Diajukan oleh :

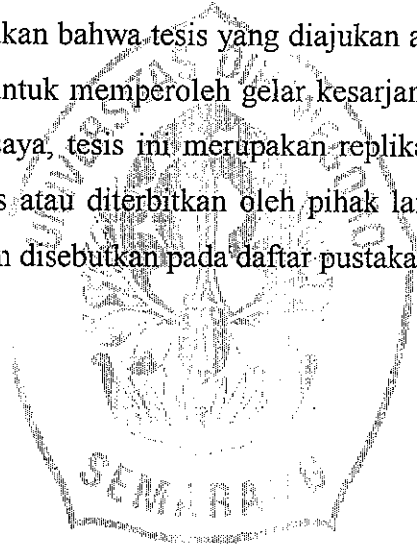
Nama : SUKMA LESMANA

NIM : C4C000171

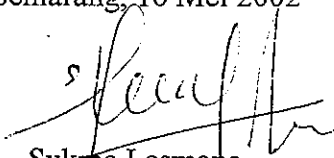
**KEPADA
PROGRAM STUDI MAGISTER SAINS AKUNTANSI
PROGRAM PASCASARJANA
UNIVERSITAS DIPONEGORO
TAHUN 2002**

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, 16 Mei 2002


Sukma Lesmana

MAGISTER SAINS AKUNTANSI

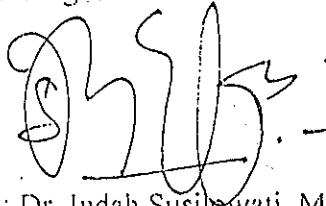
Tesis Berjudul
PENGARUH KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG
DIPERSEPSIKAN DAN STRATEGI KOMPETITIF TERHADAP
HUBUNGAN SISTEM KONTROL AKUNTANSI DENGAN
KINERJA PERUSAHAAN

yang dipersiapkan dan disusun oleh

SUKMA LESMANA

dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diuji di depan Dewan Penguji

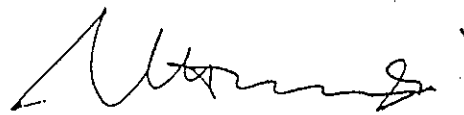
Pembimbing Utama/Ketua



Ketua : Dr. Indah Susilowati, MSc

Tanggal : 24 April 2002

Pembimbing/Anggota



Anggota : Drs. H. M. Nasir, MSi, Akt.

Tanggal : 12/04 2002

Tesis Berjudul

**PENGARUH KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN
DAN STRATEGI KOMPETITIF TERHADAP HUBUNGAN SISTEM KONTROL
AKUNTANSI DENGAN KINERJA PERUSAHAAN**

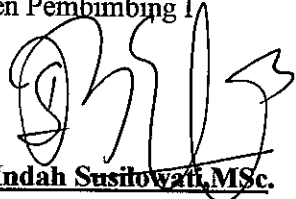
Yang dipersiapkan oleh

SUKMA LESMANA

Telah dipertahankan di depan Dewan Penguji pada 16 Mei 2002
Dan dinyatakan telah memenuhi syarat untuk diterima

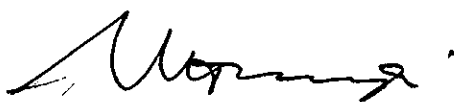
Susunan Tim Penguji

Dosen Pembimbing I



Dr. Indah Susitowati, MSc.

Dosen Pembimbing II

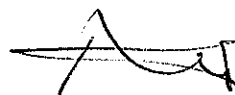


Drs. Mohamad Nasir, MSi, Akt.

Anggota Tim Penguji



Drs. Anis Chariri, MCom, Akt.

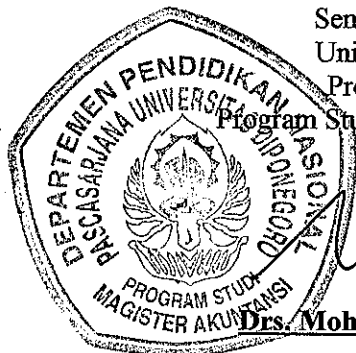


Drs. Rahardja, MSi, Akt.



Drs. Kholik Mahfud, MSi.

Semarang, 16 Mei 2002
Universitas Diponegoro
Program Pascasarjana
Program Studi Magister Sains Akuntansi
Ketua Program



Drs. Mohammad Nasir, MSi, Akt.

PERSEMBAHAN

N'tuk para pencari Ilmu

*“Maka bersabarlah
kamu, karena
sesungguhnya janji
Allah itu benar, dan
mohonlah ampunan
untuk dosamu dan
bertasbilah seraya
memuji Tuhanmu pada
waktu petang dan
pagi”. (QS, Al Mu'min:
55)*

ABSTRACT

The main objective of the study is to examine the influence of perceived environment uncertainty and competitive strategy toward the accounting control system and company performance. The sample of this study was selected by using multistaged sampling method. The questionnaires have been distributed to the population target (about 186), namely top manager of pharmaceutical company in Indonesia and only 67 questionnaires had been returned. The estimation technique to prove the hypothesis is using residual analysis as outlined by Duncan and Moores (1989). The residual analysis has been performed as a good approach to cope the problem of multicollinearity in statistical estimation.

The results found that perceived environment uncertainty and competitive strategy were not positively influenced the relationship of accounting control system and company performance. Finally, this study suggests that the decision maker of the certain company should rely on perceived environment uncertainty and competitive strategy in order to achieve a highly performance and good in control system.

Keywords : perceived environment uncertainty, competitive strategy, accounting control system, company performance, residual analysis.

ABSTRAKSI

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Sampel penelitian ini ditentukan dengan metode *multistaged sampling*. Kuesioner telah didistribusikan kepada target populasi (sebanyak 186), yaitu top manajer perusahaan farmasi di Indonesia dan hanya 67 kuesioner yang dikembalikan. Teknik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah *analisis residual* sebagaimana telah dijelaskan oleh Duncan dan Moores (1989). Analisis residual telah berhasil digunakan sebagai pendekatan yang baik untuk mengatasi masalah multikolinearitas dalam pengujian statistik.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif tidak berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Akhirnya, penelitian ini menyarankan bahwa pengambil keputusan dalam perusahaan sebaiknya memperhatikan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif agar dapat menghasilkan kinerja yang meningkatkan dan sistem kontrol yang baik.

Kata-kata kunci : ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, strategi kompetitif, sistem kontrol akuntansi, kinerja perusahaan, analisis residual.

KATA PENGANTAR



Assalamu 'alaikum Wr. Wb.

Alhamdulillah, puji syukur penulis panjatkan kepada Allah SWT yang telah senantiasa melimpahkan rahmat dan hidayahnya, sehingga penulisan tesis ini dapat diselesaikan sebagai salah satu syarat menyelesaikan studi pada Program Pascasarjana Magister Sains Akuntansi di Universitas Diponegoro-Semarang.

Penulis menyadari penelitian ini masih jauh dari sempurna dan semua itu tidak lepas dari kodrat manusia penulis yang selalu mempunyai kesalahan dan kekurangan akibat keterbatasan pengetahuan serta pengalaman. Ada banyak pihak yang memberikan bantuan moril dan materil baik secara langsung maupun tidak langsung dalam penyelesaian tesis ini. Melalui kesempatan ini penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang tulus kepada :

1. Ibu Dr. Indah Susilowati, MSc. selaku pembimbing utama telah banyak memberikan petunjuk serta pengarahan. dengan penuh kesabaran dan keiklasan dalam membimbing penulis menyelesaikan tesis.
2. Bapak Drs. H. Mohammad Nasir, MSi, selaku Ketua Program Studi dan pembimbing anggota yang juga dengan tulus membimbing penulis untuk memahami logika teoritis akuntansi.
3. Dewan Penguji yang terdiri dari : Drs Anis Chariri, Mcom, Akt, Drs. Rahardja, MSi, Akt, dan Drs. Kholik Mahfud.
4. Panelis ahli yang berpartisipasi dalam uji *content validity* kuisioner penelitian ini, terdiri dari : Drs. Fuad Mas'ud, MIR dan Drs. Wasito, MSi, Akt.
5. Pimpinan dan Staf Admisi Pengelola Program Magister Akuntansi yang telah membantu kelancaran administrasi penulis dari awal kuliah sampai penyelesaian tesis ini.

6. Untuk seluruh pimpinan Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara yang telah memberikan bantuan moril dan materil sehingga penulis dapat menyelesaikan studi ini.
7. Papa dan Mama juga Tulang dan Nan Tulang yang senantiasa mendoakan serta Yuna, istri yang senantiasa mendampingi dengan setia dan saudara- saudaraku Yudhi, Adey, Hari, Rina, Egi (alm.), Endi dan Wiki serta Bang Arief, Bang Abdul dan Rika yang telah memberi dukungan moril dan materiil dengan segenap rasa cintanya.
8. Rekan-rekan Kusumawardhani Gank's (Ridwan, Joko, Surya, Nasron, Pak Wasito, Sony, Pak Dwi, Bu Evi, Inge, Pinta, dan Cindy) dan seluruh angkatan III pagi terutama Pak Okto, Made, Mbak Atik, Pak Yusmi, Dedy, Ima (atas bantuan koreksi abstraksi), . "terimakasih telah memberi makna hidup dengan nuansa yang berbeda".
9. Rekan-rekan seperjuangan UMSU (Rizal, Azizul, Bambang, dan Arfan) semoga menjadi kekuatan baru di UMSU.

Akhirnya kepada semua pihak yang tidak dapat penulis sebutkan satu persatu semoga Allah SWT melimpahkan ridho dan hidayahnya atas segala amal baiknya. Terlebih bagi umatnya yang sedang menuntut ilmu bermanfaat.

Billahi Fi Sabililhaq Fastabiqul Khairat, Wassalamu 'alaikum Wr. Wb

Semarang , Mei 2002

Penulis,

DAFTAR ISI

	Halaman
PENGESAHAN.....	ii
PERSEMBAHAN.....	iv
ABSTRACT.....	v
ABSTRAKSI.....	vi
KATA PENGANTAR.....	vii
DAFTAR ISI	ix
DAFTAR GAMBAR	xi
DAFTAR TABEL	xii
DAFTAR LAMPIRAN.....	xiii
1. PENDAHULUAN	
1.1 Latar Belakang Masalah.....	1
1.2 Perumusan Masalah	6
1.3 Tujuan Penelitian	7
1.4 Manfaat Penelitian.....	8
2. TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS	
2.1. Telaah Pustaka.....	9
2.1.1. Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan.....	9
2.1.2. Teori Kontinjensi.....	13
2.1.3. Ketidakpastian lingkungan yang Dipersepsikan.....	16
2.1.4. Strategi Kompetitif.....	20
2.2. Penelitian Terdahulu.....	25
2.2.1. Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan.....	26
2.2.2. Strategi Kompetitif, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan.....	29

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis.....	34
2.4. Hipotesis.....	35
3. METODE PENELITIAN	
3.1. Jenis dan Sumber Data	38
3.2. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel	38
3.3. Metode Pengumpulan Data.....	40
3.4. Definisi Operasional Variabel.....	40
3.5. Teknik Analisis.....	43
4. HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN	
4.1. Statistik Deskriptif.....	48
4.2. Uji Kualitas Data.....	51
4.3. Uji Asumsi Klasik.....	54
4.4. Hasil Uji Hipotesis.....	56
5. KESIMPULAN, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN	
5.1. Kesimpulan.....	61
5.2. Implikasi.....	62
5.3. Keterbatasan.....	65
DAFTAR PUSTAKA.....	66
LAMPIRAN	

DAFTAR GAMBAR

Gambar	Halaman
1. Kerangka Pemikiran Teoritis Tentang Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan	35
2. Hubungan Nilai Residual dan Kesesuaian (<i>fit</i>) dengan Kinerja Perusahaan.....	36
3. Model Regresi Kontinjensi.....	47
4. Model Persamaan Nilai Residual.....	47

DAFTAR TABEL

TABEL	HALAMAN
1. Rangkuman Penelitian Terdahulu Mengenai Pengaruh Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan.....	32
2. Rangkuman Penelitian Terdahulu Mengenai Pengaruh Strategi Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan.....	33
3. Rincian Distribusi Dan Pengembalian Kuisisioner.....	49
4. Demografi Responden	49
5. Statistik Deskriptif.....	51
6. Hasil Uji Reliabilitas Variabel Penelitian.....	51
7. Validitas Instrumen Sistem Kontrol Akuntansi.....	52
8. Validitas Instrumen Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Kinerja Perusahaan.....	53
9. Validitas Instrumen Strategi Kompetitif.....	54
10. Hasil Uji Multikolinearitas.....	55
11. Hasil Uji Autokorelasi.....	56
12. Hasil Uji Heterokedastisitas.....	56
13. Koefisien Korelasi Dan Signifikansi Hasil Uji Hipotesis	57

DAFTAR LAMPIRAN

LAMPIRAN

- A KUISIONER PENELITIAN
- B PRINT OUT SPSS 10.0 HASIL *PILOT STUDY*
- C PRINT OUT SPSS 10.0 STATISTIK DESKRIPTIF
- D PRINT OUT SPSS 10.0 HASIL UJI RELIABILITAS
- E PRINT OUT SPSS 10.0 HASIL UJI VALIDITAS
- F PRINT OUT SPSS 10.0 HASIL UJI ASUMSI KLASIK
- G PRINT OUT SPSS 10.0 HASIL UJI HIPOTESIS
- H RIWAYAT HIDUP PENULIS

BAB I

PENDAHULUAN

Bab ini membahas latar belakang masalah yang menjadi fenomena empiris mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Latar belakang masalah tersebut akhirnya menjadi dasar merumuskan masalah penelitian, tujuan dan manfaat penelitian.

1.1. Latar Belakang Masalah

Secara umum sistem kontrol adalah suatu sistem yang bertujuan untuk menjamin tercapainya suatu keadaan yang diinginkan (kinerja) (Anthony et al, 1991). Sistem kontrol (termasuk sistem kontrol akuntansi) digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana (Waterhouse dan Tiesen, 1978; Fisher, 1998).

Beberapa penelitian terdahulu telah membuktikan bahwa efektivitas penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa faktor kontinjensi diantaranya besar perusahaan, diversifikasi bisnis, dan tingkat desentralisasi (Merchant, 1981), teknologi produksi dan faktor-faktor pasar (Merchant, 1984), strategi kompetitif (Govindarajan dan Gupta, 1985), standar produk (Brownell dan Merchant, 1990), dan dinamika lingkungan (Muchammad Syafruddin, 2000).

Penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*) dan strategi kompetitif sebagai variabel kontinjensi. Alasan penggunaan dua variabel kontinjensi ini yaitu: Pertama, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer merupakan faktor kontinjensi yang paling penting mempengaruhi pengambilan keputusan manajerial perusahaan. Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (top manajer) menjadikan proses perencanaan dan kontrol lebih sulit atau kompleks (Chenhall dan Morris, 1986). Kedua, strategi kompetitif memiliki hubungan yang erat dengan sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi. Sistem kontrol merupakan alat untuk mengimplementasikan strategi sedangkan strategi adalah rencana untuk pencapaian tujuan organisasi (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Penelitian ini termotivasi untuk dilakukan oleh karena belum konkritnya bukti empiris mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan sehingga hasilnya belum konklusif membuktikan argumen teoritis yang dinyatakan Chenhall dan Morris (1986), Gul dan Chia (1994), dan Kren dan Kerr (1993).. Penelitian-penelitian yang dilakukan Simons (1987), Mak (1989), serta Sim dan Teoh (1999) mengukur ketidakpastian lingkungan dengan menggunakan persepsi top manajer sedangkan Muchammad Syafruddin (2000) mengukurnya dengan mengobservasi kondisi ketidakpastian lingkungan aktual yang dihadapi perusahaan.

Hasil-hasil penelitian tersebut secara empiris dapat menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang diukur berbeda sama-sama berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Secara

teoritis Gul dan Chia (1994) serta Kerr dan Kren (1993) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer tersebut berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang dibuat manajemen dalam merespon lingkungan operasional perusahaan.

Dalam kondisi ketidakpastian lingkungan yang rendah (*certainty*), perusahaan menekankan penggunaan sistem kontrol mekanistik yang sangat formal (sistem kontrol akuntansi). Top manajer yang merasakan perusahaan berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan mengambil keputusan untuk menggunakan sistem kontrol organik yang cenderung dipengaruhi informasi lingkungan eksternal, non finansial, dan *ex-ante* dan sebaliknya top manajer yang merasakan perusahaan berada dalam ketidakpastian yang rendah akan mengambil keputusan menggunakan sistem kontrol mekanistik (sistem kontrol akuntansi) (Gordon dan Narayanan, 1984).

Penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer untuk mengukur ketidakpastian lingkungan yang mempengaruhi perusahaan, berbeda dengan penelitian Muchammad Syafruddin (2000) yang menggunakan ketidakpastian lingkungan aktual. Penelitian ini penting dilakukan sebagai usaha mengeneralisasi hasil-hasil penelitian-penelitian yang menggunakan persepsi top manajer untuk mengukur ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan sekaligus membuktikan pengaruhnya terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan..

Motivasi yang lain yaitu adanya kontradiksi hasil riset tentang pengaruh strategi kompetitif yang digunakan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Penelitian Govindarajan dan Gupta (1985), Govindarajan (1988) dan Govindarajan dan Fisher (1990) yang mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* (dalam konsep Porter disebut *differentiation*) cenderung kurang menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi dan sebaliknya perusahaan *defender* (*cost leadership*) menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi.

Hasil-hasil penelitian tersebut bertentangan dengan hasil penelitian dilakukan Simons (1987) yang menyatakan bahwa perusahaan – perusahaan yang menggunakan strategi *build* atau *prospector* (*differentiation*) lebih menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi dibandingkan perusahaan-perusahaan yang menggunakan strategi *harvest* atau *defender*(*cost leadership*).

Kontradiksi temuan riset ini mengakibatkan ketidakjelasan dukungan bukti empiris terhadap teori yang diproposisikan oleh Miles dan Snow (1978). Menemukan bukti empiris baru tentang pengaruh strategi kompetitif yang digunakan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan merupakan alasan pentingnya penelitian ini dilakukan. Kaplan (1984) merekomendasikan pentingnya riset-riset dilakukan terus menerus untuk memenuhi perkembangan (perubahan) lingkungan kompetisi dan tuntutan praktik sistem kontrol dan akuntansi kos.

Penelitian ini menggunakan konsep strategi kompetitif yang ditawarkan oleh Porter (1980), berbeda dengan yang digunakan dalam penelitian Simons

(1987) yang menggunakan konsep Miles dan Snow (1978). Konsep Porter (1980) digunakan dalam penelitian ini karena secara statistik konsep ini memiliki alat uji validitas konstruk yang didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990). Ketersediaan alat uji validitas konstruk ini dapat mendeteksi secara statistik ketepatan responden mengidentifikasi strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan. Simons (1987) menguji validitas konstruk strategi kompetitif dengan menggunakan metode wawancara langsung pada tiga puluh responden yang telah mengidentifikasi strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan reponden.

Miliken (1987) menyatakan bahwa salah satu bagian dari ketidakpastian lingkungan adalah strategi yang digunakan perusahaan untuk berkompetisi. Pernyataan ini menegaskan bahwa strategi kompetitif merupakan bagian dari dimensi variabel ketidakpastian lingkungan yang kalau diuji dengan pendekatan interaksi regresi berganda sebagaimana yang telah biasa digunakan dalam penelitian-penelitian akuntansi manajemen, maka akan mengakibatkan terjadinya *multicollinearity* antara variabel independen termasuk variabel interaksi. Hal ini kemungkinan besar menghasilkan kesimpulan yang bias.

Untuk mengatasi permasalahan tersebut maka penelitian ini menggunakan teknik analisis residual (*residual analysis*) yang digunakan dalam penelitian Dewar dan Werbel (1979), Drazin dan Van de ven (1985), Duncan dan Moores (1989), dan Bambang Riyanto L.S (1999; 2001). Analisis residual mengutamakan ukuran tingkat ketidaksesuaian (*lack of fit*) antara variabel kontinjensi dan variabel sistem. Tingkat ketidaksesuaian dikorelasikan dengan kinerja perusahaan disyaratkan signifikan negatif sehingga secara umum dapat mendukung proposisi

teori kontinjensi bahwa kesesuaian yang tinggi (ketidaksesuaian yang rendah) antara variabel sistem dengan variabel kontinjensi akan meningkatkan kinerja perusahaan. Duncan dan Moores (1989) menyatakan bahwa analisis residual akan berpotensi mengembangkan suatu model yang fit dalam studi-studi teori kontinjensi di masa yang akan datang. Penelitian ini juga merupakan suatu usaha untuk membuktikan efektivitas penggunaan analisis residual dalam penelitian yang berbasis pada teori kontinjensi.

1.2. Perumusan Masalah

Teori kontinjensi memproposisikan bahwa kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi akan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Secara umum penelitian ini ingin menjawab permasalahan tentang realisasi proposisi teori kontinjensi tersebut namun digunakan logika kebalikan dengan menguji seberapa besar pengaruh *lack of fit* (ketidaksesuaian) atau disebut juga residual. Jika nilai residual (ketidaksesuaian) berhubungan negatif dengan kinerja perusahaan maka kesesuaian (*fit*) antara variabel sistem kontrol dan variabel kontinjensi akan berhubungan positif dengan kinerja. Hal ini dapat diartikan bahwa variabel kontinjensi berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol dengan kinerja perusahaan.

Menggunakan logika pengujian seperti ini akan membebaskan model penelitian dari masalah *multicollinearity* yang terjadi jika menggunakan logika pengujian pendekatan interaksi. Oleh karena itu secara spesifik rumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut :

1. Apakah ada pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan dibuktikan dengan adanya hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer.
2. Apakah ada pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan dibuktikan dengan adanya hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif yang digunakan perusahaan.

1.3. Tujuan Penelitian

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

1. Untuk mengevaluasi bukti empiris yang menunjukkan pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan (hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer).
2. Untuk mengevaluasi bukti empiris menunjukkan pengaruh strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan (hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif).

1.4. Manfaat Penelitian

Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat pada pengembangan teori akuntansi, terutama yang berkaitan dengan akuntansi manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan manfaat praktis bagi perusahaan yang ingin mendesain sistem kontrol dengan mempertimbangkan faktor ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan dalam rangka penciptaan efektifitas organisasi.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS

Bab ini membahas berbagai literatur dan hasil penelitian yang menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Kajian literatur dan hasil penelitian tersebut selanjutnya menjadi landasan teoritis untuk mengembangkan model penelitian dan akhirnya merumuskan hipotesis.

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1. Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan

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.

Harahap (2001) mengidentifikasi 20 model sistem kontrol yang berbeda-beda diajukan oleh para pakar diantaranya Anthony dan Govindarajan (1998) mengajukan 3 unsur sistem kontrol (formulasi strategi, kontrol manajemen, dan

kontrol tugas), dan Belkoui (1986) mengajukan tiga konsep sistem kontrol (kontrol tradisional, kontrol *feedback*, dan kontrol *foreward*).

Sistem kontrol berhubungan erat dengan sistem informasi akuntansi dalam hal penyediaan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengambil keputusan kontrol perusahaan (Binberg dan Shield, 1989; Merchant, 1981). Caillout dan Lapeyre (1992) 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 (Bockholdt, 1998). Jaeger (1983) dalam Muchammad Syafruddin (2000) menyatakan bahwa yang tidak termasuk sistem kontrol akuntansi adalah sistem kontrol informal seperti kontrol kultur dan kontrol sosial. Jadi, sistem kontrol akuntansi termasuk dalam kelompok sistem kontrol formal. Sistem kontrol formal adalah sistem yang menggunakan peraturan, rencana, administrasi, kekuasaan, reward, dan daftar tugas (Harahap, 2001).

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 frekwensi perubahan sistem kontrol (Simons, 1987).

Simons (1987) kemudian menjelaskan bahwa sistem kontrol akuntansi adalah semua prosedur dan sistem formal untuk menjaga atau merubah aktifitas organisasi meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan, dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi (akuntansi). Dalam definisi tersebut terdapat empat aspek penting yaitu :

1. Tujuan suatu sistem kontrol akuntansi adalah menggunakan informasi untuk pengambilan keputusan dan implementasi keputusan.
2. Sistem kontrol akuntansi menggambarkan semua prosedur formal dan bersifat rutin.
3. Sistem kontrol akuntansi adalah suatu sistem kontrol yang didesain untuk digunakan oleh manajer-manajer secara spesifik sesuai kebutuhan yang relevan.
4. Manajer menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk mempertahankan atau mengubah aktivitas perusahaan (Simons, 2000).

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. Dalam semua perusahaan terdapat hubungan yang konstan antara laba, tingkat pertumbuhan, dan sistem kontrol. Kemampulabaan suatu perusahaan tanpa didukung kecukupan kontrol akan mengakibatkan perusahaan *collapse* (Simons, 2000). Sistem kontrol digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja

yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana. Ukuran kinerja yang digunakan dalam sistem kontrol formal meliputi ukuran finansial dan nonfinansial (Waterhouse dan Tiesen, 1978; Fisher, 1998).

Beberapa penelitian terdahulu (Merchant, 1981, 1984; Brownell dan Merchant, 1990; Muchammad Syafruddin, 2000) dibidang sistem kontrol akuntansi mengukur kinerja perusahaan dengan ukuran finansial 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 dan Johny Setyawan, 1999).

Ukuran kinerja keuangan dikritik oleh Merchant (1989) dan Dearden (1987) dalam Smith (1997), 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 objektif (seperti dalam Govindarajan dan Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990).

Para peneliti terdahulu (Merchant,1981,1984; Govindarajan dan Gupta, 1985; Brownell dan Merchant,1990; Muchammad Syafruddin,2000) telah membuktikan bahwa sistem kontrol akuntansi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa variabel kontinjensi. Penelitian – penelitian terdahulu 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 adasuatu desain sistem kontrol yang efektif berlaku untuk untuk semua perusahaan, kontrol yang efektif tergantung pada situasi dan kondisi yang dihadapi .

2.1.2. Teori Kontinjensi

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. Otley (1980) 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 (Bambang Riyanto L.S, 2001).

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

Variabel ketidakpastian mencakup ketidakpastian tugas dan lingkungan. Ketidakpastian tugas adalah fungsi dari keadaan yang menyatakan seberapa jauh tindakan yang dilakukan manajer dapat menghasilkan *outcome* yang diharapkan. Tindakan yang dilakukan manajer ini berhubungan dengan seberapa banyak pengetahuan manajer tentang proses transformasi input menjadi output. Lingkungan eksternal juga merupakan faktor yang tidak pasti, seperti hubungan dengan pelanggan, *supplier*, pasar tenaga kerja, dan kebijakan pemerintah.

Variabel kontinjensi teknologi dibedakan menjadi teknologi rendah dan teknologi tinggi, serta kelompok teknologi produksi barang khusus dan produksi massal. Komponen penting teknologi perusahaan adalah adanya saling ketergantungan diantara subunit perusahaan yang meliputi ketergantungan *pooled*, *sekquential*, dan *reciprocal*. Variabel yang terkait dengan industri, karakteristik perusahaan, dan unit bisnis meliputi ukuran, diversifikasi bisnis, dan struktur

organisasi. Diversifikasi merujuk pada tingkat keberagaman dalam garis produk perusahaan. Sedangkan struktur terbagi dalam multi divisi dan multi fungsi.

Variabel yang terkait dengan strategi kompetitif dan misi perusahaan meliputi strategi *low cost (cost leadership)*, *differentiation*, dan *focus*. Sedangkan *product life cycles* mengelompokkan unit bisnis menjadi defender, prospector, dan analyzer. Variabel kontinjensi yang terkait dengan faktor-faktor yang dapat diobservasi meliputi perilaku dan *outcome*. Dalam evaluasi kinerja, suatu sinyal input dari karyawan dapat diukur, dievaluasi dan diberi penghargaan, yang sekaligus dapat mempengaruhi tindakan karyawan dalam rangka menghasilkan *outcome*.

Drazin dan Van de ven (1985) menjelaskan dalam perkembangan teori kontinjensi tidak kurang ada 3 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 dan pendekatan yang belum digunakan dalam riset akuntansi adalah analisis residual. Pendekatan ini memfokuskan pada *lack of fit* (ketidaksesuaian) antara variabel kontinjen dan variabel sistem serta dihubungkan dengan efektivitas organisasi. Duncan dan Moores (1989) menjelaskan bahwa analisis residual menguji pengaruh deviasi dari beberapa model penelitian. Dalam praktiknya, pengaplikasian teori kontinjensi menguji pengaruh deviasi dari model ideal kontekstual – struktural terhadap kinerja. *Lack of fit* merupakan nilai deviasi (residual) dari hubungan linear antara variabel kontekstual dan struktural.

Dewar dan Werbel (1979) menyatakan 4 kelebihan dari analisis residual. Pertama, secara simultan dapat menguji konsep universalistik dan kontinjensi. Kedua, memberikan kemampuan menghasilkan beberapa ide baru dengan hanya membandingkan koefisien korelasi. Ketiga, dapat mengatasi *multicollinearity* dan keempat, analisis residual mampu menghasilkan tingkat *fit* yang aktual.

2.1.3. Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan

Teori kontinjensi berhubungan dengan kondisi lingkungan eksternal dan karakteristik internal organisasi oleh karena itu para pengambil keputusan harus menemukan kesesuaian antara tuntutan lingkungan eksternal dan kapabilitas yang dimiliki organisasi (Gordon dan Narayanan, 1984). Beberapa pengertian dikotomi

digunakan untuk menjelaskan lingkungan eksternal meliputi *certain vs uncertain*, *static vs dinamic*, *simple vs complex*, dan *calm vs turbulence* (Fisher, 1998)

Secara makro ketidakpastian lingkungan dapat dilihat dari berbagai segi diantaranya hubungan dengan pesaing, pelanggan, pemasok, pasar, dan pemerintah (Fisher, 1998). Ketidakpastian lingkungan adalah kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan (Otley, 1980).

Miliken (1987) menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan terdiri dari tiga tipe (*effect uncertainty*, *response uncertainty*, dan *stated uncertainty*). *Effect uncertainty* adalah ketidak mampuan memprediksi pengaruh lingkungan di masa akan datang terhadap organisasi. *Response uncertainty* adalah ketidak mampuan memprediksi konsekwensi dari pilihan-pilihan keputusan untuk merespon lingkungan. *Stated uncertainty* merupakan suatu hal selalu dihubungkan dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*). Walaupun *stated uncertainty* menggambarkan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, namun operasionalisasi ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan meliputi pengukuran tipe-tipe ketidakpastian lingkungan secara menyeluruh sehingga memberikan hasil-hasil riset yang informatif (Gerloff et al 1991).

Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan adalah hasil persepsi top manajemen mengenai kondisi ketidakpastian lingkungan eksternal (Tymon et al, 1998). Miliken (1987) menyatakan bahwa top manajemen organisasi dapat mengalami tiga tipe ketidakpastian lingkungan tersebut, mereka dapat mencoba memahami, merasakan, dan merespon kondisi lingkungan eksternal Oleh karena

itu pengukuran ketidakpastian lingkungan yang paling tepat adalah dengan menggunakan persepsi top manajemen tentang ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan.

Tymon et al (1998) telah mengidentifikasi empat aspek kritis dalam konstruk ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, yaitu : (1) lingkungan eksternal organisasi; (2) persepsi tentang lingkungan ; (3) tingkat ketidakpastian hasil dari persepsi; (4) persepsi yang relevan adalah berasal dari top manajer. Gul dan Chia (1994) mendukung pernyataan Kerr dan Kren (1993), menegaskan bahwa persepsi tentang ketidakpastian lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena persepsi tersebut berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang dibuat manajer dalam merespon lingkungan operasional perusahaan.

Chenhall dan Morris (1986) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan sebagai faktor kontinjensi yang paling penting, sebab ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan menjadikan proses perencanaan dan kontrol lebih sulit. Aktivitas perencanaan menghadapi permasalahan karena ketidakmampuan (top manajemen) memprediksi kejadian di masa akan datang. Aktivitas kontrol juga sangat dipengaruhi oleh ketidakpastian. Contohnya sub unit organisasi yang tidak mampu memprediksi perubahan beranggapan bahwa anggaran statis tidak efektif sebagai alat kontrol karena seringkali standar-standar yang telah ditetapkan tidak dapat digunakan (*out of date*).

Dalam lingkungan yang tidak pasti (*uncertainty*) perusahaan dapat secara efektif menggunakan sistem kontrol organik yang kurang formal. Sedangkan dalam lingkungan yang pasti (*certainty*) perusahaan dapat secara efektif menggunakan

sistem kontrol mekanistik yang sangat formal (Waterhouse dan Tiessen, 1978). Kalagnanam dan Lindsay (1998) telah mengidentifikasi karakteristik sistem kontrol mekanistik dan organik. Sistem kontrol mekanistik memiliki beberapa karakteristik sebagai berikut :

1. Sentralisasi wewenang dan kontrol
2. Tingginya spesialisasi tugas
3. Bentuk komunikasi yang digunakan sangat formal, vertikal, dan menggunakan bentuk pelaporan baku
4. Keputusan-keputusan, penghargaan, dan hukuman bersifat *top down*
5. Peran manajemen secara sederhana untuk mengoperasikan penggunaan fasilitas-fasilitas, sistem-sistem, dan personalia berdasarkan aturan-aturan yang dibuat senior manajer dan target-target yang telah ditetapkan.

Sedangkan sistem kontrol organik memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Desentralisasi wewenang dan kontrol
2. Gaya manajemen partisipatif
3. Berhubungan dengan proses tim kerja untuk menghasilkan integrasi dan adaptasi dalam mengelola fungsi-fungsi yang saling mempengaruhi
4. Komunikasi yang digunakan dalam bentuk horizontal dan diagonal
5. Adaptif dan fleksibel
6. Menggunakan bentuk wewenang dan kontrol jaringan kerja yang kurang formal

Dari identifikasi tersebut terlihat bahwa sistem kontrol akuntansi dapat dikelompokkan dalam sistem kontrol mekanistik sebab sistem kontrol akuntansi

adalah sistem kontrol yang mengutamakan kontrol formal. Koberg dan Ungson (1987) menyatakan bahwa kesesuaian antara ketidakpastian lingkungan yang rendah dengan sistem kontrol mekanistik (sistem kontrol akuntansi) akan meningkatkan kinerja perusahaan sedangkan kesesuaian antara ketidakpastian lingkungan yang tinggi dengan sistem kontrol organik akan meningkatkan kinerja perusahaan. Gordon dan Narayanan (1984) menyimpulkan bahwa lingkungan yang stabil (ketidakpastian lingkungan yang rendah) berhubungan dengan struktur organisasi mekanistik (sistem kontrol akuntansi) sebaliknya lingkungan yang dinamis (ketidakpastian lingkungan yang tinggi) berhubungan erat dengan struktur organisasi organik (sistem kontrol non akuntansi). Top manajer yang mempersepsikan ketidakpastian lingkungan tinggi dihadapi perusahaan akan lebih memutuskan penggunaan sistem kontrol non-akuntansi yang kurang formal untuk mengendalikan kinerja perusahaannya. Sebaliknya top manajer yang mempersepsikan ketidakpastian lingkungan yang rendah (stabil) dihadapi perusahaan cenderung memutuskan menggunakan sistem kontrol akuntansi yang lebih formal sebab lingkungan eksternal dapat diprediksi.

2.1.4. Strategi Kompetitif

Penelitian ini menggunakan strategi kompetitif sebagai variabel kontinjensi sebagaimana yang direkomendasikan oleh Fisher (1998) dan Anthony dan Govindarajan (1998). Anthony dan Govindarajan (1998) menjelaskan bahwa sistem kontrol merupakan alat untuk mengimplementasikan strategi sedangkan strategi adalah rencana untuk pencapaian tujuan organisasi.

Porter (1987) menyebutkan dua bentuk strategi yang diterapkan perusahaan, yaitu strategi korporat dan strategi unit bisnis. Strategi korporat fokus pada dua pertanyaan yang berbeda; bisnis apa yang akan dikelola perusahaan dan bagaimana mengelola sekumpulan unit bisnis. Sedangkan strategi kompetitif, fokus pada penciptaan keunggulan kompetitif pada masing-masing unit bisnis perusahaan yang berkompetisi dalam suatu industri. Perusahaan-perusahaan berkompetisi dalam pasar industrinya dengan menggunakan keunggulan produk-produk yang diciptakan masing-masing unit bisnis yang dimiliki perusahaan bukan pada level korporat (Anthony dan Govindarajan, 1998).

Smith (1997) mengidentifikasi tiga konsep strategi kompetitif yang dapat diterapkan oleh perusahaan, yaitu konsep Miles dan Snow, konsep Miller dan Friesen, dan konsep Porter. Miles dan Snow (1978) mengemukakan 3 bentuk perusahaan yang mencerminkan strategi yang digunakan, yaitu *defender*, *prospector*, dan *analyze*.

Perusahaan *defender* membatasi jenis produk yang diproduksinya atau melakukan pembatasan pasar. Alat ukur kesuksesan perusahaan dalam hal keuangan, produksi, dan perekayasaan teknis dengan mengurangi peran *marketing* serta riset dan pengembangan. Perusahaan *prospector* secara kontinyu mengawasi peluang pasar dan melakukan kreasi terhadap perubahan dan ketidakpastian untuk merespon para pesaing. Fungsi marketing dan R&D lebih dominan dibandingkan fungsi produksi dan keuangan selain itu kinerja laba dan efisiensi tidak dianggap penting karena yang paling utama adalah menjadi pemimpin inovasi produk dalam

industri. Perusahaan *analyzer* adalah kombinasi karakteristik kekuatan perusahaan *defender* dan *prospector*.

Miller dan Friesen (1982) (memperjelas konsep Mitzberg, 1973) mengkategorikan 2 bentuk perusahaan strategi yang diterapkan, yaitu *conservative (adaptive)*, dan *entrepreneurial*. Perusahaan *conservative (adaptive)* melakukan inovasi secara berhati-hati. Biasanya dipengaruhi sekali oleh tantangan yang serius. Perusahaan *entrepreneurial* agresif mengusahakan inovasi dan sistem kontrol yang digunakan untuk memonitor eksekusi dari inovasi tersebut.

Porter (1980; 1985) mengajukan 3 strategi generik : *cost leadership*, *differentiation* dan *focus*. Masing-masing strategi ini memberikan dasar bagi perusahaan untuk mempertahankan keunggulan kompetitif dan mendefinisikan potensi-potensi yang dapat dikembangkan dalam organisasi. Kesuksesan penerapan masing-masing strategi dipengaruhi oleh perbedaan sumber daya, keterampilan, desain organisasi dan sistem kontrol yang dimiliki perusahaan.

Sumber keunggulan kompetitif diantaranya berasal dari skala ekonomi, akses terhadap harga bahan baku yang lebih murah, dan pemanfaatan teknologi canggih. Strategi *cost leadership* menunjukkan bahwa organisasi bertujuan menjadi produsen dengan kos rendah dalam industri. Strategi *differentiation* memberikan perhatian terhadap penyediaan produk yang bernilai tinggi bagi konsumen meliputi kualitas atau keandalan produk, pelayanan purna jual, ketersediaan produk, dan fleksibilitas produk. Strategi *focus* melakukan konsentrasi pada segmen pasar yang belum dilayani oleh pesaing. Pada strategi ini perusahaan dihadapkan pada pilihan penggunaan strategi *cost leadership* atau *differentiation*.

Selain itu Gupta dan Govindarajan (1984) dalam Smith (1997) mengajukan konsep strategi kompetitif dalam empat bentuk *strategic missions*, yaitu *build*, *hold*, *harvest*, dan *divest*. Pilihan terhadap *strategic mission* organisasi menunjukkan perbandingan antara tingkat pertumbuhan *market share* dan memaksimalkan pendapatan jangka pendek. Perusahaan yang menggunakan strategi *build* terdorong untuk memperbaiki *market share* dan posisi kompetitif-nya, oleh karena itu perusahaan mengalami penurunan pendapatan dan arus kas. Strategi ini hanya dapat dijalankan dengan sukses oleh perusahaan-perusahaan yang superior dalam berkompetisi. Perusahaan yang menggunakan strategi *harvest* cenderung untuk memaksimalkan pendapatan jangka pendek dan arus kas diimbangi dengan peningkatan *market share*. Strategi *hold* sering digunakan perusahaan yang melindungi *market share* dan posisi kompetitif-nya dengan mengelola *market share* yang mampu memberikan ROI yang layak. Perusahaan seperti ini beroperasi dengan *market share* yang tinggi dalam industri yang tingkat pertumbuhannya tinggi. Strategi *divest* digunakan perusahaan yang merencanakan untuk menghentikan usaha.

Abdul Hamid Habbe dan Jogiyanto Hartono (2000) berpendapat bahwa *prospector* dan *defender* adalah dua jenis karakteristik strategi yang bertolak belakang dan berada pada titik yang paling ekstrim sebagaimana berlaku sama pada strategi *differentiation* dan *cost leadership* atau *entrepreneurial* dan *adaptive* atau *build* dan *harvest*. Peneliti-peneliti terdahulu (Khandawalla, 1972; Govindarajan dan Fisher, 1990; Simons, 1987) cenderung menggunakan asumsi titik ekstrim tersebut untuk menjelaskan dengan tegas strategi yang diterapkan perusahaan.

Simons (1987) secara tersendiri menganggap konsep strategi kompetitif Miles dan Snow yang digunakan dalam penelitiannya sama dengan konsep strategi kompetitif Miller dan Friesen maupun Porter.

Simons (1990) mengelompokkan perusahaan yang menerapkan strategi kompetitif *defender* (konsep Miles and Snow), *Cost Leadership* (konsep Porter), *Adaptive* (konsep Mitzberg) sebagai kelompok perusahaan A sedangkan perusahaan yang menerapkan strategi kompetitif *prospector* (konsep Miles dan Snow), *differentiation* (konsep Porter), dan *enterpreneurial* (konsep Mitzberg) sebagai kelompok perusahaan B. Dua kelompok perusahaan yang menerapkan strategi kompetitif berbeda tersebut menggunakan sistem kontrol akuntansi yang berbeda pula.

Miles dan Snow (1978) dan Porter (1980) dalam Simons (1990) sependapat bahwa strategi *cost leadership* dan strategi *defender* membutuhkan kontrol kos yang *sophisticated*. Sim dan Teoh (1999) menjelaskan bahwa perusahaan yang menerapkan strategi *defender (cost leadership)* beroperasi dengan menekankan efisiensi kos yang membutuhkan sistem kontrol akuntansi yang *sophisticated* dengan menekankan pada prosedur-prosedur akuntansi, kontrol kos, dan memonitor tren (pasar). Sedangkan perusahaan yang menerapkan strategi *prospector (differentiation)* secara konstan mengembangkan peluang-peluang pasar baru sehingga membutuhkan struktur yang fleksibel dan inovatif yang kurang menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi.

Palmer (1992) dalam Bambang Riyanto L.S. (2001) menyatakan bahwa perusahaan yang menerapkan strategi *cost leadership (defender)* harus menekankan

pada pentingnya biaya standar dan realisasi tujuan anggaran dan harus memenuhi melaporkan data yang kurang *ex-ante* sebab merasa menghadapi lingkungan yang pasti. Sedangkan perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation (prospector)* kurang menekankan pada pentingnya biaya standar dan realisasi tujuan anggaran serta harus melaporkan data yang lebih *ex-ante* sebab merasa menghadapi lingkungan yang tidak pasti.

2.2. Penelitian Terdahulu

Penelitian – penelitian terdahulu telah menguji pengaruh berbagai variabel kontinjensi terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan. Penelitian Merchant (1981) menguji interaksi sistem penganggaran dihubungkan dengan variabel kontinjensi (kontekstual) perusahaan (besaran perusahaan, diversifikasi bisnis, dan tingkat desentralisasi) terhadap kinerja perusahaan, motivasi, dan perilaku manajer. Penelitian ini menggunakan data dari 19 perusahaan industri elektronik dan menemukan bahwa partisipasi dalam penyusunan anggaran berpengaruh meningkatkan kinerja perusahaan besar, motivasi dan perilaku manajer.

Selanjutnya Merchant (1984) menguji pengaruh efektivitas sistem kontrol anggaran terhadap kontekstual perusahaan, teknologi produksi dan faktor-faktor pasar pada perusahaan industri elektronik. Penelitian ini menemukan hubungan positif sistem kontrol anggaran dengan kinerja departemen hanya dipengaruhi besarnya departemen, keberagaman fungsi, dan tingkat proses otomatisasi produksi tetapi tidak dipengaruhi posisi produk dalam *product life cycles* atau posisi perusahaan di pasar.

Kemudian penelitian Brownell dan Merchant (1990) dengan menggunakan 19 perusahaan industri elektronik menemukan bahwa rendahnya standar produk mempengaruhi efektivitas sistem anggaran partisipatif dalam rangka peningkatan kinerja departemen.

2.2.1. Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan

Penelitian Simons (1987) menemukan bahwa dibandingkan perusahaan *defender*, perusahaan *prospector* yang menggunakan sistem kontrol akuntansi lebih intensif mampu menghasilkan kinerja yang tinggi dalam lingkungan yang dinamis. Hasil penelitian menolak proposisi yang dinyatakan Miles dan Snow (1978) dalam Smith (1997) bahwa semua perusahaan yang menerapkan strategi berbeda dapat sama-sama menghasilkan kinerja terbaik dalam lingkungan yang sama.

Penelitian Simons (1987) menemukan 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yaitu :

1. Sasaran anggaran yang ketat (*tight budget goals*), yaitu tingkat keketatan anggaran dalam mencapai sasaran anggaran (pertanyaan no. 8, 23, 24, 25, 32).
2. Pengamatan eksternal (*external scanning*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam membaca dan menyimpulkan situasi dan lingkungan eksternal (pernyataan no. 1, 11, 15).
3. Monitoring output (*result monitoring*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam memonitor hasil kerja para manajer (pernyataan no. 12, 21,23).

4. Kontrol kos (*cost control*), yaitu tingkat penggunaan teknik analisis dan kontrol kos sebagai bagian sistem atau alat kontrol akuntansi (pertanyaan no. 2, 4,18).
5. Data ramalan (*forcast data*), yaitu tingkat penggunaan data ramalan dalam laporan kontrol (pernyataan no. 6).
6. Sasaran dihubungkan dengan output (*goal related to output*), yaitu tingkat penggunaan sistem yang menghubungkan sasaran anggaran dengan efektivitas hasil (pertanyaan no. 16, 17).
7. Pelaporan berkala (*reporting frequency*), yaitu tingkat penggunaan laporan berkala (pertanyaan no.27).
8. Pemberian bonus berdasarkan formula (*formula – based bonus remuneration*), yaitu tingkat penggunaan sistem pemberian bonus berbasis pencapai target budget (pertanyaan no.20,28).
9. Penyesuaian sistem kontrol (*tailored control system*), yaitu tingkat penyesuaian sistem kontrol akuntansi yang digunakan organisasi dengan lingkungan perusahaan diasosiasikan dengan laporan kontrol yang rinci (pertanyaan no. 26, 29).
10. Kemampuan perubahan sistem kontrol (*control system changeability*), yaitu tingkat kemampuan perubahan sistem kontrol akuntansi dan kepentingan untuk melakukan komunikasi informal dalam rangka menyebarkan informasi kontrol (pertanyaan no. 22,31).

Mak (1989) meneliti pengaruh tingkat kesesuaian antara sistem kontrol manajemen dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap kinerja

keuangan perusahaan. Penelitian ini menggunakan responden top manajer dari sampel 74 perusahaan manufaktur yang *go public* di Selandia Baru dan menemukan bahwa kesesuaian antara sistem kontrol operasional (meliputi standar kos, analisis varian untuk kontrol kos, dan teknik riset operasional untuk kontrol inventori) dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan perusahaan.

Selanjutnya penelitian Sim dan Teoh (1999) dengan menggunakan instrumen sistem kontrol akuntansi yang dikembangkan oleh Simons (1987), menemukan bahwa penggunaan sistem kontrol akuntansi (hanya perubahan sistem kontrol) dipengaruhi oleh ketidakpastian (dinamika) lingkungan yang dirasakan oleh CEO dari 165 perusahaan manufaktur di Malaysia dan Singapura yang menjadi sampel penelitian ini.

Penelitian di Indonesia dilakukan oleh Muchammad Syafruddin (2000) dengan menggunakan sampel industri jasa keuangan khususnya Bank Perkreditan Rakyat (BPR) yang beroperasi di Jawa Tengah dan hanya menggunakan 3 dimensi sistem kontrol akuntansi (keketatan tujuan anggaran, sistem kontrol kos, dan penyesuaian sistem kontrol akuntansi) dari 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yang diajukan Simons (1987). Penelitian ini menemukan bahwa dinamika lingkungan mampu memoderasi hubungan sistem kontrol akuntansi (hanya keketatan tujuan anggaran dan sistem kontrol kos) dengan kinerja perusahaan. Semakin tinggi tingkat dinamika lingkungan maka semakin tinggi pula hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinertja organisasi. Dinamika lingkungan tidak diukur

melalui persepsi top manajer namun melalui pengamatan lingkungan perusahaan secara langsung oleh peneliti.

Hasil-hasil penelitian tersebut masih membingungkan karena adanya perbedaan pengukuran ketidakpastian lingkungan, menggunakan persepsi top manajer atau pengamatan langsung namun menghasilkan pengaruh positif yang sama terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Gul dan Chia (1994) serta Kren dan Kerr (1993) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajemen lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena lebih mempengaruhi pengambilan keputusan manajerial perusahaan terutama keputusan kontrol perusahaan yang akhirnya mempengaruhi kinerja perusahaan.

2.2.2. Strategi Kompetitif, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan

Beberapa penelitian terdahulu telah membuktikan adanya hubungan antara penerapan strategi kompetitif dengan sistem kontrol akuntansi. Kandwalla (1972 ;1973) dalam Simons (1990) menemukan bahwa adanya peningkatan kompetisi dipengaruhi oleh peningkatan penggunaan sistem kontrol akuntansi. Hubungan ini kuat dalam kompetisi produk moderat dalam kompetisi *marketing* dan rendah dalam kompetisi harga. Penelitian ini menguji hubungan antara sistem kontrol formal (akuntansi) dan lingkungan eksternal perusahaan, temuan penelitian tersebut mengungkapkan bahwa desain sistem kontrol akuntansi sensitif terhadap cara perusahaan berkompetisi. Penelitian Kandwalla (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.

Sim dan Teoh (1999) menjelaskan bahwa penelitian Miller dan Friesen (1982) menemukan sistem kontrol akuntansi efektif digunakan pada perusahaan *conservative* (atau dalam konsep Porter disebut *cost leadership*) dan tidak efektif digunakan pada perusahaan *enterpreneurial (differentiation)*. 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 out put (bagian sistem kontrol akuntansi) dan strategi *cost leadership* mampu meningkatkan kinerja organisasi.

Govindarajan dan Gupta (1985) dalam Smith (1997) menemukan hubungan positif antara pemberian bonus (salah satu aspek sistem kontrol akuntansi) dengan efektivitas penerapan strategi "*harvest*" (*cost leadership*) menghasilkan kinerja yang meningkat dan menyimpulkan bahwa strategi kompetitif sebagai variabel moderating (kontinjensi) terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan. Kinerja perusahaan dalam penelitian ini diukur menggunakan instrumen pengukuran kinerja perusahaan secara *overall* baik finansial maupun nonfinansial.

Temuan-temuan penelitian tersebut mendukung proposisi yang diajukan oleh Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* (dalam konsep Porter

disebut *differentiation*) cenderung kurang menggunakan sistem kontrol akuntansi (untuk menghasilkan kinerja) untuk melakukan inovasi sebaliknya perusahaan *defender (cost leadership)* menggunakan sistem kontrol akuntansi (untuk menghasilkan kinerja).

Penelitian empiris berikutnya yang menyelidiki pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan dilakukan Simons (1987) pada 76 perusahaan manufaktur. Dengan menggunakan konsep Miles dan Snow penelitian ini menemukan perusahaan *prospector* menghasilkan kinerja tinggi dengan menggunakan sistem kontrol akuntansi meliputi keketatan tujuan anggaran, peramalan data dan memonitor output tetapi tidak pada kontrol kos . Selain itu perusahaan *prospector* menggunakan pelaporan berkala dan sistem kontrol yang dapat disesuaikan.

Pada perusahaan *defender*, kinerja yang tinggi berkorelasi negatif dengan keketatan tujuan anggaran dan *monitoring* output. Selain itu secara umum sistem kontrol akuntansi pada perusahaan *defender* berkorelasi negatif dengan kinerja perusahaan kecuali pada sistem pemberian bonus berdasarkan formulasi. Temuan penelitian tersebut menunjukkan bahwa perusahaan *prospector (differentiation)* menekankan pada penggunaan sistem kontrol akuntansi (intensif) dibandingkan perusahaan *defender (cost leadership)*.

Pada kenyataannya terjadi kontradiksi hasil penelitian antara penelitian Govindarajan (1988); Govindarajan dan Gupta (1985) serta Govindarajan dan Fisher (1990) yang mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) dengan hasil penelitian yang dilakukan Simons (1987). Kontradiksi ini menyebabkan tidak

jelasanya pengaruh strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi meningkatkan kinerja perusahaan.

TABEL 1

Rangkuman Penelitian Terdahulu Mengenai Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi Dengan Kinerja Perusahaan

PENILITI	VARIABEL KONTINJENSI	ALAT STATISTIK	HASIL PENELITIAN
Simons (1987)	Dinamika lingkungan (<i>environmental dynamism</i>) yang dirasakan top manajer	Analisis regresi logit	Dinamika lingkungan yang dipersepsikan oleh top manajer berpengaruh positif terhadap penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan
Mak (1989)	Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (<i>perceived environmental uncertainty</i>) top manajer	Analisis residual	Menemukan bahwa kesesuaian antara sistem kontrol akuntansi (meliputi standar kos, analisis varian untuk kontrol kos, dan teknik riset operasional untuk kontrol inventori) dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan perusahaan
Sim dan Teoh (1999)	Dinamika lingkungan (<i>environmental dynamism</i>) yang dirasakan oleh top manajer	Analisis diskriminan	Penggunaan sistem kontrol akuntansi (hanya perubahan sistem kontrol) dipengaruhi oleh ketidakpastian (dinamika) lingkungan yang dipersepsikan oleh CEO

Sumber : review penelitian, 2002

TABEL 2

Rangkuman Penelitian Terdahulu Mengenai Pengaruh Strategi Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi Dengan Kinerja Perusahaan

PENELITI	VARIABEL KONTINJENSI	ALAT STATISTIK	HASIL PENELITIAN
Govindarajan dan Gupta (1985)	Strategi kompetitif (<i>build, hold, harvest</i> dan <i>divest</i>)	Analisis regresi multiplikatif	Menemukan hubungan positif antara pemberian bonus (salah satu aspek sistem kontrol akuntansi) dengan efektivitas penerapan strategi " <i>harvest</i> " (kinerja yang meningkat). Strategi <i>harvest</i> dalam konsep Porter disebut <i>cost leadership</i> .
Simons (1987)	Strategi kompetitif (<i>prospector</i> dan <i>defender</i>)	Analisis regresi logit	Menemukan bahwa perusahaan <i>prospector</i> (<i>differentiation</i>) menekankan pada penggunaan sistem kontrol akuntansi (lebih intensif) dibandingkan perusahaan <i>defender</i> (<i>cost leadership</i>).
Govindarajan (1988)	Strategi kompetitif (<i>differentiation</i> dan <i>cost leadership</i>)	Analisis regresi multiplikatif	Perusahaan dengan strategi <i>cost leadership</i> berkinerja tinggi jika penghargaan diberikan berdasarkan pencapaian target anggaran.
Govindarajan dan Fisher (1990)	Strategi kompetitif (<i>differentiation</i> dan <i>cost leadership</i>)	Analisis regresi multiplikatif	Menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan sistem kontrol output (bagian sistem kontrol akuntansi) dan strategi <i>cost leadership</i> mampu meningkatkan kinerja organisasi.

Sumber : review penelitian, 2002

2.3. Kerangka Pemikiran Teoritis

Gambar 1 menjelaskan kerangka pemikiran teoritis yang menggambarkan pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Mak (1989) menyimpulkan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan oleh top manajemen berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Top manajemen yang merasa perusahaan berada dalam ketidakpastian lingkungan yang rendah (stabil) akan menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Mak (1989) juga menyimpulkan bahwa sistem kontrol akuntansi hanya digunakan untuk tugas-tugas yang telah terprogram (ketidakpastian lingkungan yang rendah).

Govindarajan (1988) dalam Smith (1997) menemukan bahwa sistem pemberian bonus berdasarkan pencapaian target anggaran (salah satu sistem kontrol akuntansi) efektif meningkatkan kinerja perusahaan yang menerapkan strategi *cost leadership*. Govindarajan dan Gupta (1985) dalam Smith (1997) menemukan juga bahwa perusahaan-perusahaan dengan strategi *harvest (cost leadership)* menghasilkan kinerja yang tinggi jika menggunakan sistem pemberian bonus (salah satu sistem kontrol akuntansi). Porter (1980) dalam Smith (1997) menyatakan bahwa perusahaan yang menerapkan strategi *cost leadership* sangat sesuai dengan organisasi yang sangat terstruktur dengan tingkat spesialisasi yang tinggi, formalisasi pekerjaan, dan prosedur operasional terstandar.

Gambar 1
Kerangka Pemikiran Teoritis
Pengaruh Ketidak pastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi
Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja
Perusahaan



Sumber : Mak (1989); Govindarajan (1988); Govindarajan dan Gupta (1985)

2.4. Perumusan Hipotesis

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Untuk menghasilkan kesimpulan yang bebas multikolinieritas maka logika pengujian menggunakan logika analisis residual dengan memperhatikan korelasi negatif antara kinerja dengan nilai residual variabel kontinjen dan variabel sistem untuk membuktikan pengaruh positif variabel kontinjen terhadap hubungan variabel sistem dengan kinerja.

Penelitian Mak (1989) menghipotesiskan bahwa deviasi (residual) sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan berhubungan (korelasi) negatif terhadap kinerja perusahaan. Hal tersebut menunjukkan dugaan bahwa ada pengaruh positif ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap

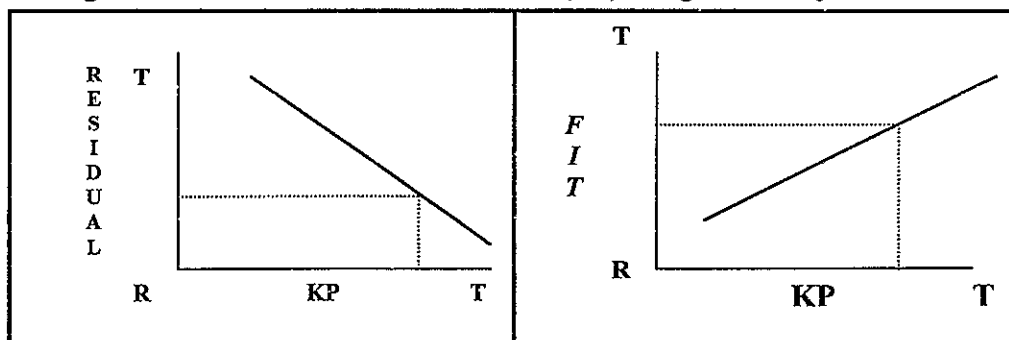
hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan sebagaimana yang dihipotesiskan oleh Sim dan Teoh (1999).

Penelitian Govindarajan dan Gupta (1985) dalam Smith (1997) menguji hipotesis yang menyatakan bahwa strategi kompetitif berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Dalam logika analisis residual maka dapat diartikan bahwa adanya hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif.

Gambar 2 menjelaskan hubungan nilai residual dengan kinerja perusahaan, jika nilai residual semakin rendah (R) maka kinerja perusahaan (KP) akan semakin meningkat (T). Peningkatan kinerja perusahaan sebagaimana dijelaskan oleh teori kontinjensi merupakan konsekwensi *fit* (kesesuaian) sistem kontrol dengan variabel kontinjensi (Otley,1980; Fisher,1998). Kesesuaian (*fit*) yang semakin tinggi menunjukkan ketidakesesuaian yang rendah. Adanya kesesuaian (*fit*) antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi menunjukkan bahwa variabel kontinjensi berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol dengan kinerja perusahaan.

GAMBAR 2

Hubungan Nilai Residual dan Kesesuaian (*Fit*) dengan Kinerja Perusahaan



Sumber : Drazin Van de Ven (1987)

Oleh karena itu secara spesifik hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

H1 : Kinerja perusahaan akan berhubungan negatif dengan residual sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan.

H2 : Kinerja perusahaan akan berhubungan negatif dengan residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan.

Penelitian ini tidak menguji pengaruh langsung sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan sebab atas dasar teori kontinjensi yang memproposisikan bahwa setiap peningkatan kinerja perusahaan diakibatkan oleh kesesuaian antara sistem kontrol akuntansi dengan variabel kontinjensi. Sistem kontrol akuntansi tidak akan mampu meningkatkan kinerja perusahaan tanpa dukungan variabel-variabel kontinjensi. Kesimpulan hasil pengujian pengaruh langsung sistem kontrol akuntansi terhadap kinerja perusahaan akan bias karena sebenarnya ada pengaruh variabel kontinjensi yang tidak diukur. Oleh karena itu menguji pengaruh langsung sistem kontrol akuntansi terhadap kinerja perusahaan tidak akan memberikan hasil yang berarti.

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

Jenis data yang digunakan dalam penelitian ini adalah data primer bersumber dari jawaban responden atas beberapa item pertanyaan tentang penggunaan sistem kontrol akuntansi, kinerja perusahaan, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, dan strategi kompetitif.

Responden penelitian ini adalah top manajer (presiden direktur atau direktur utama) pada perusahaan yang menjadi sampel penelitian. Dengan menggunakan top manajer sebagai responden yang menjawab kuesioner, diharapkan data yang diperoleh dapat lengkap dan menyeluruh karena top manajer memiliki informasi lengkap dan menyeluruh tentang kebijakan dan operasional perusahaan.

3.2. Populasi dan Teknik Penentuan Sampel

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan yang bergerak dalam industri farmasi di Indonesia. Pemilihan satu 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.

Industri farmasi merupakan salah satu industri yang berada dalam lingkungan ketidak pastian yang tinggi sebab industri ini sensitif terhadap peraturan pemerintah (undang-undang pengawasan obat dan makanan), perkembangan teknologi farmasi, gugatan konsumen, dan pengawasan intitusi publik (YLKI, IDI, dan lain-lain). Lingkungan yang tidak pasti tersebut mendorong perusahaan untuk menggunakan strategi kompetitif secara berhati – hati agar perusahaan dapat tetap beroperasi. mencapai kinerja yang diharapkan (Boenjamin Setiawan,2001; Sampurno,2001; Kompas,2001).

Unit analisis yang digunakan adalah individual (presiden direktur / direktur utama) sedangkan rerangka sampel berdasarkan *Standard Trade and Industry Directory* tahun 2000 diterbitkan oleh PT. Kompass Indonesia dan teridentifikasi sebanyak 186 perusahaan farmasi yang beropersi di Indonesia. 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 %

Jumlah populasi penelitian sebesar 186 top manajer pada perusahaan farmasi yang beroperasi di Indonesia (berdasarkan *Standard Trade and Industry Directory* tahun

2000) dan setelah dihitung maka jumlah sampel yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah sebesar 65 top manajer.

3.3. Metode Pengumpulan Data

Metode pengumpulan data (sampel) yaitu *multiphase (multistaged) sampling* dengan melakukan beberapa usaha untuk meningkatkan *response rate* (Cooper dan Emory, 1999). Tahap pertama, kuesioner didistribusikan kepada 30 perusahaan untuk digunakan *pilot study* agar mendapatkan instrumen penelitian yang valid. Tahap kedua, 156 kuesioner didistribusikan melalui jasa pos. Tahap ketiga, melakukan *follow up* terhadap kuesioner yang telah dikirimkan (konfirmasi via telepon dan mengambil langsung jawaban responden).

Tahap-tahap ini dilakukan untuk meningkatkan validitas *response rate* mengingat *response rate* untuk penelitian di Indonesia dengan *mail survey* biasanya hanya 10 % (Nur Indriatoro, 1993) sedangkan jumlah sampel yang harus dipenuhi adalah sebesar 65 perusahaan farmasi.

3.4 Definisi Operasional Variabel

3.4.1. Sistem Kontrol Akuntansi (SKA)

Sistem kontrol akuntansi adalah sistem kontrol formal yang digunakan perusahaan untuk melakukan aktivitas dalam rangka pencapaian kinerja perusahaan. Variabel ini diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Simons (1987) dengan 33 item pertanyaan. Penggunaan instrumen ini diharapkan dapat menggali informasi rinci tentang penggunaan sistem kontrol akuntansi karena instrumen ini berisi dimensi sistem kontrol akuntansi yang komperhensif dan kompleks. Validitas instrumen ini dibuktikan dalam penelitian

Simons (1987) dengan *factor loading* masing – masing item pertanyaan dominan diatas 0,50. Responden diminta mengukur penggunaan 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan. Jawaban yang mendekati 1 menunjukkan responden menilai perusahaan kurang menggunakan secara intensif sistem kontrol akuntansi sedangkan jika jawaban responden mendekati 7 maka responden menilai perusahaan menggunakan sistem kontrol akuntansi lebih intensif. Beberapa kalimat instrumen ini diubah agar sesuai dengan pemahaman responden Indonesiadi bawah bimbingan panelis ahli.

3.4.2. Strategi Kompetitif (STRAT)

Strategi kompetitif adalah strategi bisnis yang digunakan perusahaan untuk bersaing dalam industrinya. Variabel ini diukur dengan instrumen yang dikembangkan Govindarajan dan Fisher (1990) berdasarkan konsep tipologi strategi kompetitif Porter (*Cost leadership - Differentiation*). Salah satu keunggulan instrumen ini dibandingkan dengan instrumen strategi kompetitif lainnya adalah tersedianya instrumen untuk uji validitas konstruk, sehingga dapat menghasilkan data yang valid pengukurannya. Instrumen terdiri pilihan dua tipe strategi kompetitif (*Cost Leadership (A) atau Differentiation (B)*) yang diterapkan perusahaan. Instrumen uji validitas konstruk tersebut menanyakan kepada responden dengan skala 7 poin mengenai posisi perusahaan dibandingkan dengan perusahaan pesaing dipandang dari 6 aspek dengan yaitu : harga jual produk, persentase hasil penjualan yang digunakan untuk kegiatan *research and development*, kualitas produk, *brand image*, dan fitur-fitur yang disediakan produk

(atas usul panelis ahli satu pertanyaan mengenai kemampuan inovasi perusahaan diikuti sertakan dalam instrumen ini).

Responden harus memilih satu diantara dua tipe tersebut. Responden yang memilih strategi strategi *cost leadership* (A) diberi skor -1 dan yang memilih *differentiation* (B) diberi skor +1. Skor tersebut akan dikorelasi dengan jawaban responden atas instrumen uji validitas. Govindarajan dan Fisher (1990) mendemonstrasikan instrumen ini dan hasilnya instrumen valid digunakan mengukur konstruk strategi kompetitif dengan adanya korelasi positif signifikan antara skor pilihan strategi kompetitif dengan skor instrumen uji validitas.

3.4.3. Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD)

Ketidak pastian lingkungan yang dirasakan adalah persepsi manajer tentang lingkungan yang dihadapi dan mempengaruhi perusahaan tempat ia bekerja. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel ketidak pastian lingkungan yang dirasakan (*perceived environmental uncertainty*) diadopsi dari Khandawalla (1977) dan Gordon dan Narayanan (1984). Instrumen ini terdiri dari 10 item pertanyaan dengan skala interval 7 yang berhubungan dengan kompetisi dalam input yang digunakan dan out put yang dihasilkan perusahaan, perekonomian, teknologi, hukum dan lingkungan politik. Skor jawaban minimum mendekati 1 menunjukkan bahwa top manajer merasa perusahaan berada dalam lingkungan dengan ketidakpastian yang rendah atau cenderung stabil, sebaliknya skor jawaban maksimum mendekati 7 menunjukkan bahwa top manajer merasa perusahaan berada dalam lingkungan dengan ketidakpastian yang tinggi. Mak (1989) menggunakan instrumen ini dan melaporkan bahwa instrumen reliabel dengan

Conbach Alpha 0,7662. Beberapa kalimat dalam instrumen ini diubah dengan bimbingan panelis ahli agar sesuai dengan konteks responden di daerah penelitian.

3.4.4. Kinerja Perusahaan (KP)

Kinerja perusahaan adalah kinerja perusahaan secara keseluruhan (*overall*) sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang objektif. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja perusahaan diadopsi dari Govindarajan dan Fisher (1990) yang terdiri dari 10 dimensi kinerja yaitu : *return on investment* (ROI), laba (*profit*), arus kas (*cash flow*), kontrol kos (*cost control*), pengembangan produk baru, volume penjualan, porsi pasar (*market share*), pengembangan pasar, pengembangan sumber daya manusia, dan urusan-urusan politik dan kemasyarakatan.

Instrumen menggunakan skala interval 7 poin, dengan skor 1 menunjukkan dibawah standar dan skor 7 menunjukkan diatas standar (kata "rata-rata" diganti dengan kata "standar" agar membantu responden memahami pertanyaan). Keunggulan instrumen ini adalah dapat mengukur kinerja perusahaan lebih objektif karena bersifat menyeluruh (Govindarajan dan Fisher,1990 ; Smith,1997).

3.5. Teknik Analisis

3.5.1 Statistik Deskriptif

Gambaran umum mengenai responden dijelaskan dengan tabel distribusi frekwensi yang menunjukkan pendidikan responden, lamanya bekerja di perusahaan, dan umur perusahaan. Sedangkan untuk memberikan deskripsi tentang karakter variabel penelitian (sistem kontrol akuntansi, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, strategi kompetitif, dan kinerja perusahaan) digunakan tabel distribusi

frekuensi yang menunjukkan angka modus, kisaran skor dan standar deviasi. Penggunaan modus ditujukan untuk mengetahui lebih akurat ukuran tendensi pusat masing-masing data variabel penelitian sehingga dapat diketahui kecenderungan dominasi jawaban responden.

3.5.2. Uji Kualitas Data

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

- (1) Uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *Cronbach Alpha*. Pengujian ini menentukan konsistensi jawaban responden atas suatu instrumen penelitian. Hair et. al (1996) mensyaratkan suatu instrumen yang reliabel jika memiliki koefisien *Cronbach Alpha* diatas 0,70.
- (2) Uji validitas instrumen terdiri dari :
 - a. Uji validitas *content (face validity)* atau disebut juga uji validitas preventif, yaitu konfirmasi tentang validitas instrumen penelitian kepada beberapa panelis ahli agar mendapatkan instrumen yang benar-benar dapat mengukur variabel-variabel yang akan diuji (Sekaran 2001). Hasil konfirmasi menjelaskan bahwa secara umum instrumen penelitian ini valid untuk digunakan mengukur variabel-variabel yang akan diuji, namun perlu dilakukan penyesuaian

kalimat-kalimat pertanyaan agar mudah dipahami responden di daerah penelitian. Instrumen yang telah diuji validitas preventif tersebut kemudian digunakan dalam *pilot study* untuk mendapatkan instrumen yang valid.

- b. Uji validitas konstruk menggunakan analisis faktor dengan *Varimax Rotation* (Imam Ghazali, 2000). Pengujian ini menentukan kualitas instrumen sistem kontrol akuntansi dengan melihat nilai *loading factor* masing-masing item instrumen. Suatu instrumen penelitian yang valid disyaratkan memiliki *loading factor* lebih besar dari 0,50 (Hair et al, 1996).
- c. Uji *Pearson correlation* antara skor masing-masing item pertanyaan dengan total skor pertanyaan. Pengujian ini digunakan untuk melihat validitas konstruk data variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan kinerja perusahaan.
- d. Uji *Pearson correlation* digunakan untuk menguji validitas konstruk data variabel strategi kompetitif dengan mengkorelasikan data yang dihasilkan instrumen I dengan data yang dihasilkan instrumen II. Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan dengan instrumen tersebut valid sebagaimana telah didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

3.5.3. Uji Asumsi Klasik

Sebelum pengujian hipotesis terlebih dahulu data diuji kondisi *multicollinearity* dengan menganalisis nilai *VIF*, *autocorrelation* dengan

memperhatikan nilai *Durbin Watson (dw)*, dan heterokedastisitas dengan memperhatikan signifikansi variabel-variabel penelitian yang diuji dengan uji *Gletsjer*. Jika empat asumsi klasik tersebut menjadi karakteristik data maka di-*tratement* sehingga data yang digunakan dalam pengujian hipotesis bendistribusi normal dan bebas asumsi klasik (Gujarati,1995; Hair, 1995). Karakteristik data seperti itu akan menghasilkan kesimpulan penelitian yang tepat dan objektif.

3.4.4. Uji Hipotesis

Untuk menguji hipotesis penelitian ini digunakan analisis residual (*residual analisys*). Pendekatan ini dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979); Drazin dan Van de ven (1985), Duncan dan Moores (1989) untuk mengantisipasi masalah asumsi klasik *multicollinearity* sehingga kesimpulan penelitian dapat dihasilkan dengan tepat (tidak bias). Pendekatan ini mengasumsikan bahwa ada banyak kemungkinan kombinasi yang menunjukkan kesesuaian terbaik antara sistem akuntansi manajemen dan variabel-variabel kontekstual. Kesesuaian terbaik dari sistem akuntansi manajemen dalam hal ini sistem kontrol akuntansi dan masing-masing variabel kontekstual (kontinjensi) diperoleh dengan menghitung nilai residual (Bambang Riyanto L.S,2001).

Secara umum ada dua langkah dalam analisis residual. Pertama, menentukan nilai residual absolut dengan menggunakan model regresi kontinjensi (gambar 3) atau persamaan residual (gambar 4). Nilai residual menunjukkan ketidaksesuaian *lack of fit* antara variabel sistem dan variabel kontinjensi. Kedua, menguji hipotesis penelitian dengan memperhatikan korelasi signifikan negatif antara nilai absolut residual dengan kinerja. Nilai korelasi negatif dan signifikan

menunjukkan dukungan terhadap hipotesis penelitian (Duncan dan Moores, 1989).

Tingkat signifikansi ditentukan dalam penelitian ini 5 %.

Untuk memudahkan dan akurat, nilai residual secara absolut dapat dihitung dengan program pengolah statistik SPSS versi 10.0 dan selanjutnya nilai residual dapat dikorelasikan dengan kinerja perusahaan untuk menguji hipotesis penelitian ini.

Gambar 3
Model Regresi Kontinjensi

$SKAj = b_0 + b_1 X_i + e$	
Dimana :	
X_i	= Variabel Kontinjensi i : * Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD) * Strategi Kompetitif (Strat)
b_0	= Intersep
b_1	= Koefisien regresi
$SKAj$	= Sistem Kontrol Akuntansi (SKA) : SKA 1 s/d 10
e	= Residual

Sumber : Duncan dan Moores (1989)

Gambar 4
Model Persamaan Nilai Residual

$ RES_{ij} = SKAj - b_0 - (b_1 * X_i)$	
dimana :	
$ RES_{ij} $	= Nilai absolut residual variabel kontinjensi i dan sistem kontrol akuntansi j
X_i	= Variabel kontinjensi i : * Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD) * Strategi Kompetitif (Strat)
$SKAj$	= Sistem Kontrol Akuntansi (SKA) : SKA 1 s/d SKA 10
b_0	= Intersep
b_1	= Koefisien regresi

Sumber : Duncan dan Moores (1989)

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, pengujian kualitas data, pengujian asumsi klasik, dan terakhir pembahasan hasil uji hipotesis.

4.1. Statistik Deskriptif

Setelah melakukan *pilot study* (lampiran B) untuk menghasilkan item pertanyaan yang valid maka kuesioner yang berisi 48 item pertanyaan valid tersebut didistribusikan dengan jasa pos kepada 156 perusahaan farmasi yang beroperasi di Indonesia mulai tanggal 1 February 2002 dengan batas pengembalian tanggal 28 Februari 2002. Untuk 23 perusahaan jawaban diambil langsung dan sisanya melalui jasa pos.

Kuesioner yang kembali menggunakan jasa pos sebelum tanggal batas pengembalian sebanyak 11 eksemplar dan sesudah batas pengembalian sebanyak 3 eksemplar. Sampai 10 Maret 2002 jumlah responden yang mengembalikan kuesioner adalah sebanyak 37 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.

Dari proses distribusi kuesioner maka yang layak menjadi data penelitian ini jika ditambah dengan kuesioner yang dikembalikan pada saat *pilot study*

berjumlah 67. Jika dibandingkan dengan sampel yang disyarat untuk menguji hipotesis penelitian ini, yaitu 65 responden berdasarkan rumus Rao (1996) maka data yang telah terkumpul tersebut layak untuk diolah pada proses selanjutnya. Rincian penjelasan distribusi dan pengembalian kuesioner penelitian ini dijelaskan pada Tabel 3.

TABEL 3
RINCIAN DISTRIBUSI DAN PENGEMBALIAN KUESIONER

Kuesioner yang didistribusikan		186
Kuesioner yang kembali (<i>pilot study</i>)	30	
Kuesioner yang kembali (<i>follow up</i>)	23	
Kuesioner yang kembali (jasa pos) pra 28/2/2002	11	
Kuesioner yang kembali (jasa pos) pasca 28/2/2002	<u>3</u> ±	
Kuesioner layak diolah		67-
Kuesioner tidak kembali		<u>119</u>
<i>Response rate</i>	36,02 %	

Sumber: hasil penelitian, 2002

Tabel 4 menjelaskan bahwa dari jawaban responden terungkap bahwa responden telah bekerja di perusahaannya masing-masing antara 7 s/d 21 tahun dan tingkat pendidikan mereka berkisar S1 dan S2 sedangkan perusahaan telah beroperasi diatas 5 tahun.

TABEL 4
DEMOGRAFI RESPONDEN

DEMOGRAFI	MODUS	STANDAR DEVIASI	MINIMUM	MAKSIMUM
LAMA BEKERJA	12	3,0328	7	21
PENDIDIKAN	1 *	0,4096	1	2**
UMUR PERUSAHAAN	3 ***	0,0000	3	3

* S1 ** S2 *** diatas 5 tahun

Sumber : lampiran C, 2002

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian digunakan tabel distribusi frekwensi absolut yang menunjukkan nilai modus, standar deviasi, dan kisaran aktual sebagaimana dijelaskan pada Tabel 5. Penggunaan distribusi frekwensi tak lain untuk memudahkan identifikasi strategi kompetitif yang diterapkan oleh perusahaan tempat responden bekerja. Berdasarkan Tabel 5 tersebut diketahui skor jawaban responden atas variabel strategi kompetitif berkisar sebagaimana kisaran teoritis dengan standar deviasi 1,002 dan nilai modus 1. Nilai modus 1 menunjukkan bahwa responden lebih banyak menggunakan strategi *differentiation*. Sedangkan kisaran skor jawaban responden untuk variabel sistem kontrol akuntansi antara 150 sampai dengan 190 dengan standar deviasi 7,1803 dan nilai modus 182. Nilai modus variabel sistem kontrol akuntansi tersebut menunjukkan responden cenderung menjawab secara moderat saja.

Untuk variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan skor jawaban responden berkisar antara 19 sampai dengan 35 dengan standar deviasi 2,928 dan nilai modus 32. Nilai modus yang mendekati skor maksimum kisaran teoritis ini menunjukkan bahwa responden merasakan perusahaan tempat ia bekerja cenderung menghadapi ketidak pastian lingkungan yang tinggi.

Untuk variabel kinerja perusahaan skor jawaban responden berkisar antara 25 sampai dengan 35 dengan standar deviasi 3,167 dan nilai modus 35. Nilai modus yang mendekati skor maksimum kisaran teoritis tersebut menunjukkan kecenderungan responden menganggap perusahaannya memiliki kinerja diatas standar.

TABEL 5
STATISTIK DESKRIPTIF

VARIABEL	MODUS	STANDAR DEVIASI	KISARAN TEORITIS	KISARAN AKTUAL
SISTEM KONTROL AKUNTANSI	182	7,180	31 - 217	155 - 190
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN	32	2,928	5 - 35	19 - 35
STRATEGI KOMPETITIF	1	1,002	-1 - 1	-1 - 1
KINERJA PERUSAHAAN	35	3,167	5 - 35	25 - 35

Sumber : lampiran C, 2002

4.4. Uji Kualitas Data

Hair et al (1998) menjelaskan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dianalisis menggunakan pengujian reliabilitas dan validitas. Berdasarkan Tabel 6 diketahui bahwa nilai *Cronbach Alpha* masing – masing instrumen yang digunakan dalam penelitian ini diatas 0,70 yang mengisyaratkan bahwa data yang dikumpulkan menggunakan instrumen-instrumen tersebut reliabel.

TABEL 6
HASIL UJI RELIABILITAS VARIABEL PENELITIAN

NO.	VARIABEL	CRONBACH ALPHA
1	SISTEM KONTROL AKUNTANSI	0,7378
2	KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN	0,7564
3	STRATEGI KOMPETITIF	0,9291
4	KINERJA PERUSAHAAN	0,8786
5.	TOTAL RELIABILITAS	0,8109

Sumber : lampiran D, 2002

Pada Tabel 7 dijelaskan mengenai validitas instrumen sistem kontrol akuntansi. Untuk instrumen sistem kontrol akuntansi dari 31 item pertanyaan maka hanya 5 item pertanyaan yang valid (no. 11, 17, 22, 23, dan 31) yang mampu menjelaskan dimensi sistem kontrol akuntansi dan item-item pertanyaan

tersebut hanya mampu menjelaskan 3 dimensi sistem kontrol akuntansi dari 10 dimensi yang telah diidentifikasi oleh Simon (1987). Tiga dimensi tersebut yaitu : sasaran anggaran yang ketat (SKA1) dijelaskan oleh pertanyaan no. 22,23,31, monitoring hasil (SKA 3) dijelaskan oleh pertanyaan no.11, dan kontrol kos (SKA 4) dijelaskan oleh pertanyaan no. 17.

Sedangkan untuk instrumen ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan kinerja perusahaan dijelaskan dalam Tabel 8 dan terbukti bahwa semua item pertanyaan valid. Begitu juga pada Tabel 9 dijelaskan bahwa semua item pertanyaan instrumen strategi kompetitif terbukti valid.

TABEL 7

VALIDITAS INSTRUMEN SISTEM KONTROL AKUNTANSI

VARIABEL	ITEM	LOADING FACTOR	STATUS	DIMENSI
SISTEM KONTROL AKUNTANSI	X1	0,597	VALID	4
	X2	0,796	VALID	8
	X3	0,821	VALID	1
	X4	0,821	VALID	1
	X5	0,928	VALID	1
	X6	0,952	VALID	2
	X7	0,821	VALID	7
	X8	0,952	VALID	2
	X9	0,964	VALID	1
	X10	0,468	TIDAK VALID	3
	X11	0,769	VALID	3
	X12	0,447	TIDAK VALID	4
	X13	0,911	VALID	6
	X14	0,946	VALID	5
	X15	0,713	VALID	3
	X16	0,800	VALID	3
	X17	0,918	VALID	4

	X18	0,523	VALID	1
	X19	0,796	VALID	8
	X20	0,963	VALID	1
	X21	0,945	VALID	1
	X22	0,963	VALID	1
	X23	0,903	VALID	7
	X24	0,777	VALID	3
	X25	0,827	VALID	1
	X26	0,728	VALID	1
	X27	0,796	VALID	1
	X28	0,927	VALID	2
	X29	0,548	VALID	1
	X30	0,964	VALID	1
	X31	0,305	TIDAK VALID	2

Sumber : lampiran E,2002

TABEL 8
VALIDITAS INSTRUMEN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG
DIPERSEPSIKAN (KLD) DAN KINERJA PERUSAHAAN (KP)

	KLD	SIGNIFIKAN
KLD	1,000	
X53	0,656	0,000
X54	0,798	0,000
X55	0,776	0,000
X57	0,709	0,000
X58	0,667	0,000
	KP	SIGNIFIKAN
KP	1,000	
X40	0,809	0,000
X41	0,896	0,000
X42	0,855	0,000
X43	0,782	0,000
X44	0,764	0,000

Sumber : lampiran E, 2002

TABEL 9
VALIDITAS INSTRUMEN STRATEGI KOMPETITIF

ITEM	KOEFISIEN KORELASI	STATUS
X34	0,875	VALID
X35	0,964	VALID
X36	0,520	VALID
X37	0,900	VALID
X38	0,950	VALID
X39	0,995	VALID

Sumber : lampiran E, 2002

4.5. Uji Asumsi Klasik

4.5.1. Multikolinearitas

Pada Tabel 10 dapat dijelaskan bahwa data penelitian ini tidak bebas multikolinearitas terbukti dengan koefisien korelasi mendekati 1,000 bahkan sama dengan 1,000 dan nilai *variance inflation factor (VIF)* diatas 10 (Hair et al, 1998; Imam Ghozali,2001). Kondisi data seperti ini menguatkan justifikasi penggunaan analisis *residual* sebagaimana yang direkomendasikan oleh Bambang Riyanto L.S (1999; 2000) dan Dewar dan Werbel (1979).

TABEL 10
HASIL UJI MULTIKOLINEARITAS

	SKA1	KLD	STRAT	SKA1KLD	SKA1STRA	VIF
SKA1	1,000					148,309
KLD	-0,215	1,000				1802,600
STRAT	-0,114	0,124	1,000			1483,707
SKA1KLD	0,072	0,958	0,093	1,000		1728,116
SKA1STRA	0,107	0,123	1,000	0,094	1,000	1481,829
	SKA3	KLD	STRAT	SKA3KLD	SKA3STRA	VIF
SKA3	1,000					122,404
KLD	0,089	1,000				22,450
STRAT	0,083	0,124	1,000			25,512
SKA3KLD	0,923	0,449	0,132	1,000		152,586
SKA3STRA	0,076	0,140	0,140	0,980	1,000	25,616
	SKA4	KLD	STRAT	SKA4KLD	SKA4STRA	VIF
SKA4	1,000					144,355
KLD	0,005	1,000				36,561
STRAT	0,091	0,124	1,000			32,665
SKA4KLD	0,892	0,451	0,145	1,000		180,446
SKA4STRA	0,065	0,137	0,983	0,130	1,000	32,998

Sumber : lampiran F, 2002

4.5.2. Autokorelasi

Pada Tabel 11 dijelaskan bahwa data penelitian ini bebas dari autokorelasi terbukti dengan nilai DW tidak berada antara batas $d_l - d_u$ pada tingkat signifikan 5 %, jumlah sampel 65 – 70, dan jumlah variabel bebas 5 (Gujarati,1997). diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas $d_l = 1,36 - 1,39$ dan $d_u = 1,69 - 1,70$.

TABEL 11
HASIL UJI AUTOKORELASI

MODEL PENGUJIAN	NILAI D-W
$KP = b_0 + b_1SKA1 + b_2kld + b_3strat + b_4SKA1kld + b_5SKA1strat + e$	1,869
$KP = b_0 + b_1SKA3 + b_2kld + b_3strat + b_4SKA3kld + b_5SKA3strat + e$	1,860
$KP = b_0 + b_1SKA4 + b_2kld + b_3strat + b_4SKA4kld + b_5SKA4strat + e$	1,891

$k' = 5; n = 67; dl = 1,36 - 1,39; du = 1,69 - 1,70$

Sumber : lampiran F, 2002

4.5.3. Heterokedastisitas

Untuk mengetahui adanya kondisi heterokedastisitas pada data penelitian ini maka digunakan uji *Gletsjer*. Hasil uji *Gletsjer* yang dijelaskan dalam Tabel12 menunjukkan bahwa variabel penelitian ini bebas heterokedastisitas dibuktikan dengan tidak adanya variabel bebas yang signifikan pada tingkat 5 % (Imam Ghozali,2000).

TABEL 12
HASIL UJI HETEROKEDASTISITAS

MODEL PENGUJIAN	SKA1	SKA3	SKA4	KLD	STRAT	SKA1 KLD	SKA1 STRAT	SKA3 KLD	SKA3 STRAT	SKA4 KLD	SKA4 STRAT
1 *	0,930	-	-	0,904	0,511	0,895	0,489	-	-	-	-
2 **	-	0,425	-	0,574	0,470	-	-	0,469	0,363	-	-
3 ***	-	-	0,56	0,064	0,797	-	-	-	-	0,052	0,927

* $abs\ zre_1 = b_0 + b_1ska1 + b_2kld + b_3strat + b_3ska1kld + b_4ska1strat$

** $abs\ zre_2 = b_0 + b_1ska3 + b_2kld + b_3strat + b_3ska3kld + b_4ska3strat$

*** $abs\ zre_3 = b_0 + b_1ska4 + b_2kld + b_3strat + b_3ska4kld + b_4ska4strat$

Sumber : lampiran F, 2002

4.6. Hasil Uji Hipotesis

4.6.1. Hasil Uji Hipotesis 1

Hipotesis 1 menyatakan bahwa kinerja perusahaan berkorelasi negatif dengan *residual* sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan. Setelah dilakukan pengujian hipotesis menggunakan analisis *residual* yang dioprasionalkan melalui program pengolah statistik SPSS versi 10.0

dengan tingkat signifikansi 5 % maka diketahui bahwa hipotesis 1 ditolak terbukti dengan koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan *residual* sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (reskld) tidak signifikan ($p \geq 5\%$) Berikut ini tabel 13 akan merinci hasil uji hipotesis.

TABEL 13
KOEFISIEN KORELASI DAN SIGNIFIKANSI HASIL UJI
HIPOTESIS

RESIDUAL	KINERJA PERUSAHAAN	SIGNIFIKANSI
RESKLD1	0,115	0,353
RESKLD3	-0,012	0,923
RESKLD4	0,186	0,132
RESSTRA1	0,109	0,380
RESSTRA3	-0,014	0,910
RESSTRA4	0,193	0,118

Sumber : lampiran G, 2002

Hipotesis 1 mencerminkan logika analisis *residual* yang sebenarnya ingin membuktikan kesesuaian (*fit*) antara ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dengan sistem kontrol akuntansi. Korelasi negatif signifikan antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan menunjukkan bahwa residual (ketidakesesuaian) atau faktor lain berhubungan negatif dengan kinerja perusahaan. Artinya yang berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan adalah kesesuaian (*fit*) antara sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan. Sebagaimana ditegaskan Fisher (1998) bahwa kesesuaian antara variabel sistem kontrol dan variabel kontinjen dihipotesakan meningkatkan kinerja perusahaan.

Dari hasil pengujian terbukti bahwa hipotesis 1 ditolak karena koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan menunjukkan signifikansi lebih besar dari signifikansi yang disyaratkan ($p \geq 0,05$) walaupun nilai residual antara sistem kontrol akuntansi dimensi monitoring hasil (reskl3) dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan berkorelasi negatif dengan kinerja perusahaan.

Temuan penelitian ini bertolak belakang dengan hasil-hasil penelitian Mak (1989) yang menyimpulkan bahwa kinerja perusahaan berhubungan negatif dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi (operasional) dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan. Hasil pengujian tersebut dapat diartikan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajemen tidak berkesesuaian dengan sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan.

Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data untuk variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan menunjukkan bahwa responden dalam hal ini top manajer dominan merasa bahwa perusahaan mereka berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Hal ini sesuai dengan kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi pada industri farmasi di Indonesia (Boenjamin Setiawan,2001; Sampurno,2001; Kompas,2001). Secara teoritis temuan ini mendukung pernyataan Koberg dan Ungson (1987); Gordon dan Narayanan (1984) bahwa perusahaan yang berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi cenderung lebih menggunakan sistem kontrol organik (non-akuntansi) untuk mencapai kinerja.

Perusahaan yang berada dalam lingkungan yang ketidakpastiannya tinggi cenderung akan mengurangi intensitas penggunaan sistem kontrol akuntansi dan lebih menggunakan sistem kontrol lainnya. Sistem kontrol akuntansi (operasional) cenderung hanya dapat mengatasi tugas-tugas yang sudah terprogram atau sudah pasti (*low uncertainty*) (Mak, 1989).

4.6.2. Hasil Uji Hipotesis 2

Hipotesis 2 menyatakan bahwa kinerja perusahaan berkorelasi negatif dengan *residual* sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif. Dari hasil uji hipotesis diketahui bahwa hipotesis 2 juga ditolak terbukti dengan koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif (*resstra*) tidak signifikan ($p \geq 0,05$) walaupun residual sistem kontrol akuntansi dimensi monitoring hasil dan strategi kompetitif (*resstra 3*) menunjukkan tanda negatif.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa strategi kompetitif tidak berkesesuaian dengan sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan. Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data variabel strategi kompetitif menunjukkan bahwa perusahaan sampel penelitian dominan menggunakan strategi *differentiation*.

Temuan penelitian ini bertolak belakang dengan hasil-hasil penelitian Govindarajan dan Gupta (1985), Govindarajan (1988), Govindarajan dan Fisher (1990) yang menemukan bahwa sistem kontrol akuntansi dapat meningkatkan kinerja perusahaan yang menerapkan strategi *harvest (cost leadership)*. Akan tetapi temuan ini mendukung proposisi yang diajukan oleh Miles dan Snow

(1978) bahwa perusahaan *prospector (differentiation)* kurang menggunakan sistem kontrol akuntansi. Artinya strategi *differentiation* tidak sesuai (*unfit*) dengan sistem kontrol akuntansi.

Perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation* memberikan perhatian terhadap penyediaan produk yang bernilai tinggi bagi konsumen meliputi kualitas atau keandalan produk, pelayan purna jual, ketersediaan produk, dan fleksibilitas produk sehingga ia membutuhkan sistem kontrol yang lebih *sophisticated* dan dapat menangani masalah-masalah yang lebih kompleks bukan hanya masalah finansial (Porter, 1980; 1985) dalam Smith (1997); Sim dan Teoh (1999).

Dari jawaban responden yang cenderung mempersepsikan perusahaan mereka berada dalam ketidakpastian yang tinggi dan dominan menerapkan strategi *differentiation* kemungkinan menunjukkan sebagaimana fenomena yang ditemukan dalam penelitian Simons (1987). Temuan penelitian Simons (1987) menunjukkan bahwa perusahaan *prospector (differentiation)* secara aktif menggunakan sistem kontrol akuntansi dimensi monitoring hasil untuk memonitor penyimpangan anggaran dengan mereview per bulan laporan operasional anggaran dan kontinyu memperbaharui target anggaran. Dent (1990) dalam Sim dan Teoh (1999) menjelaskan bahwa perusahaan *prospector (differentiation)* menggunakan sistem kontrol yang memonitoring hasil untuk mengantisipasi efek negatif atau resiko-resiko yang mungkin terjadi dari program inovasi, pengembangan produk, dan layanan purna jual (yang memungkinkan mengganggu keuangan perusahaan).

BAB V

KESIMPULAN, IMPLIKASI, DAN KETERBATASAN

5.1. KESIMPULAN

Adanya kontradiksi antara teori dengan temuan empiris mengenai efek pengukuran variabel ketidakpastian lingkungan dan kontradiksi antara temuan empiris efek variabel strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan merupakan motivasi dilakukannya penelitian ini. Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif tidak berpengaruh positif (berpengaruh negatif) terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Walaupun temuan ini menolak hipotesis penelitian namun karakteristik data dimana kecenderungan responden mengidentifikasi perusahaannya menggunakan strategi *differentiation* dan berada dalam lingkungan yang ketidakpastiannya tinggi maka hal ini menunjukkan dukungan terhadap teori yang dipaparkan Mak (1989); Miles dan Snow (1978); Porter (1980).

Mak (1989); Miles dan Snow (1978); Porter (1980) menyimpulkan bahwa perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation* dan berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan kurang intensif (tidak sesuai) menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk mengendalikan kinerja perusahaannya. Perusahaan-perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation* memfokuskan pada pengembangan produk untuk memenuhi selera konsumen,

pelayanan purna jual, dan perluasan pangsa pasar lebih mengutamakan kinerja non finansial sehingga membutuhkan sistem kontrol yang lebih adaptif dengan selera konsumen dan kompetisi di pasar produknya (Smith, 1997). Sistem kontrol akuntansi yang bersifat formal tidak cukup untuk meningkatkan kinerja perusahaan *differentiation* karena sistem kontrol akuntansi tersebut hanya untuk mengatasi masalah-masalah perusahaan yang telah terencana sedangkan lingkungan yang dihadapi tidak dapat diprediksi.

Temuan penelitian ini walaupun belum konkrit menunjukkan bukti pengaruh efektivitas ketidakpastian lingkungan yang diukur melalui persepsi top manajer terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinerja perusahaan namun dapat memberikan isyarat bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer sesuai dengan kondisi aktual.

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 ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dengan ukuran kondisi aktual dan ukuran persepsi manajer agar dapat benar-benar dibandingkan keandalan pengaruhnya terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi 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 strategi yang diterapkan 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 strategi yang diterapkan 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 sistem kontrol akuntansi yang dikembangkan Simons (1987) karena jumlah pertanyaan yang terlalu banyak sehingga mengakibatkan kesulitan dalam pengukuran validitas data dan responden akan merasa jenuh dengan jumlah pertanyaan terlalu banyak tersebut. Selain itu penggunaan analisis residual untuk menguji pengaruh variabel-variabel kontinjensi terhadap efektivitas organisasi perlu terus digunakan di masa yang akan datang agar ditemukan pemahaman tentang manfaat dan keterbatasan penggunaan analisis tersebut.

Penelitian akan datang yang menggunakan analisis residual hendaknya memperhatikan catatan yang diberikan Duncan and Moores (1989), yaitu sebagai berikut :

1. Pengembangan kerangka teori yang komperhensif.
2. Penggunaan instrumen yang benar-benar reliabel.
3. Kehati-hatian terhadap hubungan alami variabel penelitian.
4. Menghindari bias dari nilai residual dengan memperhatikan proporsi sampel dari populaisnya.

5.2.2. Implikasi Praktik

Implikasi praktik yang dapat disumbangkan penelitian ini yaitu perlunya top manajemen memperhatikan kesesuaian (*fit*) antara sistem kontrol dan strategi kompetitif yang diterapkan selain itu kondisi lingkungan yang dihadapi perusahaan menjadi faktor penting diperhatikan untuk mendesain sistem kontrol perusahaan terutama pada perusahaan yang berada dalam kondisi lingkungan yang sangat tidak pasti seperti industri farmasi, *food and beverage*, serta lingkungan yang ketat kompetisi dalam kualitas produk dan pelayanan seperti perusahaan-perusahaan yang mengekspor produknya ke pasar-pasar internasional yang liberal.

Kombinasi penggunaan sistem kontrol formal dan informal akan menghasilkan kinerja perusahaan yang meningkat karena dapat mengantisipasi ketidakpastian lingkungan dan akses dari menerapkan strategi kompetitif. Harahap (2001) menyatakan bahwa dalam perusahaan modern pendekatan sistem kontrol formal dan informal telah secara serentak digunakan.

Formal dan informal adalah komplementer, simbiosis dan dependen bukan independen, oleh karenanya dalam organisasi keduanya harus digabungkan dan digunakan secara seimbang sesuai dengan situasi dan kebutuhannya. Flippo (1961) dalam Harahap (2001) menegaskan bahwa kegiatan informal adalah *by product* dari kegiatan formal dan keduanya ada di setiap organisasi. Oleh karena itu setiap perusahaan yang menerapkan bentuk strategi kompetitif apapun dapat menggunakan sistem kontrol formal (sistem kontrol akuntansi) sekaligus sistem kontrol informal (seperti kontrol kultur dan kontrol sosial). Misalnya, perusahaan yang menerapkan sistem keketatan sasaran anggaran akan berhasil menerapkan sistem tersebut jika perusahaan menjadikan sistem tersebut sebagai budaya kerja

yang bermanfaat bagi karyawan di perusahaan dan hal seperti ini disebut juga kontrol kultur.

5.3. KETERBATASAN

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

Keterbatasan lainnya adalah masih kurang mencukupi sampel yang digunakan dalam penelitian ini. Penelitian di masa akan datang dapat saja mengabaikan *industrial efect* agar dapat menggunakan sampel penelitian yang heterogen jenis industrinya sehingga dapat mengumpulkan sampel lebih besar untuk menguji lebih akurat pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan, dimana hipotesis dapat menguji lebih spesifik pengaruh karakter variabel ketidakpastian lingkungan (tinggi – rendah) dan strategi kompetitif (*cost leadership – differentiation*).

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

- Abdul Hamid Habbe dan Jogiyanto Hartono.2000. *Studi terhadap Pengukuran Kinerja Akuntansi Perusahaan Prospektor dan Defender dan hubungannya dengan harga saham : Analisis dengan Pendekatan Life Cycle Theory*. Seminar Nasional Akuntansi 3 (Tidak dipublikasikan).
- Anthony, R.N. dan Govindarajan, Vijay.1998. *Mangement Control System*.9th ed. Irwin McGrawhill.
- Anthony, D. Dearden, J dan Bedford, N.M.(1991). *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi ke-5. Penerbit Erlangga.
- Bambang Riyanto L.S. 1999. " The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation". *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.2 No.2 Juli.
- _____. 2001, "Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accountibg Reseach : A Comparison". *Jurnal Riset Akuntansi , Manajemen Ekonomi* Vol. 1 Nomer 1 Febuari 2001,STIE YO, Yogyakarta
- Belkoui,Ahmed.1986. *Handbook of Management Control System* , New York. Quorum Books.
- Birnberg, Jacob. G. 1998."Some Reflections on the Evolution of Organizational Control". *Behavioral Research in Accounting*.Vol.10.pp. 27-46.
- Brownell, P .1981. "Participation in Budgetting, Locus of Control and Organizational Effectiveness". *The Accounting Review*. No.4.pp. 845-859.
- _____. dan Merchant, K.1990." The Budgetary And Performance Influences Of Product Standardization And Manufacturing Process Automation". *Journal of Accounting Research* 28. pp. 29-44.
- _____. dan Mercant, K.A.1990. "The Budgetary and Performance Influence of Product Standardization and Manufacturing Process Automation". *Journal of Accounting Research*. No. 28. pp. 388-396.
- Boenjamin Setiawan.2001. "Industri Farmasi Perlu Buat Strategi Global". *www.kalbe.co.id*. November.
- Caillouet,A dan Lapeyre,B. 1992." The Importance of An AccountingInformation Syatem in the Strategic Management Process".*SAM Advanced Management Journal*. pp.22-24.

- Chenhall, R.H dan Morris, D. 1986. "The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems". *The Accounting Review*. Vol. 1. XI, No.1 pp. 16 – 35.
- Cooper, D.R, dan Emory, C,W.1999. *Metode Penelitian Bisnis*. Edisi Kelima. Jilid 1. Penerbit Erlangga.
- Cunningham,G.M. 1992. " Management Control and Accounting System under a Competitive Strategy". *Accounting ,Auditing,& Accountability Journal*. Vol.5 pp. 85-102.
- Dewar, R. dan Werbel, J. 1979. " Universalistic and Contingency Predictions of Employee Satisfaction and Conflict". *Administrative Science Quarterly* September Vol.24. pp. 426-444.
- Dearden, J. 1987. "Measuring Profit Centre Managers". *Harvard Business Review* September-Oktober pp.81-88.
- Dent,J,F.1990."Strategy, Organization and Control : Some Possibilities for Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*.pp. 3-24.
- Downey, H.K, Hellriegel,J.L, dan Slocum, J.W. 1975. "Environmental Uncertainty : The Construct and Applications". *Administrative Science Quarterly*. 20 : 161-173.
- Drazin, R. dan Van de Ven, A.H. 1985."Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly* Vol. 30. pp. 514-539.
- Duncan, K, Moores,K. 1989." Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting". *Journal Management Accounting Research* Vol.1. pp. 89-103.
- Fisher, J.G. 1998. "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes : Past Result and Future Directions". *Behavioral Research in Accounting* Vol.10.pp.48-63.
- Gerloff, E.A, Muir, N.K, dan Bodensteiner, W.D. 1991. "Three Components of Perceived Environmental Uncertainty : An Exploratory Analysis of The Effects of Aggregation". *Journal of Management* 17 : 749-768.
- Govindarajan, V.1984. "Appropriateness of Accounting Data In Performance Evaluation". *Accounting, Organization, and Society*. Vol.9 pp.125-135.
- _____ dan Gupta, A.K. 1985. "Linking Control System to Business Unit Strategy : Impact on Performance. *Accounting, Organization, and Society*. Pp. 51-66.

- _____. 1988. "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the business – Unit Level : Integrating Administrative Mechanisms with Strategy". *Academy of Management Journal*. Pp. 828- 853.
- _____. dan Fisher, J. 1990. "Strategy, Control Systems Dan Resource Sharing: Effects On Bussines – Unit Performance". *Academy of Management Journal*. 33. pp. 259-285.
- Gordon, L dan Narayanan, V.K. 1984). " Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organizations Structure : An Empirical Investigation". *Accounting, Organizations, and Society* 9 : 33-47.
- Gupta, A.K and Govindarajan, V. 1984. "Business Unit Strategy, Managerial Characteristic, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation", *Academy of Management Journal*. pp.25-41.
- Gujarati, D.1995. *Basic Econometrics*. 3rd ed.International Edition. McGraw-Hill.
- Gul,F.A dan Chia, Y.M.1994."The Effects of management accounting systems, perceived environmentaluncertainty and decentralization on managerial performance: Atest of a Three-Way Interactions".*Accounting, Organizations and Society* Vol.19 pp. 413-426.
- Harahap,Sofyan Syafri. 2001. *Sistem Pengawasan Manajemen*. Cetakan pertama. Pustaka Quantum.
- Hair, J.F., Anderson, R.E.,Tatham,R.L., & Black, W.C.1998. *Multivariate Analysis*. 5 th ed. Prentice Hall International, Inc.
- Jaeger,A . 1983. "The Transfer of Organizational Culture Overseas An Approach to Control in the Multinational Corporation". *Journal of Business Studies*.pp. 91-114.
- Kalagnanam, S.S dan Lindsay, R.M. 1998. " The Use of Organic Models of Control in JIT Firms : Generalising Woodward's Findings to Modern Manufacturing Practices". *Accounting, Organizations, and Society* 24 pp. 1-30.
- Kaplan, R.S. 1984. "The Evolution of Management Accounting ".*The Accounting Review*. pp. 390-418.
- Khandwalla, P.N. 1972. "The Effect of Different Types of Competition on The Use of Management Controls". *Journal of Accounting Research*. Pp.275-285.

- Kren, Leslie. 1997. *The Role of Accounting Information in Organization Control : State of The Art*. Behavioral accounting Research: Foundations and Frontiers. American Accounting Association.
- Koberg, C.S dan Ungson, G.R. 1987. "The Effects of Environmental Uncertainty and Dependence on Organizational Structure and Performance : Acomparative Study". *Journal of Management* Vol.13 N0.4. pp. 725-737
- _____, dan Kerr, J.L. 1993. "The Effect of Behaviour Monitoring and Uncertainty on The Use of Performance – Contingent Compensation". *Accounting and Bussiness Research* 23 : 159- 168.
- Kompas. 2001. "Perlu Undang-undang Baru untuk Mengatur Harga Obat". *www.Kompas.go.id*. Juli.
- Mak. Yuen Teen. 1989. Contingency Fit, Internal Consistency and Financial Performance. *Journal of Business Finance & Accounting* 16.2. Spring. pp.273-300.
- Merchant, Kenneth A. 1984. "Influence on Departemental Budgetting An Empirical Examination of A Contingency Model ". *Accounting , Organization, and Society*. Vol.9. pp. 291-377.
- _____. 1981. "The Design of The Corporate Budgetting System : Influence on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. 56. pp. 813-827.
- Miles, R.W. dan Snow ,C.C .1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process* . New York : McGraw-Hill.
- Miller, D and Friesen, P.H. 1982." Innovation in Concervative and Enterpreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*. pp. 1-25.
- Milliken, F.J. 1987. "Three Types of Perceived Uncertainty about The Environment : State, Effect, and Response Uncertainty". *Academy of Management Review*. 12 : 133-143.
- Muchammad Syafruddin. 2000. *Pengaruh Moderasi Lingkungan pada Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan*. Seminar Nasional Akuntansi 3 (Tidak dipublikasikan).
- Porter, M.E. 1980. *Competitive Strategy*. Ney york : Free Press.
- _____. 1985. *Competitive Advantage*. Ney york : Free Press.

- Palmer, R.J. 1992. "Strategic Goals And Objectives And The Design Of Strategic Management Accounting Systems". *Advances in Management Accounting* Vol.1 pp. 179-204.
- Rao, Purba. 1996. "Measuring Consumer Perceptions Through Factor Analysis". *The Asian Manager*. Vol. 15. pp. 125-130.
- Sampurno. 2001. "Orgaisasi Scientific Base". *www.aplace.com*. November.
- Sekaran, U. 2000. *Research Methods For Business A Skill Building Approach*. 3rd ed. John Wiley and Sons, Inc..
- Simons, R. 1987. "Accounting Control System and Business Strategy : An Empirical Analysis". *Accounting, Organizations, and Society*. Pp. 357-374.
- _____. 1990. "The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage : New Perspective. *Accounting, Organizations and Society*. Pp. 127-143.
- _____. 2000. *Performance Measurement & Control Systems For Implementing*. 7th ed. Prentice Hall.
- Sim, A.B dan Teoh, H.Y. 1999. *Relating Strategic Orientation to Environment and Control System Attributes : An Empirical Study of Malaysian and Singapore Firms*. 7th Tun Abdul Razak International Conference. (Tidak dipublikasikan).
- Sisaye, Saleshi. 1998. "An Overview of the Social and Behavioral Science Approaches in Mangement Control Research". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. pp. 12-25.
- Smith, K.L. 1997. "Management Control Syatems and Strategy : A Critical Review". *Accounting Organizations and Society*. Vol. 22. No. 2 pp. 207-232.
- Tymon, Jr, W.G. Stout, D.E. dan Shaw K.N. 1998. "Critical Analysis and Recommendations Regarding the Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10 pp. 24 - 45.
- Waterhouse, J.H dan Tiessen, P. 1978. "The Contingency Framework for Management Accounting System Research". *Accounting, Organization, and Society*. Vol. 3. No. 1. pp. 65-76.