

Kesan Padanan antara Perakaunan Pengurusan Strategik dengan Strategi Perniagaan terhadap Prestasi Firma

Ria Nelly Sari
Raja Azimah Ainuddin
Tengku Akbar Tengku Abdullah

ABSTRAK

Kertas ini meneliti sejauh mana kepadanan (fit) antara sistem perakaunan pengurusan strategik (PPS) dengan strategi perniagaan sesebuah firma memberi kesan terhadap prestasi firma tersebut. Kepadanan antara PPS dengan strategi diukur menggunakan penyimpangan daripada suatu tanda aras dan skor ini digunakan sebagai pembolehubah tak bersandar dalam analisis regresi terhadap prestasi firma. Data untuk kajian ini diperolehi daripada sampel syarikat pembuatan yang tersenarai di Bursa Efek Jakarta pada tahun 2002. Sebanyak 60 respons iaitu 38.2% daripada jumlah keseluruhan sampel telah diterima dan digunakan dalam analisis. Hasil kajian ini menunjukkan kepadanan antara PPS dengan strategi perniagaan boleh mempengaruhi prestasi firma. Bagi ketiga-tiga jenis strategi perniagaan iaitu strategi kepimpinan kos, strategi pembezaan keluaran dan strategi fokus, firma yang menggunakan PPS yang padan dengan strategi akan menghasilkan prestasi yang tinggi. Justeru itu, kajian ini menyarankan supaya firma mengambilkira strategi yang digunakan oleh syarikat sewaktu merangka sistem PPS kerana sistem PPS yang menyokong strategi yang dipilih boleh menghasilkan tahap prestasi yang lebih tinggi.

ABSTRACT

This paper examined the extent to which a fit between strategic management accounting (SMA) system and business strategy affects firm performance. Fit between SMA and strategy was measured using deviation from a set benchmark. The deviation scores were used as an independent variable in a regression analysis on firm performance. Data for this study were obtained from a sample of manufacturing companies listed in the Jakarta Stock Exchange in 2002. A total of 60 responses (38.2%) was accepted and used in the analysis. Results of the study showed that a fit between SMA and business strategy indicated an influence on firm performance. For each of the three business strategies namely, cost leadership strategy, product differentiation strategy and focus strategy, firms using SMA systems that

fitted with the strategy used would result in higher firm performance. Therefore, this study suggested that a firm should take into account the firm's strategy when designing a SMA system because a system that supported the firm's chosen strategy could lead to a higher level of performance.

PENGENALAN

Perakaunan pengurusan strategik (PPS) memainkan peranan yang sangat penting dalam menghasilkan maklumat serta analisis yang boleh meningkatkan kedudukan firma dalam pasaran dan seterusnya mengekalkan kelebihan daya saing (Bromwich 1990; Bromwich & Bhimani 1994; Shank & Govindarajan 1993; Simmonds 1981). PPS juga dikatakan mempunyai hubungan yang rapat dengan strategi perniagaan dan boleh dijadikan sebagai indikator untuk mengetahui strategi perniagaan yang digunakan oleh sesebuah firma (Bromwich 1990; Bromwich & Bhimani 1994; Palmer 1992; Shank & Govindarajan 1993).

Konsep PPS telah dikaji secara empirikal oleh beberapa penyelidik seperti Collier dan Gregory (1995), Dixon (1998), Guilding, Cravens dan Tayles (2000) dan Lord (1996). Kajian-kajian ini telah menunjukkan bagaimana PPS berperanan dalam meningkatkan kelebihan daya saing (Lord 1996), peranan akauntan pengurusan dalam menyediakan maklumat berorientasikan strategi (Bhimani & Keshtvarz 1999; Collier & Gregory 1995; Rickwood, Coates & Stacey 1990) dan hubungan antara sikap pembelajaran dengan penglibatan akauntan pengurusan dalam aktiviti dan perancangan strategik (Coad 1996).

Ciri utama dalam konsep PPS adalah sumbangannya kepada pembentukan kelebihan daya saing. Syarikat yang memiliki kelebihan daya saing akan mendapat kedudukan yang lebih baik di pasaran berbanding pesaing. Bagaimanapun, setakat ini kajian lepas berkaitan dengan PPS belum pernah mencuba untuk mengaitkan PPS dengan prestasi organisasi. Oleh yang demikian, kajian ini cuba menggunakan pendekatan kepadanan untuk menguji sejauh mana padanan antara dua pembolehubah, iaitu sistem PPS yang digunakan dengan strategi perniagaan, boleh memberi kesan terhadap prestasi organisasi. Penemuan kajian ini dapat memberikan sumbangan yang penting terhadap bidang PPS apabila dapat memberikan garis panduan tambahan kepada pihak pengurusan dalam usaha meningkatkan penggunaan sistem maklumat perakaunan dengan lebih berkesan.

Seterusnya, kertas ini akan mengemukakan ulasan karya yang lepas berkaitan PPS, strategi dan prestasi untuk menghasilkan hipotesis kajian. Selepas itu, kaedah untuk memperolehi data akan dijelaskan dan diikuti dengan pembentangan hasil kajian. Akhirnya, perbincangan dan rumusan kajian dikemukakan.

ULASAN KARYA

Istilah perakaunan pengurusan strategik (PPS) pertama sekali diperkenalkan oleh Simmonds pada awal tahun 1980-an (1981, 1982). Menurut Simmonds (1981) PPS dibentuk sebagai suatu usaha untuk mencapai kelebihan bersaing. Justeru itu, beliau mendefinisikan PPS sebagai sistem untuk menyediakan dan menganalisis data perakaunan pengurusan sesebuah syarikat yang dibandingkan dengan pesaing-pesaing dan seterusnya, data dan analisis berkenaan digunakan untuk membentuk dan memantau strategi perniagaan syarikat. Daripada data yang dikumpul berkaitan dengan kos dan harga, volum jualan dan syer pasaran, aliran tunai dan sumber-sumber yang dimiliki oleh syarikat berbanding pesaing utamanya, pengurus dapat menilai kedudukan kompetitif syarikat dalam pasaran.

Shank (1989) dan Shank dan Govindarajan (1993) pula telah membangunkan konsep pengurusan kos strategik berasaskan kepada strategi kompetitif yang dicadangkan oleh Porter (1980). Oleh sebab itu, mengikut Shank dan Govindarajan (1993), pengurusan kos strategik adalah analisis yang digunakan untuk menentukan kos-kos strategik melalui tiga analisis utama, iaitu analisis rantai nilai, analisis pemandu kos dan analisis kelebihan daya saing.

Bagi Bromwich (1990) pula, PPS bukan sekadar mengumpulkan data dan maklumat mengenai perniagaan dan pesaing, tetapi membuat penilaian terhadap kelebihan daya saing atau nilai tambah yang dimiliki oleh produk atau perkhidmatan sesebuah syarikat berbanding dengan produk atau perkhidmatan yang dikeluarkan oleh pesaingnya.

Kewujudan PPS merupakan suatu usaha untuk meningkatkan peranan sistem perakaunan pengurusan dalam menyokong strategi perniagaan (Palmer 1992). Mengikut Palmer (1992), PPS berperanan sebagai penyedia maklumat bagi perancangan dan kawalan strategik. Untuk memenuhi fungsi sebagai alat kawalan dan perancangan, PPS mesti mengandungi maklumat dan analisis yang berkait dengan analisis kos-kos strategik.

Dalam kajian ini, PPS dilihat sebagai mengandungi tiga ciri utama iaitu: 1) maklumat dan analisis pesaing serta kedudukan kompetitif (Simmonds 1981; Bromwich 1990; Bromwich & Bhimani 1994); 2) maklumat dan analisis bagi penilaian prestasi dan kos-kos strategik (Palmer 1992; Shank & Govindarajan 1992; Bromwich 1990); dan 3) maklumat berkenaan pengurangan kos (Shank & Govindarajan 1992).

KERANGKA KONSEPTUAL DAN HIPOTESIS

Kajian ini menggunakan teori kontingensi untuk menerangkan hubungan antara sistem PPS dengan strategi perniagaan dan kesan sistem PPS yang

padan dengan strategi perniagaan terhadap prestasi. Teori kontingensi merupakan suatu teori yang sesuai diguna pakai dalam kajian-kajian berkaitan dengan reka bentuk, perancangan, prestasi dan kelakuan organisasi serta kajian-kajian berkaitan pengurusan strategik. Menurut teori ini, keberkesanan organisasi merupakan hasil daripada kesesuaian atau kepadanan antara ciri-ciri organisasi, seperti struktur organisasi dengan faktor-faktor kontingensi yang menggambarkan situasi/persekitaran sesebuah organisasi (Donaldson 2000). Oleh kerana kepadanan antara ciri-ciri organisasi dengan faktor kontingensi membawa kesan ke atas keberkesanan organisasi yang tinggi, maka untuk menghindari ketidakberkesanan, organisasi akan sentiasa menjaga supaya ciri-ciri organisasi padan dengan faktor kontingensi. Perubahan yang terjadi ke atas faktor kontingensi menyebabkan organisasi akan bertindak balas dengan melakukan penyesuaian sama ada membentuk atau mengubah ciri-ciri organisasi sehingga ia menjadi padan kembali dengan faktor kontingensi. Penyesuaian yang dilakukan ini secara tidak langsung akan membentuk suatu perhubungan antara faktor-faktor kontingensi dengan ciri-ciri organisasi (Burns & Stalker 1961; Donaldson 2000; Van de Ven & Drazin 1985).

Keberkesanan merupakan perkara penting dalam teori organisasi kerana ia dapat menentukan kejayaan atau kegagalan sesebuah organisasi. Menurut Donaldson (2000), keberkesanan organisasi dapat didefinisikan sebagai keupayaan organisasi untuk mencapai matlamat organisasi yang telah ditetapkan, keupayaan organisasi melaksanakan fungsi sebagai suatu sistem atau keupayaan organisasi untuk memenuhi tanggungjawab kepada pemegang saham. Walau bagaimanapun keberkesanan organisasi dan prestasi merupakan konsep yang sama dan selalu dipakai bertukarganti (Donaldson 2000).

KEPADANAN ANTARA PPS DENGAN STRATEGI PERNIAGAAN

Dalam literatur perakaunan pengurusan, memadankan atau menyesuaikan (*fit/alignment*) antara amalan perakaunan pengurusan dengan strategi amat penting (Shank & Govindarajan 1993; Palmer 1992) kerana kepadanan antara amalan perakaunan dengan strategi merupakan kunci untuk mencapai kedudukan yang kompetitif. Beberapa kajian dalam bidang perakaunan pengurusan memberikan bukti empirikal mengenai hubungan antara strategi dengan amalan perakaunan dan teknik pengurusan yang digunakan (Chenhall & Langfield-Smith 1998; Guilding 1999). Kajian-kajian ini mendapati bahawa strategi yang berbeza menyebabkan wujudnya perbezaan dalam amalan perakaunan pengurusan. Di samping itu, kepadanan antara strategi dengan amalan perakaunan pengurusan menghasilkan kesan yang positif terhadap prestasi syarikat (Chenhall & Langfield-Smith 1998). Bagaimanapun, kajian mengenai kesan kepadanan perakaunan pengurusan dengan strategi terhad kepada kajian-kajian berbentuk kes dan belum ada kajian empirikal

yang ditemui dalam literatur perakaunan pengurusan sehingga kini. Justeru itu, kajian ini akan menggunakan konsep kepadanan ini untuk melihat sejauh mana sistem perakaunan pengurusan strategik yang padan dengan strategi perniagaan memberi kesan terhadap prestasi organisasi.

HIPOTESIS KAJIAN

Strategi perniagaan menunjukkan bagaimana sesebuah syarikat ingin bersaing dalam suatu industri dan bagaimana syarikat meletakkan kedudukannya di kalangan pesaing-pesaingnya dalam industri berkenaan. Strategi perniagaan perlulah disokong dengan amalan-amalan perakaunan yang bersesuaian. Justeru itu, sesuatu strategi yang dipilih oleh syarikat akan menentukan prinsip, teknik dan sistem perakaunan pengurusan yang digunakan (Belkaoui 1992). Sistem perakaunan pengurusan mesti menunjukkan kesesuaian atau padan dengan strategi yang dipilih supaya maklumat yang dihasilkan oleh sistem perakaunan dapat menyokong penggubalan, perumusan dan pelaksanaan strategi.

Kajian dalam perakaunan pengurusan menunjukkan bahawa strategi yang digunakan berkait rapat dengan teknik perakaunan yang digunakan. Strategi yang berbeza menyebabkan perbezaan dari segi sistem kawalan perakaunan di antara unit-unit perniagaan strategik (strategic business units – SBUs) (Simons 1987), sistem pengiraan bonus (Govindarajan & Gupta 1985) dan sistem maklumat (Abernerthy & Guthrie 1994) yang digunakan.

Bidang pengurusan strategik telah mengenalpasti tiga jenis strategi generik sebagai strategi pada peringkat perniagaan, iaitu strategi kepimpinan kos, strategi pembezaan keluaran dan strategi fokus (Porter 1980, 1985). Setiap strategi ini merupakan asas bagi mencapai kelebihan daya saing yang berkekalan di dalam industri. Syarikat yang memilih strategi kepimpinan kos mempunyai matlamat untuk mencapai kelebihan daya saing sebagai pengeluar berkos terendah. Strategi ini memberi tumpuan kepada kawalan kos melalui skala ekonomi dengan cara mengenakan kawalan yang ketat terhadap kos dan overhead serta meminimumkan kos dalam bidang pembangunan sumber manusia, perkhidmatan, jualan dan pengiklanan.

Organisasi yang memilih untuk melaksanakan strategi pembezaan keluaran pula cuba bersaing dengan menghasilkan sesuatu yang berbeza dengan mencipta sesuatu yang baru dan unik (Porter 1980). Pembezaan keluaran dapat dilakukan dengan pelbagai cara seperti melalui rekabentuk keluaran, imej jenama, teknologi dan perkhidmatan yang istimewa (Porter 1980). Untuk memperoleh manfaat yang optimum daripada strategi pembezaan keluaran, strategi ini mesti disokong dengan pelaburan di bidang penyelidikan, rekabentuk produk dan perkhidmatan pemasaran.

Strategi fokus pula memberi tumpuan kepada segmen pasaran tertentu, sama ada mengikut produk atau pasaran geografik tertentu (Porter 1980).

Bagi segmen terpilih ini, strategi kepimpinan kos atau strategi pembezaan keluaran akan dipilih untuk bersaing dalam segmen pasaran yang khusus itu. Strategi fokus dibentuk berasaskan kepada pandangan bahawa syarikat akan dapat melayani pasaran sasaran yang sempit dan khusus dengan lebih cekap dan berkesan berbanding dengan persaingan dalam pasaran sasaran secara meluas. Oleh sebab itu, syarikat lebih berupaya mencapai suatu pembezaan keluaran atau mencapai kos yang terendah dalam pasaran sasaran yang khusus tersebut (Porter 1980). Meskipun strategi fokus tidak mencapai kos terendah daripada sudut pasaran secara keseluruhan, strategi ini mampu mencapai salah satu atau kedua-duanya di dalam lingkungan pasaran sasarannya yang lebih sempit itu.

Dengan menggunakan strategi generik yang dikemukakan oleh Porter (1980), Shank (1989) dan Shank dan Govindarajan (1989) menyatakan bahawa strategi membawa kesan terhadap kaedah perakaunan pengurusan yang digunakan. Hasil kajian mereka mendapati bahawa syarikat-syarikat yang menjalankan strategi kepimpinan kos memberi penekanan yang besar terhadap penggunaan perakaunan kos tradisional. Syarikat dalam kumpulan ini menggunakan kos piawai (standard cost) untuk menilai prestasi, menggunakan kos keluaran (product cost) sebagai input dalam menentukan harga dan menggunakan belanjawan fleksibel (flexible budgeting) untuk kawalan perkilangan. Seterusnya syarikat dalam kumpulan ini merasakan bahawa kesesuaian dengan belanjawan dan analisis kos pesaing amat penting. Sebaliknya syarikat yang menjalankan strategi pembezaan keluaran merasakan bahawa analisis kos pemasaran adalah lebih penting untuk mencapai kejayaan. Bagi syarikat dalam kumpulan ini belanjawan fleksibel, pengkosan piawai dan analisis kos pesaing dirasakan kurang penting.

Menurut Shank dan Govindarajan (1989) dan Palmer (1992) maklumat pesaing teramat penting bagi syarikat yang menggunakan strategi kepimpinan kos jika dibandingkan dengan syarikat yang menggunakan strategi pembezaan keluaran ataupun strategi fokus. Seterusnya, sesuai dengan tujuan strategi kepimpinan kos yang berusaha untuk menjadi pengeluar kos terendah, maklumat yang dapat menunjukkan pengurangan kos sangat-sangat diperlukan. Sebaliknya, bagi syarikat yang menggunakan strategi pembezaan keluaran, yang lebih diutamakan ialah maklumat tentang kualiti dan imej jenama sementara maklumat pengurangan kos bukan merupakan maklumat utama. Sementara itu, elemen PPS yang lain iaitu maklumat dan analisis penilaian prestasi dan kos-kos strategik akan lebih dipentingkan oleh syarikat-syarikat yang memilih strategi pembezaan keluaran.

Selain daripada Shank (1989), Shank dan Govindarajan (1993), Palmer (1992), Chenhall dan Langfield-Smith (1998) dan Guilding (1999) yang menunjukkan betapa kepadanan antara PPS dengan strategi itu penting, Drazin dan Van de Ven (1985) pula menyarankan bahawa keberkesanan organisasi dapat diperolehi apabila terjadi kepadanan antara pembolehubah

organisasi dengan pembolehkan kontekstual. Seajar dengan pandangan tersebut, kepadanan antara PPS dengan strategi perniagaan dijangka akan membawa kepada peningkatan prestasi organisasi. Justeru itu, kajian ini mengemukakan hipotesis-hipotesis berikut:

- H₁: Tahap kepadanan yang tinggi antara PPS dengan strategi kepimpinan kos mempunyai hubungan yang positif dengan prestasi syarikat.
- H₂: Tahap kesepadanan yang tinggi antara PPS dengan strategi pembezaan keluaran mempunyai hubungan yang positif dengan prestasi syarikat.
- H₃: Tahap kesepadanan yang tinggi antara PPS dengan strategi fokus mempunyai hubungan yang positif dengan prestasi syarikat.

METODOLOGI KAJIAN

SAMPEL KAJIAN DAN PENGUTIPAN DATA

Kajian ini telah dijalankan pada tahun 2003. Data untuk kajian ini diperolehi menggunakan soal selidik yang dipos kepada pengurus kewangan, pengawal kewangan atau akauntan syarikat-syarikat pembuatan yang berdaftar di Bursa Efek Jakarta (Jakarta Stock Exchange), Indonesia. Sektor pembuatan dipilih kerana dalam era globalisasi pada masa ini, sektor pembuatan merupakan sektor yang menghadapi tahap persaingan yang amat tinggi (Miller, De Meyer & Nakane 1992). Sektor ini juga mendapat tekanan bukan sahaja daripada pesaing tempatan tetapi juga daripada pesaing luar negara.

Pengurus kewangan, pengawal kewangan dan akauntan dijadikan sebagai responden kajian ini kerana berdasarkan kajian-kajian lepas, mereka didapati memainkan peranan yang penting dalam pelbagai aktiviti perancangan strategik (Bhimani & Keshtvarz 1999; Fern & Tipgos 1988; Palmer 1992). Di samping itu, mereka juga mempunyai kebolehan dalam bidang kewangan, mempunyai akses kepada pelbagai pengetahuan dan maklumat mengenai syarikat dan mempunyai pengetahuan mengenai struktur kewangan masa lalu dan masa kini syarikat (Atkinson, Banker, Kaplan & Young 1995). Kajian oleh Chenhall dan Langfield-Smith (1998) dan Guilding (1999) juga menggunakan akauntan, pengawal kewangan atau pengurus kewangan sebagai responden yang dikatakan mampu memberi maklumat tepat mengenai perakaunan pengurusan dan strategi syarikat.

Senarai nama syarikat pembuatan, alamat dan data kewangan dalam kajian ini diperolehi daripada *Indonesian Capital Market Directory 2002*. Terdapat 157 buah syarikat pembuatan yang tersenarai di dalam direktori ini. Soal selidik yang dihantar, disertakan dengan sampul surat berselem untuk memudahkan responden menghantar balik soal selidik yang siap diisi. Daripada 157 set soal selidik yang dihantar, sebanyak 67 dikembalikan,

memberi kadar respons sebanyak 42.7%. Walau bagaimanapun, disebabkan adanya maklumat yang tertinggal dan kes *outlier*, data daripada 60 set soal selidik sahaja digunakan dalam analisis seterusnya. Selain kes *outlier*, pemeriksaan juga dilakukan untuk melihat kenormalan data menggunakan nilai-nilai kepecongan (*skewedness*), kurtosis dan ujian Kolmogorov-Smirnov. Hasil ujian menunjukkan bahawa data yang digunakan mempunyai taburan normal.

Memandangkan kadar respon yang rendah, masalah bias tak respon (*non response bias*) boleh menjejaskan keputusan kajian kerana penemuan kajian tidak boleh digeneralisasikan kepada syarikat-syarikat yang lain. Justeru, ujian bias tak respon dijalankan.

UJIAN BIAS TAK RESPON

Ujian ini dilakukan untuk melihat sejauh mana ciri-ciri responden kajian, iaitu, syarikat yang memulangkan soalselidik ($n=67$), dengan ciri-ciri responden yang tidak mengambil bahagian dalam kajian ini, iaitu syarikat yang tidak memulangkan soalselidik ($n=90$). Jika perbezaan antara mereka tidak signifikan, hasil kajian ini mungkin boleh digeneralisasikan kepada mereka yang tidak mengambil bahagian dalam kajian ini (syarikat yang tersenarai di Bursa Efek Jakarta). Ujian *t* dijalankan antara kedua kumpulan ini berdasarkan ciri-ciri syarikat seperti pulangan aset, pulangan ekuiti, pulangan pelaburan, saiz aset dan saiz jualan. Keputusan ujian menunjukkan tidak ada perbezaan yang signifikan bagi kedua-dua kumpulan berkenaan. Semua nilai *t* bagi pulangan aset ($t=0.589$), pulangan ekuiti ($t=0.755$), pulangan pelaburan ($t=0.435$), aset ($t=0.632$) dan jualan ($t=0.199$) adalah tidak signifikan ($p>0.05$). Keputusan ujian *t* ini menunjukkan tiada perbezaan yang signifikan antara dua kumpulan tersebut, iaitu antara syarikat yang memulangkan soal selidik dengan syarikat yang tidak memulangkan soal selidik. Justeru itu, ciri-ciri syarikat dalam sampel kajian mempunyai ciri-ciri yang sama dengan syarikat-syarikat lain yang terdapat di BEJ.

KAEDAH MENGANALISIS DATA

Analisis bagi kajian ini melibatkan tiga peringkat seperti berikut:

1. Menentukan ukuran bagi pembolehubah dalam regresi;
2. Menentukan profil unggul dan mengira skor penyimpangan (ukuran bagi tahap kepadanan antara PPS dengan strategi; dan
3. Analisis regresi.

MENENTUKAN UKURAN BAGI PEMBOLEHUBAH DALAM REGRESI

Pembolehubah yang digunakan dalam analisis regresi ialah PPS, strategi (kepimpinan kos / pembezaan keluaran / fokus), prestasi kewangan dan pembolehubah kawalan.

PPS Kajian ini menggunakan ukuran yang pelbagai untuk mengukur PPS. Soalan berkaitan PPS diubahsuai daripada soal selidik yang dibina oleh Guilding (1999) dan Guilding et al. (2000). Enam daripada 12 amalan PPS yang dikemukakan oleh Guilding et al. (2000) menepati definisi PPS, iaitu PPS mengandungi tiga elemen: a) maklumat dan analisis pesaing; b) maklumat dan analisis penilaian prestasi dan kos-kos strategik; dan c) maklumat dan analisis pengurangan kos. Ukuran bagi elemen-elemen ini ditunjukkan dalam Lampiran 1. Responden diminta menyatakan persepsi mereka mengenai tahap penggunaan ketiga-tiga elemen PPS tersebut. Skor purata kesemua ukuran bagi setiap elemen diambil bagi setiap responden untuk digunakan dalam analisis regresi.

Strategi Perniagaan Dalam kajian ini strategi perniagaan merujuk kepada bagaimana sesebuah syarikat itu bersaing dalam industri. Kajian ini menggunakan strategi perniagaan yang diperkenalkan oleh Porter (1980, 1985).

Dalam kajian Kim dan Lim (1988) terhadap syarikat pembuatan di Korea, mereka telah merangka 15 soalan untuk mengukur strategi pembezaan keluaran, strategi kepimpinan kos dan strategi fokus. Elemen-elemen yang dapat membezakan strategi generik menurut Kim dan Lim (1988) adalah kegiatan yang berkaitan dengan promosi, pembangunan produk, jenama, harga dan segmen pasaran.

Dalam kajian Dess dan Davis (1984) pula, mereka telah menggunakan 21 soalan untuk mengukur strategi pembezaan keluaran, strategi kepimpinan kos dan strategi fokus. Dalam kajian ini soal selidik yang dibina oleh Dess dan Davis (1984) dan Kim dan Lim (1988) digunakan untuk mengukur strategi-strategi perniagaan. Responden diminta menunjukkan kaedah atau aktiviti yang dijalankan oleh syarikat masing-masing dalam menghadapi persaingan di pasaran. Skala Likert 5 mata digunakan sebagai asas pengukuran. Responden memberikan skor antara 1 hingga 5, dimana '1' bermakna kaedah atau aktiviti yang dinyatakan tidak begitu penting dan '5' bermakna kaedah/aktiviti berkenaan sangat penting bagi syarikat.

Soalan yang merujuk kepada ciri strategi kepimpinan kos ialah keberkesanan operasi, perletakan harga kompetitif, pembelian bahan mentah yang murah dan inovasi dalam proses pembuatan. Aktiviti yang berkaitan dengan strategi pembezaan keluaran pula merujuk kepada pembangunan produk baru, membangun identifikasi produk, kaedah dan teknik pemasaran yang inovatif dan pengiklanan. Soalan berkenaan strategi fokus pula ialah mengeluarkan produk dengan spesifikasi khas, melayani kawasan pemasaran tertentu dan melayani segmen pasaran tertentu.

Butiran terperinci diberikan dalam Lampiran 1. Bagi setiap strategi, skor purata semua ukuran bagi sesuatu jenis strategi bagi setiap responden digunakan dalam analisis regresi. Ukuran bagi setiap strategi telah diperolehi

melalui analisis faktor yang menghasilkan tiga faktor. Setiap faktor mewakili satu jenis strategi. Nilai kebolehpercayaan (reliability) berdasarkan Cronbach Alpha diberikan dalam Lampiran 1.

Prestasi Dalam kajian ini, prestasi syarikat didefinisikan sebagai pencapaian syarikat dalam hal-hal kewangan. Prestasi diukur melalui tiga soalan iaitu pendapatan kendalian, pertumbuhan jualan dan pulangan atas pelaburan (ROI) berbanding dengan pencapaian yang diperolehi oleh pesaing dalam tempoh masa tiga tahun. Butir-butir terperinci diberikan dalam Lampiran 1. Skor purata prestasi kewangan bagi setiap responden dikira untuk digunakan dalam analisis regresi.

Pembolehubah Kawalan Terdapat pelbagai faktor yang dapat memberi impak terhadap prestasi syarikat. Bagaimanapun kajian ini tidak dapat mengambilkira kesemua faktor berkenaan. Beberapa kajian lepas mendapati bahawa umur syarikat (Durand & Coeurderoy 2001; Nair & Kohta 2001), saiz syarikat (Liu 1995), nisbah umpilan (leverage ratio) dan industri (Dess, Ireland & Hitt 1990) mempunyai kesan terhadap prestasi syarikat. Justeru itu, kajian ini mengambilkira faktor-faktor ini dengan memasukkan faktor-faktor tersebut sebagai pembolehubah kawalan dalam analisis regresi. Umur syarikat ditentukan berdasarkan perbezaan tempoh antara 2003 dengan tahun syarikat mula ditubuhkan. Data mengenai tahun penubuhan syarikat diperolehi daripada *Indonesian Capital Market Directory 2002*. Saiz syarikat pula diukur berdasarkan bilangan pekerja pada tahun 2003. Untuk tujuan analisis, bilangan pekerja telah ditukarkan ke dalam bentuk *logarithm*. Bagi faktor industri, kajian ini menggunakan pendekatan *industry dummy* (Dess et al. 1990). Berdasarkan pendekatan ini, tiap-tiap syarikat di beri markah 1 apabila syarikat berkenaan tergolong dalam syarikat yang menghasilkan barangan pengguna dan 0 bagi syarikat pengeluaran barangan industri. Pendekatan ini membolehkan pengujian ke atas sampel dibezakan antara syarikat daripada industri barangan pengguna dan barangan industri. Nisbah keumpulan (*leverage ratio*) di kira berasaskan purata tiga tahun (1999-2001), iaitu nisbah jumlah hutang kepada jumlah aset (total debts/totals assets).

MENENTUKAN PROFIL UNGGUL DAN MENGIRA SKOR PENYIMPANGAN (UKURAN BAGI TAHAP KEPADANAN ANTARA PPS DENGAN STRATEGI)

Suatu profil unggul (*ideal profile*) dibentuk untuk digunakan sebagai tanda aras (*benchmark*). Profil unggul boleh dibentuk menggunakan data empirikal (Van de Ven & Drazin 1985) seperti kaedah yang digunakan oleh Venkatraman dan Prescostt (1990). Setiap syarikat (responden) disusun (rank) berdasarkan prestasi. Dalam kajian ini, ukuran prestasi yang digunakan ialah purata nisbah pulangan daripada pelaburan (ROI) bagi tempoh tiga tahun. Penggunaan pulangan daripada pelaburan sebagai asas untuk penyusunan syarikat boleh

dilihat dalam kajian Venkatraman dan Prescott (1990) dan Bergeron, Raymond dan Suzanne (2001).

Sepuluh peratus daripada syarikat yang memperoleh nisbah pulangan yang tinggi akan digunakan sebagai sampel penentu ukuran (calibration sample). Skor purata piawai (standardized mean score) bagi setiap jenis strategi perniagaan dan setiap elemen PPS akan dikira daripada sampel penentu ukuran dan akan digunakan sebagai skor unggul. Oleh sebab 10% daripada jumlah sampel telah dikeluarkan sebagai sampel penentu ukuran, maka untuk mengelak daripada sampel menjadi *bias*, 10% daripada syarikat responden yang mempunyai skor prestasi terendah juga dikeluarkan daripada analisis (Venkatraman & Prescott 1990). Seterusnya, jumlah sampel dalam kajian ini akan menjadi 80% (100%-10% syarikat prestasi tertinggi - 10% responden prestasi terendah).

Seterusnya, skor penyimpangan (*deviation score* atau *Euclidean distance*) akan dikira bagi setiap strategi perniagaan dan setiap elemen PPS daripada skor unggul. Skor penyimpangan dikira berdasarkan rumus berikut:

$$= \sqrt{(X_{1i} - I_1)^2 + (X_{2i} - I_2)^2 + (X_{3i} - I_3)^2 + (X_{4i} - I_4)^2} \quad ; i = 1, 2, 3 \dots n$$

Skor penyimpangan bagi Strategi Kepimpinan Kos:

Skor penyimpangan = Deviation Score (Euclidean distance) jarak antara skor setiap syarikat dengan skor unggul

X_{1i} = skor purata piawai strategi kepimpinan kos syarikat ke- i

X_{2i} = skor purata piawai maklumat pesaing syarikat ke- i

X_{3i} = skor purata piawai maklumat penilaian prestasi strategik syarikat ke- i

X_{4i} = skor purata piawai maklumat pengurangan kos syarikat ke- i

I_1 = skor unggul strategi kepimpinan kos

I_2 = skor unggul maklumat pesaing

I_3 = skor unggul maklumat penilaian prestasi strategik

I_4 = skor unggul maklumat pengurangan kos.

n = jumlah sampel setelah dikurangkan 10% syarikat prestasi tertinggi dan 10% syarikat prestasi terendah.

Rumus yang sama digunakan untuk mengira skor penyimpangan bagi strategi pembezaan keluaran dan strategi fokus.

ANALISIS REGRESI

Untuk menguji hipotesis 1, 2 dan 3, tiga analisis regresi yang berasingan (satu regresi untuk satu strategi) dilakukan melalui model berikut:

$$Y_i = \alpha + \beta_1 SS + \beta_2 US + \beta_3 In + \beta_4 Lev + \beta_5 Skor$$

dimana: Y_i = prestasi kewangan;
 SS = Saiz Syarikat;
 US = Umur Syarikat;
 In = Industri;
 Lev = Leverage; dan
 Skor = Skor penyimpangan.

Koefisien β_3 yang negatif dan signifikan merupakan bukti bagi menyokong hipotesis kepadanan dan prestasi (Van de Ven & Drazin 1985). Hipotesis 1, 2 dan 3 akan disokong bila hasil regresi mendapati b_3 negatif dan signifikan. Ini bermakna kepadanan yang tinggi antara strategi perniagaan dan system perakaunan pengurusan strategik memberikan kesan positif terhadap prestasi kewangan bagi syarikat yang mengutamakan strategi kepimpinan kos (H1), syarikat yang mengutamakan strategi pembezaan (H2) dan syarikat yang mengutamakan strategi fokus (H3).

Dalam analisis ini, bilangan responden seramai 60 orang tidak dibahagi-bahagikan mengikut tiga jenis strategi yang digunakan. Sebaliknya kesemua data dalam sampel yang sama digunakan untuk menguji H1, H2 dan H3 melalui tiga regresi. Untuk menguji H1, analisis regresi 1 (H1), dilakukan untuk melihat kepadanan antara PPS dengan strategi kepimpinan kos terhadap prestasi. Data daripada 60 responden yang berkaitan dengan pembolehubah strategi kepimpinan kos digunakan untuk mengira skor penyimpangan dan seterusnya menggunakan skor tersebut dalam analisis regresi terhadap prestasi. Bagi analisis regresi 2 (untuk menguji H2), data daripada 60 responden yang sama tetapi menggunakan data berkaitan pembolehubah strategi pembezaan digunakan untuk melihat kepadanan antara PPS dengan strategi pembezaan (menggunakan skor penyimpangan antara pembolehubah strategi pembezaan dengan pembolehubah PPS) terhadap prestasi. Seterusnya, analisis regresi 3 (untuk menguji H3) dilakukan untuk melihat kepadanan antara PPS dengan strategi fokus menggunakan jawapan daripada responden dalam sampel bagi pembolehubah yang merujuk kepada strategi fokus dan mengira skor penyimpangan antara pembolehubah strategi fokus dengan pembolehubah PPS dan seterusnya menggunakan skor tersebut sebagai pembolehubah tak bersandar dalam analisis regresi terhadap prestasi. Kaedah ini digunakan kerana tujuan kajian adalah untuk melihat hubungan kepadanan dengan prestasi dan bukan untuk membuat perbandingan antara syarikat-syarikat dalam sampel mengikut jenis-jenis strategi yang digunakan.

HASIL KAJIAN

PROFIL SYARIKAT

Responden dalam kajian ini didapati terlibat dalam pelbagai industri. Sebanyak 11 (18%) syarikat berada dalam industri makanan dan minuman diikuti

dengan enam (10%) syarikat dalam industri barangan automotif. Pecahan lanjut boleh dilihat dalam Jadual 1.

JADUAL 1. Bilangan syarikat yang respon, mengikut industri yang diceburi

Industri	Bilangan	Peratusan
Makanan dan Minuman	11	18.3
Otomotif dan barangan otomotif	6	10.0
Pakaian dan barangan daripada tekstil	5	8.3
Plastik dan barangan daripada kaca	5	8.3
Tekstil	5	8.3
Logam dan barangan daripada logam	4	6.7
Kimia dan barangan kimia	4	6.7
Kabel	3	5.0
Farmaseutikal	3	5.0
Perabot dan barangan daripada kayu	3	5.0
Bahan Pelekat	3	5.0
Elektronik dan Alat-alat pejabat	2	3.3
Kertas dan barangan daripada kertas	2	3.3
Barangan pengguna	2	3.3
Simen	1	1.7
Mesin	1	1.7
Jumlah	60	100

Jadual 2 menunjukkan maklumat purata responden dalam kajian ini dari segi umur syarikat, bilangan pekerja, aset serta pulangan yang diperolehi pada tahun 2001.

JADUAL 2. Profil syarikat yang respon

	Purata	Minimum	Maksimum
Umur Syarikat (dalam tahun)	26	6	72
Bilangan Pekerja (orang)	3,585	238	43,000
Aset (RM juta)	1,006.93	25.05	22,596.35
Jualan (RM juta)	568.27	4.76	5,637.02
Pulangan aset (%)	4.44	-35.15	46.89
Pulangan Pelaburan (%)	2.91	-40.24	32.84
Pertumbuhan Jualan (%)	26.13	-18.63	105.31

Maklumat dalam Jadual 2 menunjukkan syarikat-syarikat ini telah beroperasi, pada puratanya, selama 26 tahun dan terdapat lima syarikat (8.3%) yang telah beroperasi lebih daripada 50 tahun. Di kalangan syarikat-syarikat ini, tempoh operasi yang paling rendah ialah 6 tahun dan paling lama ialah 72 tahun.

Purata bilangan pekerja yang dilaporkan ialah seramai 3,585 orang. Sebanyak 10 syarikat (16.7%) mempunyai bilangan pekerja kurang daripada 500 orang manakala 16 syarikat (26.7%) mempunyai pekerja melebihi 3,000 orang.

Jadual 2 juga menunjukkan bahawa purata aset syarikat yang dikaji (data tahun 1999- 2001) adalah sebanyak RM 1,006.93 juta, iaitu antara RM 25.1 juta minimum dan maksimum RM 22.6 ribu juta. Purata jualan bagi tempoh tiga tahun kebelakangan (1999-2001) berjumlah RM 568 juta di mana jualan terendah ialah RM 4.8 juta dan jualan tertinggi sebanyak RM 5.6 ribu juta.

KEPUTUSAN ANALISIS REGRESI

Hipotesis-hipotesis dalam kajian ini adalah berkaitan dengan hubungan antara kepadanan PPS-strategi dengan prestasi syarikat. Kepadanan (fit) yang tinggi di antara elemen-elemen PPS dan strategi perniagaan dijangka akan menghasilkan prestasi syarikat yang tinggi. Sebaliknya penggunaan atau amalan PPS yang tidak padan (misfit) dengan strategi akan menjejaskan prestasi syarikat berkenaan.

Kesan sistem PPS yang padan dengan strategi kepimpinan kos terhadap prestasi syarikat

Hipotesis 1 adalah berkaitan dengan hubungan antara kepadanan PPS-strategi kepimpinan kos dengan prestasi kewangan. Jadual 3 menunjukkan keputusan analisis regresi terhadap prestasi bagi strategi kepimpinan kos.

Hasil regresi pertama untuk strategi kepimpinan kos menunjukkan bahawa nilai b piawai skor penyimpangan adalah negatif dan signifikan ($t = -0.516$, $t = -3.725$, $p < 0.05$). Nilai b piawai skor penyimpangan yang negatif ini

JADUAL 3. Keputusan analisis model regresi terhadap prestasi bagi PPS-strategi kepimpinan kos

Pembolehubah tak bersandar	β	t	Sig.
Umur Syarikat	-0.080	-0.591	0.558
Saiz Syarikat	0.097	0.695	0.491
Nisbah Umpilan	0.036	0.264	0.793
Industri	0.130	0.920	0.363
Skor penyimpangan antara PPS dengan strategi kepimpinan kos	-0.516	-3.725	0.001
R^2		0.284	
ΔR^2		0.248	
F		3.180 (0.016)	
ΔF (sig)		13.875 (0.001)	

memberi makna bahawa semakin besar penyimpangan daripada profil unggul (atau semakin tidak padan dengan profil unggul), prestasi kewangan menjadi semakin rendah. Nilai b piawai skor penyimpangan yang negatif ini memberi sokongan kepada hipotesis 1 yang menjangkakan bahawa semakin tinggi kepadanan PPS dengan strategi semakin tinggi prestasi syarikat.

Kesan sistem PPS yang padan dengan strategi pembezaan kos terhadap prestasi syarikat

Hasil regresi kedua menguji kesepadanan antara amalan PPS dengan strategi pembezaan keluaran, ditunjukkan dalam Jadual 4.

JADUAL 4. Keputusan analisis model regresi terhadap prestasi bagi PPS-strategi pembezaan

Pembolehubah tak bersandar	β	t	Sig.
Umur Syarikat	-0.085	-0.595	0.556
Saiz Syarikat	0.106	0.720	0.476
Nisbah Umpilan	-0.012	-0.085	0.556
Industri	0.051	0.347	0.730
Skor penyimpangan antara PPS dengan Strategi Pembezaan	-0.448	-3.076	0.004
R^2		0.218	
ΔR^2		0.190	
F		2.168 (0.077)	
ΔF (sig)		9.459 (0.004)	

Hasil regresi ini mendapati bahawa nilai b piawai skor penyimpangan adalah negatif dan signifikan ($b=-0.448$, $t=3.076$, $p<0.05$). Nilai b piawai skor penyimpangan yang negatif ini memberikan sokongan kepada hipotesis 2 yang menjangkakan bahawa kepadanan yang tinggi antara strategi pembezaan keluaran dengan PPS yang di amalkan oleh syarikat akan membawa kepada peningkatan prestasi.

Kesan sistem PPS yang padan dengan strategi fokus terhadap prestasi syarikat

Hasil regresi bagi kepadanan antara PPS dengan strategi fokus menunjukkan nilai b piawai skor penyimpangan adalah negatif dan signifikan ($b= -0.498$, $t=3.353$, $p<0.05$). Nilai b piawai skor penyimpangan yang negatif ini memberikan sokongan kepada hipotesis 3 yang menjangkakan bahawa kepadanan yang tinggi antara strategi fokus yang di amalkan oleh syarikat akan membawa kepada peningkatan prestasi.

JADUAL 5. Keputusan analisis model regresi terhadap prestasi bagi PPS-strategi fokus

Pembolehubah tak bersandar	b	t	Sig.
Umur Syarikat	-0.113	-0.822	0.416
Saiz Syarikat	0.087	0.609	0.546
Nisbah Umpilan	-0.082	-0.593	0.556
Industri	0.138	0.967	0.339
Skor penyimpangan antara PPS dengan Strategi Fokus	-0.498	-3.535	0.001
R ²		0.261	
Δ R ²		0.231	
F		2.826 (0.028)	
Δ F (sig)		12.498 (0.001)	

PERBINCANGAN DAN RUMUSAN

Kajian ini merupakan lanjutan kepada kajian lepas, bermula daripada kajian Guilding (1999) dan Guilding et al. (2000). Guilding (1999) telah mengkaji hubungan antara tahap penggunaan maklumat yang fokus pesaing dengan strategi perniagaan, sementara Guilding et al. (2000) pula memfokuskan kajian mereka kepada sejauhmana PPS diamalkan dalam organisasi. Kedua-dua kajian ini, bagaimanapun, tidak mengambilkira kesan PPS terhadap prestasi organisasi. Justeru itu, kajian lanjutan ini cuba melihat sejauhmana kepadanan antara PPS dengan strategi memberi kesan kepada prestasi organisasi.

Keputusan hipotesis yang dikemukakan dalam kajian ini menunjukkan hubungan yang signifikan antara kepadanan PPS-strategi dengan prestasi. Bagi ketiga-tiga jenis strategi generik yang dikaji, kepadanan PPS-strategi menghasilkan prestasi yang lebih baik. Ini bermakna bahawa, tidak kira strategi apa yang digunakan, prestasi yang lebih baik boleh tercapai jika PPS yang diamalkan padan dengan strategi kerana sistem yang sedemikian akan menyokong pelaksanaan strategi berkenaan.

Penemuan kajian ini juga didapati selari dengan penemuan kajian Gupta dan Govindarajan (1984), Chenhall dan Langfield-Smith (1998) dan Jermias dan Gani (2004) yang mendapati bahawa kesesuaian antara amalan perakaunan pengurusan dengan strategi perniagaan mempengaruhi prestasi syarikat. Sungguhpun kajian-kajian lepas ada mengaitkan prestasi dengan perakaunan pengurusan, kaedah kajian yang digunakan adalah dalam bentuk kajian kes. Justeru itu, sumbangan kajian ini adalah dalam bentuk kajian yang menggunakan sampel yang lebih besar dan membolehkan penggunaan analisis statistik untuk melihat hubungan antara pembolehubah-pembolehubah yang digunakan.

Penemuan kajian ini memberi implikasi praktikal kepada pengurus yang bertanggungjawab dalam merekabentuk sistem maklumat khususnya, sistem perakaunan pengurusan. Berdasarkan penemuan kajian ini, setelah syarikat menentukan strategi perniagaannya - sama ada strategi kepimpinan kos, strategi pembezaan keluaran atau strategi fokus, pihak yang menyediakan maklumat dan analisis perakaunan perlulah menyediakan satu sistem pengurusan perakaunan yang bersesuaian dengan keperluan setiap strategi, iaitu boleh menyokong pelaksanaan strategi dan seterusnya meningkatkan pencapaian prestasi syarikat.

LAMPIRAN 1

Ukuran bagi pembolehubah kajian

Ukuran bagi tiga elemen PPS*	Purata	Sisihan piawai	Median	Cronbach Alpha
<i>Maklumat dan analisis pesaing</i>	3.25	0.32	3.20	0.74
Maklumat dan analisis mengenai tren jualan pesaing				
Maklumat dan analisis bahagian pasaran				
Maklumat dan analisis mengenai kos perunit pesaing				
Maklumat dan analisis mengenai keuntungan pesaing				
Maklumat dan analisis kos dan struktur kos pesaing				
<i>Maklumat dan analisis penilaian prestasi dan kos strategik</i>	3.54	0.56	3.71	0.89
Maklumat dan analisis mengenai kos umum dan pentadbiran				
Maklumat dan analisis mengenai perbelanjaan P&P				
Maklumat dan analisis kos reka bentuk				
Maklumat dan analisis kos pengeluaran				
Maklumat dan analisis mengenai kos pemasaran				
Maklumat dan analisis kos pengagihan				
Maklumat dan analisis mengenai khidmat pelanggan				
<i>Maklumat dan analisis pengurangan kos</i>	3.61	0.60	3.50	0.86
Maklumat dan analisis perletakan harga strategik				
Maklumat pengkosan strategik				
Maklumat kos pencegahan				
Maklumat kos kegagalan dalaman				
Maklumat kos kegagalan luaran				
Maklumat kos bagi memastikan barangan sesuai dengan kriteria dalaman				
Maklumat kos bagi memastikan barangan sesuai dengan kriteria luaran.				

* Diukur berdasarkan persepsi responden menggunakan skala Likert 5-mata yang menunjukkan julat antara 1=tahap penggunaan adalah rendah hingga 5=tahap penggunaan adalah tinggi.

Ukuran bagi strategi perniagaan*	Purata	Sisihan piawai	Median	Cronbach Alpha
<i>Strategi kepimpinan kos</i> Efisiensi operasi Kawalan kualiti produk Kaki tangan terlatih/berpengalaman Harga kompetitif Memperoleh bahan mentah dengan harga murah	3.60	0.58	4.00	0.84
<i>Strategi Pembezaan Produk</i> Pembangunan produk baru Inovasi teknik dan metod pemasaran Kawalan terhadap saluran pengagihan Iklan	3.40	0.91	3.38	0.85
<i>Strategi fokus</i> Meningkatkan ciri-ciri produk Melayani wilayah pemasaran tertentu Mengeluarkan produk dengan spesifikasi khas. Mengeluarkan produk pada segmen harga tinggi	3.56	0.71	3.50	0.74

*Diukur berdasarkan persepsi responden menggunakan skala Likert 5-mata yang menunjukkan julat antara 1=tahap melaksanakan aktiviti adalah rendah hingga 5=tahap melaksanakan aktiviti adalah tinggi.

Ukuran bagi prestasi syarikat*	Purata	Sisihan piawai	Median	Cronbach Alpha
<i>Prestasi</i> Pendapatan kendalian Pertumbuhan jualan Pulangan atas pelaburan	3.39	0.42	3.33	0.68

*Diukur berdasarkan persepsi responden menggunakan skala Likert 5-mata yang menunjukkan julat antara 1=tahap adalah rendah berbanding pesaing hingga 5=tahap adalah tinggi berbanding pesaing utama.

RUJUKAN

- Abernerthy, M.A. & Guthrie, C.H. 1994. An empirical assessment of the fit between strategy and management information system design. *Accounting and Finance* 34: 49-66.
- Atkinson, A.A, Banker R.D., Kaplan, R.S. & Young S.M. 1995. *Management accounting*. New Jersey: Prentice-Hall Inc.
- Belkaoui, A.R. 1992. *The new foundation of management accounting*. New York: Quorum Books.
- Bergeron, F., L. Raymond & R. Suzanne. 2001. Fit in strategic information technology management research: An empirical comparison of perspectives. *Omega* 29: 125-142
- Bhimani, A. & Keshtvarz, H. 1999. British management accountants: strategically oriented. *Journal of Cost Management* March/April: 25-31.
- Bromwich, M. 1990. The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets. *Accounting, Organizations and Society* 15(1/2): 27-46.
- Bromwich, M. & Bhimani, A. 1989. *Management accounting: Evolution not revolution*. London: Chartered Institute of Management Accounting.
- Burns, T. & Stalker, J. 1961. *The management of innovation*. London: Tavistock.
- Chakravarty, B.S. 1986. Measuring strategic performance. *Strategic Management Journal* 7:437-458.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. 1998. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society* 23(3): 243-264.
- Child, J. 1975. Predicting and understanding organization structure. *Administrative Science Quarterly* 18: 168-185.
- Coad, A. 1996. Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research* 7: 387-408.
- Collier, P. & Gregory, A. 1995. Strategic management accounting: A UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 7(1): 16-21.
- Dent, J.F. 1996. Global competition: challenges for management accounting and control. *Management Accounting Research* 7: 247-269.
- Dess, G. G. & Davis, P.S. 1984. Porter's (1980) generic strategies as determinants of strategic group membership and organizational performance. *Academy of Management Journal* 27(3): 467-488.
- Dess, G.G., Ireland, R.D. & Hitt, M.A. 1990. Industry effects and strategic management research. *Journal of Management* 16: 7-27.
- Dixon, R. 1998. Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning* 31(2): 272-279.
- Donaldson, L. 2000. *The Contingency Theory of Organizations*. London: Sage Publishing Co.
- Drazin, R. & Van de Ven, A.H. 1985. Alternative forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly* 30: 514-539.

- Durand, R. & Coeurderoy, R. 2001. Age, order of entry, strategic orientation and organizational performance. *Journal of Business Venturing* 16: 471-494.
- Fern, R.H. & Tippgos, M.A. 1988. Controllers as business strategies: A progress report. *Management Accounting* March: 25-29.
- Govindarajan, V. & Gupta, A.K. 1985. Linking control systems to business unit strategy: impact on performance. *Accounting, Organizations and Society* 10: 51-66.
- Guilding, C. 1999. Competitor-focused accounting: an exploratory note. *Accounting Organization and Society* 24: 583-595.
- Guilding, C., Cravens, K.S. & Tayles, M. 2000. An international comparison of strategic management accounting practices. *Management Accounting Research* 11: 113-135.
- Indonesian Capital Market Directory 2002*. Jakarta: Institute for Economic and Financial Research (ECFIN).
- Jermias, J. & Gani, L. 2004. Integrating business strategy, organizational configuration and management accounting systems within business unit effectiveness: a fitness landscape approach. *Management Accounting Research* 15: 179-200.
- Lord, B.R. 1996. Strategic management accounting: the emperor's new clothes? *Management Accounting Research* 7: 347-366.
- Merchant, K.A. 1984. Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society* 9: 291-307.
- Miller, J.G., De Meyer, A. & Nakane, J. 1992. *Benchmarking global manufacturing – understanding international supplier, customers and competitors*. Homewood, Illinois: Irwin.
- Nair, A. & Kohta, S. 2001. Does group membership matter? Evidence from the Japanese steel industry. *Strategic Management Journal* 22: 221-235.
- Palmer, R.J. 1992. Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. *Advances in Management Accounting* 1: 179-204.
- Porter, M.E. 1980. *Competitive strategy: Techniques for analyzing industries and competitors*. New York: Free Press.
- Porter, M.E. 1985. *Competitive advantage: Creating and sustaining superior performance*. New York: Free Press.
- Rickwood, C.P, Coates, J.B. & Stacey, R. J. 1990. Stapylton: Strategic management accounting to gain competitive advantage. *Management Accounting Research* 1: 37-49.
- Seal, G.M. 1989. A revolution named strategic cost management. *Business Month* April 117-118.
- Shank, J.K. 1989. Strategic cost management: new wine or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research* Fall 47-65.
- Shank, J.K. & Govindarajan, V. 1992. Strategic cost management: The value chain perspective. *Journal of Management Accounting Research* Fall 179-197.
- Shank, J.K. & Govindarajan, V. 1993. *Strategic cost management: The new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press.
- Simmonds, K. 1981. Strategic management accounting. *Management Accounting* April 26-29.

- Simmonds, K. 1982. Strategic management accounting for pricing: A case example. *Accounting and Business Research* Summer 206-214.
- Simons, R. 1987. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organization and Society* 12: 357-374.
- Van de Ven, A.H. & Drazin, R.1985. The concept of fit in contingency theory. *Research in Organizational Behavior* 7: 333-365.
- Venkatraman, N. & Prescott, J.E. 1990. Environment-strategy coalignment: An empirical test of its performance implications. *Strategic Management Journal* 11: 1-23.

Ria Nelly Sari
Fakultas Ekonomi
Universitas Riau
Kampus Bina Widya Km 12.5 SP Baru
Pekan Baru, Riau
Indonesia

Raja Azimah Raja Omar Anuddin
Tengku Akbar Tengku Abdullah
Fakulti Ekonomi dan Perniagaan
Universiti Kebangsaan Malaysia
43600 UKM Bangi, Selangor D.E
Malaysia