

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

**Sabaruddinsah**

Dosen Akuntansi Fakultas Ekonomi UNISMA

## **ABSTRACT**

*The main objective of the study is to examine the influence of perceived environment uncertainty and competitive strategy to ward the accounting control system and company performance. The sample of this study was selected by using multistaged sampling method. The questionnaires has been distributed to the population target (about 186), namely top manager of pharmaceutical company in Indonesia dan 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 performed as a good approach to cope the problem of multicollinearity in stastical estimated.The results found that perceived environment uncertainty and competitive strategy were not positively influence to 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.*

## **PENDAHULUAN**

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, 2008).

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 (2008) 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.

Penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer untuk mengukur ketidakpastian lingkungan yang mempengaruhi perusahaan, berbeda dengan penelitian Muchammad Syafruddin (2008) 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.

Untuk mengatasi permasalahan multikolinearitas yang terjadi pada penelitian-penelitian kontinjensi dengan menggunakan analisis regresi multiplikatif 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). Selain itu 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. 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. Hal tersebut berarti juga adanya pengaruh positif variabel kontinjensi terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan.

### **1.2 Perumusan Masalah**

Berdasarkan latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka dapat dirumuskan permasalahan penelitian berikut ini:

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

### **1.3 Tujuan Penelitian**

Tujuan penelitian ini adalah sebagai berikut:

1. Untuk menganalisis pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan.
2. Untuk menganalisis hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan nilai residual dari sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan/strategi kompetitif.

## **KAJIAN PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS**

### **2.1. Telaah Pustaka**

#### **2.1.1. Teori Kontinjensi**

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 (2008) 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). 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). 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, 2008). Sistem kontrol digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana.

Beberapa penelitian terdahulu (Merchant, 1981, 1984; Brownell dan Merchant, 1990; Muchammad Syafruddin, 2008) 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).

Para peneliti terdahulu (Merchant, 1981, 1984; Govindarajan dan Gupta, 1985; Brownell dan Merchant, 1990; Muchammad Syafruddin, 2008) telah membuktikan bahwa sistem kontrol akuntansi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa variabel kontinjensi. Penelitian – penelitian terdahulu tersebut menggunakan asumsi teori kontinjensi yang menegaskan bahwa tidak ada sistem kontrol perusahaan yang sangat tepat diterapkan kecuali dengan memperhatikan pengaruh faktor – faktor kontinjensi terhadap hubungan sistem kontrol dengan kinerja perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 1998). Harahap (2001) menyatakan bahwa tidak ada suatu desain sistem kontrol yang efektif berlaku untuk semua perusahaan, kontrol yang efektif tergantung pada situasi dan kondisi yang dihadapi .

Teori kontinjensi menegaskan bahwa desain sistem kontrol bersifat kontingen 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.

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 kontingen 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.

### **2.1.2. Ketidakpastian Lingkungan yang Dipersepsikan, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan**

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).

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.

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 ketidak mampuan (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 yaitu, sentralisasi wewenang dan kontrol, tingginya spesialisasi tugas, bentuk komunikasi yang digunakan sangat formal, vertikal, dan menggunakan bentuk pelaporan baku, keputusan-keputusan, penghargaan, dan hukuman bersifat *top down*, 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 desentralisasi wewenang dan kontrol, gaya manajemen partisipatif, berhubungan dengan proses tim kerja untuk menghasilkan integrasi dan adaptasi dalam mengelola fungsi-fungsi yang saling mempengaruhi, komunikasi yang digunakan dalam bentuk horizontal dan diagonal, adaptif dan fleksibel, 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).

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. Berdasarkan uraian di atas maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

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

### **2.1.3. Strategi Kompetitif, Sistem Kontrol Akuntansi, dan Kinerja Perusahaan**

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 *analyzer*. 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 industrinya. 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 *concerervative (adavtive)*, dan *enterpreneurial*. Perusahaan *concerervative (adaptive)* melakukan inovasi secara berhati-hati. Biasanya dipengaruhi sekali oleh tantangan yang serius. Perusahaan *enterpreneurial* 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 biaya rendah dalam industrinya. 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*.

Abdul Hamid Habbe dan Jogiyanto Hartono (2008) 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*.. 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 *entrepreneurial* (konsep Mitzberg) sebagai kelompok perusahaan B. Dua kelompok perusahaan yang menerapkan strategi kompetitif berbeda tersebut menggunakan sistem kontrol akuntansi yang berbeda pula.

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.

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 *entrepreneurial* (*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). Berdasarkan uraian di atas, maka dapat dirumuskan hipotesis penelitian sebagai berikut:

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

## METODE PENELITIAN

### 3.1. Jenis dan Metode Pengumpulan Data

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. Unit analisis yang digunakan adalah individual (presiden direktur/direktur utama).

Jumlah populasi penelitian ini sebesar 186 top manajer pada perusahaan farmasi yang beroperasi di Indonesia (berdasarkan *Standard Trade and Industry Directory* tahun 2008) dan setelah dihitung maka jumlah sampel yang dibutuhkan dalam penelitian ini adalah sebesar 65 top manajer. 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).

### 3.2 Definisi Operasional Variabel

Sistem kontrol akuntansi (SKA) 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. 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.

Strategi kompetitif (Strat) 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 ( harga jual produk, persentase hasil penjualan yang digunakan untuk kegiatan research and development, kualitas produk, brand image, dan fitur-fitur yang disediakan produk dan kemampuan inovasi perusahaan). Responden harus memilih satu diantara dua tipe tersebut. Responden yang memilih 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.

Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD) 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 kompetensi dalam input yang digunakan dan output 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.

Kinerja perusahaan (KP) 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.

### 3.3. Teknik Analisis

Sebelum menguji hipotesis terlebih dahulu dilakukan uji kualitas data dan asumsi klasik. Untuk menguji hipotesis penelitian ini digunakan analisis residual (*residual analysis*). Secara umum ada dua langkah dalam analisis residual. Pertama, menentukan nilai residual absolut dengan menggunakan model regresi kontinjensi atau persamaan residual. 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 13.0 dan selanjutnya nilai residual dapat dikorelasikan dengan kinerja perusahaan untuk menguji hipotesis penelitian ini.

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### 4.1. Statistik Deskriptif

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 ketidakpastian 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.

### 4.2. Uji Kualitas Data dan Uji Asumsi Klasik

Hair et al (1998) menjelaskan bahwa kualitas data yang dihasilkan dari penggunaan instrumen penelitian dapat dianalisis menggunakan pengujian reliabilitas dan validitas. Berdasarkan 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.

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). Kondisi data seperti ini menguatkan justifikasi penggunaan analisis residual sebagaimana yang direkomendasikan oleh

Bambang Riyanto L.S (1999; 2008) dan Dewar dan Werbel (1979). Data penelitian ini bebas dari autokorelasi terbukti dengan nilai DW tidak berada antara batas  $dl - du$  pada tingkat signifikan 5 %, jumlah sampel 65 – 70, dan jumlah variabel bebas 5 (Gujarati,1997). diketahui dari Tabel Durbin Watson bahwa nilai batas atas  $dl = 1,36 - 1,39$  dan  $du = 1,69 - 1,70$ . Untuk mengetahui adanya kondisi heterokedastisitas pada data penelitian digunakan uji *Gletsjer*. Hasil uji *Gletsjer* yang menunjukkan bahwa variabel penelitian ini bebas heterokedastisitas dibuktikan dengan tidak adanya variabel bebas yang signifikan pada tingkat 5 % (Imam Ghazali,2008: Gujarati, 1997).

#### 4.3 Hasil Uji Hipotesis

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 dioperasikan melalui program pengolahan statistik SPSS versi 13 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 ( $p \geq 5\%$ ).

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 (*ketidaksesuaian*) 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 kontingen 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 ketidakpastian 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 (*reskld3*) 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).

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 2 menunjukkan bahwa strategi kompetitif tidak berkesesuaian dengan sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan.

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 jika dilihat dari karakteristik data maka 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 dengan sistem kontrol akuntansi.

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).

## KESIMPULAN, IMPLIKASI DAN KETERBATASAN

Hasil penelitian ini menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif tidak berpengaruh positif 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.

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. Penelitian akan datang yang menggunakan analisis residual hendaknya memperhatikan catatan yang diberikan Duncan and Moores (1989), yaitu sebagai berikut : pengembangan kerangka teori yang komperhensif, penggunaan instrumen yang benar-benar reliabel, kehati-hatian terhadap hubungan alami variabel penelitian, menghindari bias dari nilai residual dengan memperhatikan proporsi sampel dari populasinya.

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 mengeksport produknya ke pasar-pasar internasional yang liberal.

Keterbatasan penelitian ini adalah pada jumlah sampel yang digunakan belum memenuhi kriteria sampel yang baik, selain itu metode pengumpulan data yang masih belum mampu meningkatkan respon rate. Penelitian di masa akan datang dapat saja mengabaikan industrial effect agar dapat menggunakan sampel penelitian jenis industri yang heterogen sehingga dapat mengumpulkan sampel lebih besar untuk menguji lebih akurat pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan.

## REFERENSI

- Anthony, R.N. dan Govindarajan, Vijay.1998. *Management Control System*.9<sup>th</sup> 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.
- 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 Budgeting, 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](http://www.kalbe.co.id). November.

- Caillouet, A dan Lapeyre, B. 1992. "The Importance of An Accounting Information System 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.
- 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.
- 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 Approacht 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.
- 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).
- 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 Metodhs 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.
- 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*. 7<sup>th</sup> 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.