

KESELARASAN STRATEGI DAN TINGKAT KECANGGIHAN PRAKTIK AKUNTANSI MANAJEMEN DAN PENGARUHNYA TERHADAP KINERJA

Sekar Akrom Faradiza
Universitas Teknologi Yogyakarta
sekar.akrom@gmail.com

Fran Sayekti
Universitas Teknologi Yogyakarta
fsayekti@yahoo.com

ABSTRAK

Dalam rangka meningkatkan dan mempertahankan keunggulan kompetitif, perusahaan harus memilih strategi yang tepat. Dengan strategi yang tepat maka kinerja yang diharapkan akan tercapai. Namun strategi yang tepat saja tidak cukup, karena faktor penting yang menentukan kinerja adalah keselarasan antara strategi dengan variabel kontinjensinya yang salah satunya adalah tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan dalam rangka mengimplementasikan strategi yang telah dipilih perusahaan. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah kinerja perusahaan manufaktur di Indonesia dipengaruhi oleh keselarasan antara strategi dengan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen. Strategi yang digunakan adalah *Prospector*, *Defender* dan *Analyzer*. *Cluster Analysis* digunakan untuk menilai tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Terdapat 33 unit bisnis perusahaan manufaktur di Indonesia yang menjadi responden dari penelitian ini. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa kinerja perusahaan manufaktur di Indonesia tidak dipengaruhi oleh keselarasan strategi dengan variabel kontinjensinya.

Keywords: *keselarasan strategi, kecanggihan praktik akuntansi manajemen, kinerja, cluster analysis*

ABSTRACT

In order to improve and maintain competitive advantage, companies must have appropriate strategy to achieved expected performance. But appropriate strategy is not enough, because the important factor that determines company's performance is the alignment of strategy and its contextual variables. This study aimed to test whether the performance of manufacturing companies in Indonesia affected by the alignment of strategy and sophistication of management accounting practices. There are 33 business units of manufacturing company in Indonesia who were respond to this study. Cluster Analysis is used to assess the level of sophistication of management accounting practices applied by the company. The result indicated that the performance of manufacturing company in Indonesia does not affected by the alignment of strategy and its contextual variables.

Keywords: *strategy, sophistication of management accounting practices, performance, cluster analysis*

PENDAHULUAN

Kinerja perusahaan dipengaruhi oleh banyak faktor. Para peneliti sepakat bahwa strategi adalah faktor terpenting dari perusahaan. Perbedaan konteks dan karakteristik dari perusahaan menyebabkan perbedaan pada penerapan strategi meskipun perusahaan berada pada lingkup persaingan yang sama. Hal ini menyebabkan perbedaan pencapaian kinerja oleh masing-masing perusahaan. Beberapa penelitian menunjukkan beberapa karakteristik perusahaan yang mempengaruhi strategi perusahaan antara lain ukuran perusahaan, ketidakpastian lingkungan, teknologi produksi, strategi korporat dan lingkungan pasar (Otley, 1995; Reid dan Smith, 2000; Mitchell, 2002).

Dalam rangka mempertahankan keunggulan kompetitif, suatu perusahaan harus menyesuaikan diri dengan cepat terhadap lingkungan mereka. Jika suatu perusahaan dihadapkan pada peningkatan intensitas persaingan pasar, namun gagal mengadopsi dan mengimplementasikan strategi yang tepat maka akan berdampak negatif pada kinerja. Namun strategi yang jelas saja tidak cukup. Strategi yang dipilih tersebut harus didukung oleh faktor organisasional yang tepat. Ketika terjadi perubahan strategi maka dibutuhkan persiapan dan penataan kembali struktur internal perusahaan misalnya proses dan implementasi proses manufaktur dan sistem informasi yang sesuai dan efektif, termasuk penyediaan informasi akuntansi manajemen untuk membantu manajer mengendalikan aktivitasnya serta mengurangi ketidakpastian yang melingkupi perusahaan (Jermias dan Gani, 2004; Shank dan Govindarajan, 1992; Johnson dan Kaplan, 1987).

Penerapan akuntansi manajemen yang baru dalam perusahaan dilakukan untuk mendukung teknologi dan proses manajemen baru, misalnya *Total Quality Management* (TQM) dan *Just in Time* (JIT) yang dilakukan dalam rangka mencari keunggulan kompetitif untuk menghadapi persaingan bisnis global (Abdel-Kader dan Luther, 2008). Sehingga ketika perusahaan akan mengimplementasikan teknologi dan sistem manajemen baru, maka

perusahaan harus membangun sistem akuntansi manajemen yang sesuai dengan kebutuhan baru mereka sehingga tercipta keselarasan (Gerdin, 2005).

Penelitian ini adalah ekstensi dari penelitian yang dilakukan oleh Chenhall dan Langfield-Smith (1998) dan Abdel-Kader dan Luther (2008). Chenhall dan Langfield-Smith (1998) melakukan penelitian untuk melihat perbedaan kinerja perusahaan berdasarkan penerapan praktik akuntansi manajemen dan teknik manajemen serta prioritas strategi yang diterapkan oleh perusahaan. Penelitiannya dilakukan dengan membandingkan kinerja pada kelompok perusahaan hasil klasterisasi berdasarkan prioritas strategi, teknik manajemen dan praktik akuntansi manajemen. Sedangkan Abdul-Kader dan Luther (2008) melakukan penelitian dengan menggunakan analisis kluster untuk mengelompokkan perusahaan berdasarkan tingkat kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan dan menguji perbedaan beberapa variabel kontinjensi pada masing-masing kluster yang dibentuk.

Peneliti menganggap bahwa kedua penelitian tersebut tidak menguji apakah keselarasan strategi dengan variabel kontekstualnya dapat mempengaruhi kinerja perusahaan. Berdasarkan uraian yang telah disampaikan sebelumnya maka penelitian ini akan mencoba menguji secara empiris pengaruh keselarasan strategi dengan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan serta menguji pengaruhnya terhadap kinerja.

KAJIAN PUSTAKA

Kinerja Perusahaan

Kinerja merupakan konsep untuk mengukur prestasi pasar suatu produk. Setiap perusahaan berkepentingan untuk mengetahui prestasi pasarnya, sebagai cerminan usahanya di dunia persaingan bisnis. Selain itu kinerja adalah konstruk umum yang digunakan untuk mengukur dampak dari strategi perusahaan. Hal ini dikuatkan oleh berbagai temuan tentang

pengaruh positif yang dihasilkan atas penerapan strategi yang dipilih oleh perusahaan, seperti *low cost*, diversifikasi, integrasi dan lainnya.

Salah satu faktor penentu dari kinerja adalah strategi. Perusahaan yang menerapkan strategi *low cost* akan mampu meningkatkan efisiensi karena menekankan pada pengurangan biaya. Sehingga ketika semua hal yang lain sama maka perusahaan akan mampu meningkatkan volume penjualan dan pangsa pasarnya. Sedangkan perusahaan yang membangun strategi dengan mengutamakan volume penjualan dan fleksibilitas, dengan tetap menjaga harga pada level rendah namun dengan kualitas yang tinggi maka perusahaan akan mampu merespon dengan lebih cepat terhadap perubahan lingkungan dan kinerja yang lebih baik akan dapat dicapai (Amoako-Gyampah dan Acquah, 2008). Hasil positif ditemukan oleh Johnson (1999) pada hubungan antara integrasi strategik perusahaan dengan kinerja keuangan perusahaan.

Namun demikian beberapa hasil yang berlawanan juga ditemukan dalam penelitian-penelitian sebelumnya. Strategi pengurangan biaya berhubungan negatif dengan kinerja, yaitu profitabilitas perusahaan menurun ketika perusahaan berusaha untuk menjadi pemimpin pasar dari sisi harga terendah (Chang dan Huang, 2005). Dalam penelitiannya, Amoako-Gyampah dan Acquah (2008) tidak menemukan adanya hubungan yang signifikan antara strategi manufaktur dengan kinerja level unit bisnis. Mereka menyatakan bahwa kinerja unit bisnis merupakan hasil kontribusi dari beberapa fungsi dan pengaruh masing-masing fungsi sulit untuk dapat dipisahkan. Dalam kaitannya dengan strategi diversifikasi, beberapa penelitian menemukan adanya nilai perusahaan dan *abnormal return* yang lebih rendah dibandingkan dengan perusahaan yang tidak melakukan diversifikasi (Comment dan Jarrell, 1995; Berger dan Ofek, 1995).

Lebih lanjut Chenhall dan Langfield-Smith (1998) melakukan penelitian untuk melihat perbedaan kinerja perusahaan berdasarkan penerapan praktik akuntansi manajemen dan

teknik manajemen serta prioritas strategi yang diterapkan oleh perusahaan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa penerapan teknik manajemen harus disesuaikan dengan strategi yang dipilih oleh perusahaan. Misalnya ketika perusahaan menerapkan strategi diferensiasi, maka perusahaan harus menerapkan teknik manajemen yang dapat meyakinkan pelanggan bahwa produk yang perusahaan hasilkan memiliki kualitas yang tinggi. Hal yang serupa juga harus dilakukan ketika perusahaan menerapkan strategi *low price*. Perusahaan harus menerapkan teknik manajemen yang dapat meyakinkan bahwa perusahaan mampu beroperasi secara efektif dan efisien. Dengan demikian maka kinerja yang diharapkan oleh perusahaan dapat tercapai (Chenhall dan Langfield-Smith, 1998).

Strategi Perusahaan

Strategi perusahaan adalah salah satu konsep yang paling kompleks dan paling banyak digunakan dalam mempelajari perusahaan. Hal ini dikarenakan konsep strategi terus berkembang secara pesat dalam literatur bisnis, sehingga mengharuskan adanya pemahaman tentang konsep strategi yang digunakan dan unit analisis yang akan diteliti (Beard dan Dess, 1981).

Dalam memasuki persaingan yang semakin ketat, perusahaan akan menetapkan strategi bersaing agar tetap dapat bertahan (*survive*). Strategi yang diterapkan harus disesuaikan dengan *core competencies* yang dimiliki serta kondisi eksternal perusahaan. Perusahaan yang mempertahankan keberadaannya di tengah persaingan bisnis yang ketat akan memilih dan menerapkan strategi yang *fit* (selaras) dengan karakteristik perusahaan dan kondisi lingkungannya. Perusahaan yang mampu memilih dengan tepat strateginya akan mampu mengungguli persaingan dalam hal pertumbuhan dan perolehan laba, serta mampu bertahan dalam siklus kehidupan bisnis jangka panjang.

Salah satu tipologi strategi yang banyak digunakan dalam penelitian adalah tipologi strategi yang dikemukakan oleh Miles dan Snow, yaitu *prosepctor*, *analyzer*, *defender* dan

reactor. Perusahaan dengan strategi *prospector* menggambarkan bahwa perusahaan selalu ingin menjadi yang pertama atas produk, pasar dan teknologi yang baru. Sedangkan *analyzer* berarti perusahaan jarang menjadi yang pertama dalam produk. Namun perusahaan secara hati-hati memonitor tindakan pesaing. Perusahaan ini seringkali menjadi yang kedua dengan harga yang lebih efisien dan produk yang lebih inovatif. Strategi *defender* menggambarkan keinginan perusahaan untuk menempatkan diri dan mengelola pasar yang aman dengan produk yang relatif stabil. Sedangkan *reactor* menggambarkan perusahaan yang tidak agresif dalam mengelola produk dan pasar yang aman apabila tidak ada tekanan yang kuat.

Chenhall dan Langfield-Smith (1998) melakukan penelitian dengan melakukan analisis kluster terhadap beberapa perusahaan berdasarkan prioritas strategi yang digunakan oleh perusahaan yaitu *low price* dan *differentiation*. Strategi *low price* menekankan harga yang lebih rendah dibandingkan pesaing, sedangkan strategi *differentiation* termasuk di dalamnya adalah kualitas yang lebih baik, fleksibilitas produk, pelayanan pelanggan, waktu pengiriman dan desain produk. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa perusahaan yang menekankan pada strategi diferensiasi dan yang menerapkan lebih banyak teknik manajemen akan memiliki kinerja yang lebih baik dibandingkan perusahaan lainnya.

Kecanggihannya Praktik Akuntansi Manajemen

Selama beberapa dekade terakhir ini beberapa inovasi teknik akuntansi manajemen telah dikembangkan untuk berbagai macam industri, misalnya *activity-based costing*, *balanced scorecard*, *lean manufacturing* dan lainnya. Beberapa peneliti (Otley, 1995; Kaplan dan Atkinson, 1998; Hoque dan Mia, 2001; Haldma dan Laats, 2002) menyatakan bahwa suatu teknik baru akan mempengaruhi keseluruhan proses dari akuntansi manajemen (perencanaan, pengendalian, pengambilan keputusan dan komunikasi) dan akan mengubah fokus sistem akuntansi manajemen dari hanya sekedar digunakan dalam proses penentuan

harga dan pengendalian keuangan yang relatif sederhana menjadi praktik yang canggih atau maju dalam rangka menciptakan nilai melalui peningkatan efektivitas alokasi sumber daya.

Sistem akuntansi manajemen didefinisikan sebagai bagian dari sistem informasi formal yang digunakan oleh organisasi untuk mempengaruhi perilaku manajer yang akan mendorong pada pencapaian tujuan perusahaan (Gerdin, 2005). Pendekatan kontinjensi pada akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi manajemen yang secara universal tepat dan dapat diterapkan pada seluruh organisasi dalam semua keadaan. Alasan yang dapat menjelaskan hal tersebut adalah penerapan sistem akuntansi manajemen tergantung pada faktor situasional, baik yang berada di luar maupun di dalam perusahaan. Beberapa penelitian dalam bidang akuntansi manajemen telah melakukan pengujian untuk melihat hubungan variabel-variabel kontekstual seperti ketidakpastian lingkungan (Gordon dan Narayanan, 1984; Govindarajan, 1986); ketidakpastian tugas (Chenhall dan Morris, 1986; Chong, 1996); struktur dan kultur organisasional, dan desain sistem akuntansi manajemen.

Abdel-Kader dan Luther (2008) melakukan penelitian untuk melihat pengaruh karakteristik perusahaan terhadap kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Kecanggihan (*sophistication*) dalam penelitiannya didefinisikan sebagai kemampuan dari sistem akuntansi manajemen untuk memberikan informasi yang relevan secara menyeluruh untuk aktivitas perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan yang ditujukan untuk menciptakan atau meningkatkan nilai. Dalam penelitiannya tersebut digunakan empat tahap atau level kecanggihan penerapan akuntansi manajemen yang didasarkan pada *Statement on Management Accounting Concepts* (IFAC, 1998). Salah satu pernyataan yang disebutkan dalam pernyataan tersebut adalah terkait *Evolution and Change in Management Accounting* yang menyatakan bahwa terdapat empat tahap perkembangan kemajuan praktik akuntansi manajemen, mulai dari akuntansi manajemen yang hanya

digunakan untuk penentuan biaya dan pengendalian keuangan sampai dengan akuntansi manajemen yang digunakan untuk menciptakan nilai bagi pelanggan. Empat tahap ini mewakili tingkat kecanggihan penerapan praktik akuntansi manajemen dalam perusahaan (Abdul-Kader, 2007).

Berikut ini adalah 4 tahap pengembangan praktik akuntansi menurut IFAC adalah sebagai berikut:

Tahap 1: Cost determination and financial control (CDFC)

IFAC menyatakan bahwa pada tahap ini akuntansi manajemen merupakan aktivitas teknis yang dibutuhkan untuk mencapai tujuan organisasi. Fokus dari akuntansi manajemen hanya untuk menentukan biaya produksi. Teknologi dalam produksi relatif sederhana, bahwa produk akan melalui serangkaian proses berbeda. Biaya bahan baku dan tenaga kerja dengan mudah dapat diidentifikasi dan proses manufaktur lebih bertumpu pada kecepatan operasi secara manual.

Tahap 2: Provision of information for management planning and control (IPC)

IFAC menyatakan bahwa pada tahap ini akuntansi manajemen merupakan aktivitas manajemen, tetapi hanya sebagai peran pendukung. Aktivitas pengendalian hanya berfokus pada proses manufaktur dan administrasi internal, bukan pada pertimbangan strategis dan lingkungan. Akuntansi manajemen sebagai bagian dari sistem pengendalian manajemen, cenderung reaktif, mengidentifikasi masalah dan bertindak hanya ketika terdapat penyimpangan atau perbedaan antara perencanaan dengan realisasi.

Tahap 3: Reduction of waste in business resource (RWR)

Meningkatnya persaingan diikuti dengan perkembangan teknologi yang cepat yang mempengaruhi banyak aspek dari sektor industri. Teknologi komputer berkembang dengan pesat dan jumlah data yang dapat diakses oleh manajer bertambah. Hal ini menyebabkan perancangan, pemeliharaan dan interpretasi sistem informasi menjadi hal yang penting yang

mempengaruhi efektivitas manajemen. Akuntansi manajemen harus menyediakan informasi ini untuk meyakinkan proses analisis dan teknik manajemen untuk menghasilkan informasi yang sesuai dan tersedia untuk mendukung manajer dan karyawan pada seluruh level.

Tahap 4: Creation of value through effective resources use (CV)

Seiring dengan berkembangnya dunia industri dengan tingkat ketidakpastian dan kemajuan yang sangat pesat dan perkembangan teknologi manufaktur dan pemrosesan informasi, menjadikan peran akuntansi manajemen harus berubah sehingga mampu menciptakan nilai melalui penggunaan sumber daya secara efektif. Hasil ini bisa dicapai dengan menerapkan teknologi yang mendorong pada nilai pelanggan, nilai pemegang saham dan inovasi organisasi.

Empat tahap tersebut merupakan empat level kecanggihan sistem akuntansi manajemen. Tahap pertama menunjukkan level yang kurang canggih dan tahap keempat adalah tingkat yang paling canggih. Kecanggihan ini menunjukkan kemampuan sistem akuntansi manajemen perusahaan untuk menyediakan informasi yang relevan secara menyeluruh untuk proses perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan yang semuanya ditujukan untuk penciptaan nilai (Abdel-Kader dan Luther, 2008). Keempat tahap tersebut tidak bersifat saling meniadakan, masing-masing secara bertahap dan melingkupi konsep dari tahap sebelumnya dengan menggabungkan tambahan peran atau fungsi pada kondisi yang berbeda.

Keselarasan Strategi dan Kecanggihan Praktik Akuntansi Manajemen

Chenhall (2003) menyatakan bahwa strategi adalah sebagai sebuah cara (bukan sebagai salah satu elemen) yang dapat dipengaruhi oleh lingkungan eksternal, teknologi dari organisasi, struktur dan sistem pengendalian manajemen. Pengaruh strategi terhadap kinerja dipengaruhi oleh variabel kontinjensinya. Teori kontinjensi menyatakan bahwa tidak terdapat struktur terbaik yang dapat diterapkan oleh semua perusahaan dalam semua kondisi (Chandler, 1962). Sehingga faktor penting yang menentukan kinerja adalah keselarasan

antara strategi dengan variabel kontinjensinya. Venkatraman (1989) memberikan kerangka analisis untuk menguji konsep keselarasan dalam penelitian tentang strategi. Dalam penelitiannya disebutkan bahwa terdapat 6 tipe keselarasan. Salah satu diantaranya adalah keselarasan sebagai moderasi (*moderating*). Keselarasan sebagai moderasi menyatakan bahwa pengaruh variabel prediktor yaitu strategi, pada variabel dependen (kinerja sebagai ukuran) berbeda-beda berdasarkan perbedaan level atau kategori dari variabel moderasi misalnya praktik akuntansi manajemen yang diterapkan perusahaan.

Jermias dan Gani (2004) juga menyatakan fokus dari kontinjensi dalam menguji hubungan antara strategi, konfigurasi organisasi dan sistem akuntansi manajemen adalah keselarasan. Teori ini menyatakan bahwa bukan tipe strategi maupun konfigurasi organisasi yang akan langsung mempengaruhi kinerja perusahaan. Namun faktor penting yang mempengaruhi kinerja adalah keselarasan antara strategi yang dipilih dengan variabel kontekstual atau kontinjensinya. Berdasarkan uraian latar belakang sebelumnya, maka dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H_a: Kinerja perusahaan dipengaruhi oleh keselarasan antara strategi dengan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan.

METODE PENELITIAN

Sampel

Untuk mencapai tujuan penelitian ini, sampel yang akan digunakan fokus pada unit bisnis-unit bisnis dari industri manufaktur di Indonesia. Industri tersebut merupakan industri terbesar di Indonesia. Selain itu industri ini dianggap lebih maju dalam hal perkembangan bisnisnya sehingga lebih dinamis dalam menjaga keselarasan strategi dengan lingkungan dan struktur perusahaan serta akan lebih cenderung mengikuti perkembangan praktik akuntansi manajemen yang lebih maju.

Untuk itu data yang digunakan adalah data primer yang dikumpulkan melalui survei dengan pengiriman kuisisioner kepada responden potensial. Kuisisioner dikirimkan melalui *mail survey* dan *online survey* kepada perusahaan manufaktur baik yang telah terdaftar di BEI maupun belum di wilayah Yogyakarta, Semarang dan Jakarta. Dari 225 kuisisioner yang dikirimkan melalui *mail survey* hanya 20 kuisisioner yang dikirimkan kembali oleh responden sehingga menghasilkan tingkat respon sebesar 8.89%. Sedangkan dari *online survey* diperoleh 38 kuisisioner yang dikembalikan oleh responden, namun satu kuisisioner ternyata berasal dari responden yang sama yang diketahui dari alamat *IP address* yang identik dengan kuisisioner lain dan memiliki jawaban yang identik. Satu kuisisioner yang lain tidak dapat digunakan karena responden menjawab seluruh pertanyaan dengan jawaban yang sama yaitu pada skala 1 yang menandakan responden tidak menjawab pertanyaan dengan serius. Sisanya, yaitu sebanyak 20 kuisisioner kembali dengan kondisi jawaban yang tidak lengkap. Sehingga hanya 16 kuisisioner dari *online survey* yang diisi lengkap dan dapat digunakan dalam analisis selanjutnya. Berdasarkan kedua survei tersebut diperoleh 36 kuisisioner yang dapat digunakan dalam penelitian.

Salah satu alat analisis yang digunakan dalam penelitian ini adalah analisis kluster. Gudono (2011) menyatakan bahwa agar hasil dari analisis kluster dapat digeneralisasi maka data yang diolah harus mencerminkan gambaran umum dari populasi atau representatif. Sehingga *outliers* harus dihilangkan dari sampel agar hasilnya tidak bias. Berdasarkan pengujian *outliers* ditemukan 3 kuisisioner *outliers* sehingga dikeluarkan dari analisis. Sehingga berdasarkan pengumpulan dan seleksi data, hanya 33 kuisisioner yang dapat digunakan dalam analisis selanjutnya.

Instrumen Penelitian

1. Strategi adalah komitmen dan pilihan perusahaan tentang cara perusahaan dalam bersaing dalam industrinya. Penelitian ini menggunakan tipologi strategi Miles dan Snow

yaitu *defender*, *prospector* dan *analyzer*. Sedangkan *reactor* tidak digunakan karena banyak penelitian sebelumnya yang tidak memasukkan *reactor* karena dianggap bukan sebagai suatu strategi (Doty et al., 1993). Untuk mengukur strategi digunakan instrumen yang digunakan Sabherwal dan Chan (2001) yang terdiri dari 18 item pertanyaan dengan 5 skala *likert* yang akan mengukur 6 profil ideal strategi sesuai (Venkatraman, 1989). Strategi tersebut terdiri dari *defensiveness*, *risk aversion*, *aggressiveness*, *proactiveness*, *analysis* dan *futurity*.

- a. Identifikasi profil strategi bisnis ideal (berdasarkan 6 atribut strategi bisnis) untuk ketiga strategi sesuai dengan profil strategi bisnis ideal yang dikembangkan oleh Segev (1989) dan Doty et al. (1993). Profil strategi bisnis tinggi akan diberi skor +1, rendah -1 dan sedang 0. Berikut ini adalah tabel profil bisnis ideal dari tiga jenis strategi

Tabel 1. Profil Ideal Strategi

Atribut	<i>Defender</i>	<i>Prospector</i>	<i>Analyzer</i>
<i>Defensiveness</i>	Tinggi	Rendah	Sedang
<i>Risk Aversion</i>	Tinggi	Rendah	Tinggi
<i>Aggressiveness</i>	Sedang	Tinggi	Sedang
<i>Proactiveness</i>	Rendah	Tinggi	Sedang
<i>Analysis</i>	Sedang	Rendah	Tinggi
<i>Futurity</i>	Tinggi	Rendah	Sedang

Sumber: Sabherwal dan Chan (2001)

- b. Menghitung *Euclidian Distance* antara masing-masing atribut strategi bisnis dengan nilai ideal masing-masing dari ketiga tipe strategi bisnis. *Euclidian distance* untuk strategi *defender* dihitung dengan rumus sebagai berikut:

$$Dist(def) = \sqrt{\sum (X_j - I_{j,def})^2} \dots\dots\dots(1)$$

Keterangan:

Dist : *Euclidian distance* untuk masing-masing strategi

X_j : Skor standar atribut strategi bisnis ke-j

I_{j,def} : Nilai ideal dari atribut strategi bisnis ke-j untuk *defender*

- c. Hasil skor digunakan untuk menentukan strategi perusahaan dengan menggunakan nilai terkecil yang mengindikasikan perusahaan dengan strategi bisnis yang paling mendekati strategi bisnis ideal. Misalnya jika suatu perusahaan memiliki skor standar untuk keenam profil strategi adalah 0.5, 0.7, -0.3,-0.4, 0.8, 1.3 maka dapat dihitung *euclidian distance* untuk strategi *defender* adalah sebagai berikut:

$$Dist(def) = \sqrt{(0.5-1)^2 + (0.7-1)^2 + (-0.3-0)^2 + (-0.4-(-1))^2 + (0.8-0)^2 + (1.3-1)^2}$$

Sehingga skor untuk strategi *defender* adalah 1.23. Dengan cara yang sama diperoleh skor untuk strategi *prospector* dan *analyzer* masing-masing adalah 1.52 dan 3.33. Berdasarkan skor tersebut, maka nilai terendah terdapat pada strategi *defender* sehingga dapat disimpulkan perusahaan tersebut menggunakan strategi *defender*.

Hasil pengujian analisis faktor untuk variabel strategi menunjukkan seluruh bahwa seluruh item pertanyaan valid karena memiliki skor *factor loading* di atas 0,50 dengan kisaran 0,516 – 0,891. Sedangkan skor *Cronbach's Alpha* untuk variabel ini menunjukkan skor sebesar 0,813.

2. Kecanggihan praktik akuntansi manajemen adalah kemampuan sistem akuntansi manajemen perusahaan untuk menyediakan informasi yang relevan secara menyeluruh untuk proses perencanaan, pengendalian dan pengambilan keputusan yang kesemuanya ditujukan untuk penciptaan nilai (Abdel-Kader dan Luther, 2008). Untuk mengukur variabel ini digunakan instrumen yang digunakan oleh Abdel-Kader dan Luther (2008) yang dibangun berdasarkan pernyataan IFAC (1998) yang terdiri dari 38 praktik akuntansi manajemen dengan 2 pertanyaan yaitu terakit intensitas penerapan praktik akuntansi manajemen dengan 2 pertanyaan yaitu terakit intensitas penerapan praktik akuntansi manajemen tersebut yang diukur dengan 5 skala likert dan tingkat kepentingan penerapan praktik-praktik tersebut yang dinilai dengan 3 skala likert. Sehingga skor untuk variabel ini adalah skor penekanan (*emphasis*) yang diperoleh dari perkalian skor

intensitas penerapan dan kepentingan masing-masing praktik akuntansi manajemen. Seluruh praktik akuntansi manajemen dikelompokkan menjadi 4 variabel yang mewakili masing-masing penekanan setiap level yaitu CDFC, IPC, RWR dan CV. Sehingga rata-rata dari masing-masing variabel ini merupakan input dari analisis kluster. Uji reliabilitas dilakukan terhadap masing-masing level. Berdasarkan hasil analisis menunjukkan adanya *internal consistency* untuk masing-masing level berturut-turut yang ditunjukkan dengan nilai *Cronbach's Alpha* adalah 0.558, 0.852, 0,837 dan 0.942. Hasil tersebut menunjukkan adanya reliabilitas yang cukup memuaskan. Sesuai dengan penelitian sebelumnya yaitu penelitian Abdel-Kader dan Luther (2008) bahwa untuk variabel ini tidak dilakukan uji validitas karena variabel ini akan mengukur bagaimana penerapan 38 praktik akuntansi manajemen dalam unit bisnis masing-masing responden.

3. Kinerja perusahaan adalah menunjukkan seberapa efisien dan efektif sebuah organisasi mencapai target atau tujuan yang telah ditetapkan yang akan diukur berdasarkan instrumen yang dibangun oleh Mia dan Clarke (1999) yang terdiri dari 8 indikator kinerja dengan 7 skala *likert*. Hasil analisis faktor menunjukkan bahwa seluruh item menunjukkan nilai *factor loading* di atas 0,50 yaitu dengan kisaran 0,673 – 0,927 dengan nilai *Cronbach's Alpha* sebesar 0,916 sehingga dapat disimpulkan bahwa instrumen valid dan reliabel.

HASIL ANALISIS

Analisis Kluster

Dalam penelitian ini analisis kluster dilakukan untuk mengelompokkan setiap objek berdasarkan kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh masing-masing perusahaan. Hal terpenting dalam analisis kluster adalah kesamaan atau kemiripan perusahaan yang diklasifikasikan. Penggunaan konsep kesamaan (*similarity*) pada analisis kluster dilakukan dengan mengkombinasikan karakteristik-karakteristik yang menandai

kesamaan dalam suatu ukuran kesamaan. Analisis kluster yang digunakan dalam penelitian ini adalah dengan metode *non hierarchical* dengan *k-means cluster*. Keuntungan dari metode *non hierarchical* ini adalah akan memberikan hasil analisis kluster yang lebih stabil dan reliabel.

Analisis kluster dilakukan pada masing-masing perusahaan berdasarkan dimensi atau variabel kecanggihan akuntansi manajemen yang mewakili 4 tahap pengembangan akuntansi manajemen sesuai dengan IFAC (1998), yaitu CDFC (*cost determination and financial control*), IPC (*provision of information for management planning and control*), RWR (*reduction of waste in business resource*) dan CV (*creation of value through effective resource use*) yang diterapkan oleh masing-masing perusahaan. Jumlah kluster yang dihasilkan dalam analisis kluster adalah 4 kluster yang mewakili 4 level kecanggihan akuntansi manajemen yaitu kluster A, B, C dan D. Tabel 2 menunjukkan nilai rata-rata dari masing-masing dimensi atau variabel dan *F-test* untuk masing-masing kluster. Hasil *F-test* menunjukkan bahwa setiap dimensi atau variabel berbeda secara signifikan, yang artinya terdapat kemiripan antar anggota dalam kluster dan terdapat perbedaan yang signifikan pada perusahaan antar kluster dilihat berdasarkan 4 dimensi. Berikut ini adalah hasil analisis kluster 4 variabel yang mewakili level kecanggihan penerapan praktik akuntansi manajemen yaitu sebagai berikut:

Tabel 2. Hasil Analisis Kluster

Variabel	Kluster				<i>F-test</i>	<i>Sig</i>
	A (n=13)	B (n=4)	C (n=10)	D (n=6)		
CDFC	6.4462	11.1000	8.1600	8.6667	15.334	.000
IPC	6.3462	11.1875	7.5750	9.3056	29.866	.000
RWR	5.1428	7.9643	7.5714	6.8333	8.466	.000
CV	6.1978	6.1964	7.1214	10.1310	19.407	.000
Level MAP	Level 1	Level 3	Level 2	Level 4		

Langkah selanjutnya dalam analisis kluster adalah memberi label atau menentukan profil untuk menginterpretasi hasil kluster. Langkah ini dilakukan dengan mencocokkan

klaster yang terbentuk dengan tingkat atau level kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan yaitu level 1 sampai 4. Berdasarkan model IFAC tentang evolusi atau perkembangan akuntansi manajemen bahwa perusahaan pada level 1 akan lebih menekankan pada CDFC dan kurang menekankan pada praktik lain yang lebih menekankan pada IPC, RWR dan CV. Perusahaan pada level 2 akan lebih menekankan pada CDFC dan IPC dan kurang menekankan pada dua praktik yang lain yaitu RWR dan CV. Perusahaan pada level 3 lebih menekankan ada CDFC, IPC dan RWR dan tidak atau kurang menekankan pada CV. Sehingga perusahaan pada level 4 adalah perusahaan yang menekankan pada semua fungsi praktik akuntansi manajemen (Abdel-Kader dan Luther, 2008).

Berdasarkan nilai rata-rata untuk masing-masing dimensi atau variabel tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen maka untuk klaster A memiliki skor terendah untuk semua dimensi atau variabel. Hal ini berarti klaster A merepresentasikan tingkat kecanggihan akuntansi manajemen level 1. Klaster D memiliki skor tertinggi pada variabel CV yang merupakan fokus dari level 4, sehingga klaster D merepresentasikan level kecanggihan akuntansi manajemen pada level 4. Pada klaster C skor untuk variabel CDFC, RWR dan IPC lebih rendah dibandingkan pada klaster B, sehingga klaster C mewakili level 2 dan klaster B mewakili level 3 untuk tingkat kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan.

Pengaruh Keselarasan Strategi dan Kecanggihan Praktik Akuntansi Manajemen terhadap Kinerja

Untuk menguji keselarasan strategi dengan variabel kontinjensi dan pengaruhnya terhadap kinerja perusahaan digunakan *moderated regression analysis* (MRA). Fokus utama dari analisis ini adalah pada interaksi strategi dan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen. Tabel 3 menunjukkan bahwa tidak terdapat keselarasan antara strategi dengan variabel kontinjensi pada industri manufaktur. Hasil tersebut ditunjukkan dengan hasil

interaksi strategi dengan praktik akuntansi manajemen yang tidak signifikan ($p=0.360$). Sehingga hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat didukung. Hasil pengujian secara lengkap disajikan dalam tabel 3 berikut ini:

Tabel 3. Hasil Pengujian Moderated Regression Analysis

	<i>Unstandardized Coefficients</i>		<i>Standardized Coefficient</i>	<i>t</i>	<i>Sig</i>
	<i>B</i>	<i>Std. Error</i>	<i>Beta</i>		
Constant	6.114	0.750		8.147	0.000
Strategy	-0.411	0.331	-0.506	-1.240	0.225
MAP	-0.305	0.326	-0.538	-0.937	0.357
Strategy*MAP	0.126	0.135	0.726	0.931	0.360

Hasil ini menunjukkan bahwa keselarasan strategi dengan faktor kontinjensi tidak memberikan dampak pada kinerja yang ditunjukkan dengan tidak adanya pengaruh yang signifikan pada interaksi antara strategi dengan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen. Hasil ini tidak sesuai dengan dugaan bahwa perusahaan yang memiliki keselarasan akan memiliki kinerja yang secara signifikan lebih baik dibandingkan yang tidak (Jermias dan Gani, 2004). Namun hasil ini mendukung hasil penelitian yang dilakukan oleh Habib dan Victor (1991) yang menyatakan bahwa kinerja perusahaan yang memiliki keselarasan antara strategi dengan strukturnya tidak berbeda dengan yang tidak memiliki keselarasan. Alasan yang menjelaskan hal tersebut adalah kemungkinan terkait dengan ekspektasi dan pengalaman dari masing-masing industri, bahwa perubahan strategi yang diterapkan oleh perusahaan tidak selalu diikuti dengan perubahan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Alasan lain adalah bahwa lingkungan yang relatif kurang kompleks akan lebih mendukung kesuksesan implementasi dari struktur dalam perusahaan. Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa perubahan struktur dalam organisasi tidak selalu menjadi solusi untuk mencapai efektivitas organisasi ketika terjadi perubahan lingkungan perusahaan. Namun yang dilakukan adalah dengan mengganti

karyawan, sistem manajemen dan manajemen proses pengambilan keputusan (Habib dan Victor, 1991).

PENUTUP

Kesimpulan

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dipaparkan pada sebelumnya maka dapat diperoleh kesimpulan bahwa keselarasan strategi dengan variabel kontinjensinya yaitu tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan tidak mempengaruhi kinerja perusahaan. Perubahan praktik akuntansi manajemen tidak selalu menjadi solusi yang terbaik untuk mencapai kinerja yang baik.

Keterbatasan dan Saran Penelitian

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat mempengaruhi hasil penelitian dan tidak dapat dihindari oleh peneliti. Terkait jumlah sampel, peneliti menilai bahwa jumlah sampel yang digunakan dalam penelitian relatif sedikit jika dibandingkan dengan jumlah unit bisnis manufaktur di Indonesia. Sehingga untuk melakukan generalisasi terhadap hasil penelitian ini harus dilakukan secara seksama.

Selain itu untuk mengukur maupun menguji keselarasan, peneliti hanya menggunakan pendekatan moderasi yang dianggap memiliki kekurangan karena tidak mampu mengukur keselarasan secara menyeluruh. Sehingga penelitian yang akan datang sebaiknya mempertimbangkan untuk menggunakan pendekatan lain untuk menguji keselarasan strategi dengan variabel kontinjensinya.

DAFTAR REFERENSI

- Abdul-Kader, M. 2007. IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. *Advances in Management Accounting*. Vol. 15 pp. 229-247.
- Abdel-Kader, M. dan Luther, R. 2008. The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-based Empirical Analysis. *British Accounting Review*. Vol. 40 No. 1 pp 2-27.

- Amoako-Gyampah, K. dan Acquah, M. 2008. Manufacturing Strategy, Competitive Strategy and Performance: An Empirical Study in a Developing Economy Environment. *International Journal of Production Economics*. Vol. 111. pp. 575-592.
- Beard, D.W. dan Dess, G.G. 1981. Corporate-Level Strategy, Business-Level Strategy, and Firm Performance. *Academy of Management Journal*. Vol. 24. No. 4. pp. 663-688.
- Berger, P.G. dan Ofek, E. 1995. Diversification's Effect on Firm Value. *Journal of Financial Economics*. Vol. 37. January. pp. 39-65.
- Chandler, A.D. 1962. *Strategy and Structure: Chapters in the History of the American Industrial Enterprise*. Cambridge, MA: MIT Press.
- Chang, W.A. dan Huang, T.C. 2005. Human Resource Management Firm Performance. *International Journal of Manpower*. Vol. 26. No. 5. pp. 434-449.
- Chenhall, R.H. dan Langfield-Smith, K. 1986. The Relationship Between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 23 No. 3 pp. 243-264.
- Chenhall, R. dan Langfield-Smith, K. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: an Empirical Investigation using a System Approach. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 23, No. 3, pp. 243-264.
- 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. LXI. No. 1. January. pp. 16-35.
- Chong, V.K. 1996. Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial Performance: a Research Note. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 21, No. 5, pp. 415-421.
- Comment, R. dan Jarrell, G.A. 1995. Corporate Focus and Stock Returns. *Journal of Financial Economics*. Vol. 37. January. pp. 67-87.
- Doty, D.H., W.H. Glick., G.P. Huber. 1993. Fit, Equifinality, and Organizational Effectiveness: A Test of Two Configuration Theories. *Academic Management Journal*. Vol. 36. No. 6. pp. 1196-1250.
- Gerdin, J. 2005. Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation Using a Multiple Contingencies Approach. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 30 pp. 99-126.
- Gordon, L. dan Narayanan, V. 1984. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: an Empirical Investigation. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 9, No. 1, pp. 33-47.

- Govindarajan, V. 1986. Decentralization, Strategy, and Effectiveness of Strategic Business Units in Multibusiness Organizations. *Academy of Management*. Vol. 11, No. 4; pp. 844-56.
- Gudono. 2011. *Analisis Data Multivariat*. Yogyakarta: BPF.
- Gul, F.A. 1991. The Effects of Management Accounting Systems and Environment Uncertainty on Small Business Manager's Performance. *Accounting and Business Research*. Vol. 22. No. 85. pp. 57-61.
- Habib, M.M., dan Victor, B. 1991. Strategy, Structure and Performance of US Manufacturing and Service MNCs: A Comparative Analysis. *Strategic Management Journal*. Vol. 12. No. 8. November. pp. 589-606.
- Hair, et al.. 2010. *Multivariate Data Analysis*. Seventh Edition. Upper Sanddle River: Pearson Education.
- Haldma, T. and Lääts, K. 2002. Contingencies Influencing the Management Accounting Practices of Estonian Manufacturing Companies. *Management Accounting Research*. Vol. 13, pp. 379-400.
- Hoque, Z. and Mia, L. 2001. Market Competition, Computer-aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: an Empirical Study. *British Accounting Review*. Vol. 33, pp.23-45.
- International Federation of Accountants (IFAC). 1998. *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concept*. New York.
- Jermias, J. dan Gani, L. 2004. Integrating Business Strategy, Organizational Configuration and Management Accounting Systems with Business Unit Effectiveness: a Fitness Landscape Approach. *Management Accounting Research*. Vol. 15 pp. 179-200.
- Johnson, J.L. 1999. Strategic Integration in Industrial Distribution Channels: Managing the Interfirm Relationship as A Strategic Asset. *Journal of Academy of Marketing Science*. Vol. 27. No. 1. pp. 4-18.
- Johnson, H. T., dan Kaplan, R. S. 1987. *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. dan Atkinson, A. 1998. *Advanced Management Accounting*. 3rd Edition. Pearson Education.
- Mitchell, F. 2002. Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication. *The European Accounting Review*. Vol. 11, No. 2, pp. 277 – 289.
- Otley, D. 1995. Management Control, Organisational Design and Accounting Information Systems, In Ashton, D., Hopper, T. and Scapens, R. (eds.). *Issues in Management Accounting*. Prentice Hall. London, pp. 45-63.

- Porter, M.E. 1980. *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
- Reid, G. dan Smith, J. 2000. The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development. *Management Accounting Research*. Vol. 11, pp. 427-50
- Sabherwal, R., dan Chan, Y.E. 2001. Alignment Between Business and IS Strategies: A Study of Prospectors, Analyzers and Defenders. *Information Systems Research*. Vol. 12. No. 1. March. pp. 11-33.
- Segev, E., 1989. A Systematic Comparative Analysis and Synthesis of Two Business-Level Strategic Typologies. *Strategic Management Journal*. Vol. 10. pp. 487-305.
- Tillema, S.. 2005. Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication: Case Studies on the Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Companies. *Management Accounting Research*. Vol. 16, pp. 101-29.
- Venkatraman, N. 1989. The Concept of Fit in Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence. *Academy of Management Review*. 1989. Vol. 14. No. 3. pp. 423-444.