

Kinerja Perusahaan Dan Keselarasan Strategi Dengan Intensitas Persaingan Dan Kecanggihan Praktik Akuntansi Manajemen

Sekar Akrom Faradiza
Universitas Teknologi Yogyakarta
sekar.akrom@uty.ac.id

Abstract

In order to improve and maintain its competitive advantage, the company must choose the right strategy so that the expected performance can be achieved. But the right strategy is not enough, because the important factor that determines the performance is the alignment between strategy and its contingency variables. This study aimed to examine whether the performance of manufacturing companies in Indonesia is influenced by the alignment of strategy with the variable contingency, consist of competition intensity and sophistication of management accounting practices. Cluster Analysis is used to assess the sophistication of management accounting practices. This research used three-way ANOVA to examines strategy alignment and its effect on performance. The results indicate that the performance of manufacturing companies in Indonesia is not influenced by the alignment of strategy with the variable contingency.

Keywords: strategy, competition intensity, sophistication of management accounting practices, cluster analysis

Abstrak

Untuk meningkatkan dan mempertahankan keunggulan kompetitifnya, perusahaan harus memilih strategi yang tepat agar kinerja yang diharapkan dapat tercapai. Tetapi strategi yang tepat tidak cukup, karena faktor penting yang menentukan kinerja adalah keselarasan antara strategi dan variabel kontingensi. Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah kinerja perusahaan manufaktur di Indonesia dipengaruhi oleh keselarasan strategi dengan variabel kontingensi, terdiri dari intensitas persaingan dan kecanggihan praktik akuntansi manajemen. Analisis Cluster digunakan untuk menilai kecanggihan praktik akuntansi manajemen. Penelitian ini menggunakan ANOVA tiga arah untuk menguji keselarasan strategi dan pengaruhnya terhadap kinerja. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kinerja perusahaan manufaktur di Indonesia tidak dipengaruhi oleh penyelarasan strategi dengan variabel kontingensi.

Kata kunci: strategi, intensitas persaingan, kecanggihan praktik akuntansi manajemen, analisis cluster

Diterima: 7 Agustus 2108; Revisi: 2018; Disetujui: 2018

PENDAHULUAN

Strategi merupakan faktor terpenting dari perusahaan. Perbedaan konteks dan karakteristik dari perusahaan menyebabkan perbedaan 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 yang mempengaruhi strategi perusahaan antara lain ukuran perusahaan, ketidakpastian lingkungan, teknologi produksi, strategi korporat dan lingkungan pasar (Le Roy & Czakon, 2015; Gonzales-Rodriguez et al., 2018; Otley, 1995; Reid dan Smith, 2000; Mitchell, 2002).

Dalam rangka mempertahankan keunggulan kompetitif, suatu perusahaan harus menyesuaikan diri dengan cepat terhadap lingkungannya. Jika suatu perusahaan dihadapkan pada meningkatnya 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 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 (Rasid *et al.*, 2014; Le Roy *et al.*, 2015; 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 Abdel-Kader dan Luther (2008) melakukan penelitian dengan menggunakan analisis klaster untuk mengelompokkan perusahaan berdasarkan tingkat kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan dan menguji perbedaan beberapa variabel kontinjensi pada masing-masing klaster yang dibentuk.

Peneliti menganggap bahwa kedua penelitian tersebut tidak menguji apakah keselarasan strategi dengan variabel kontekstualnya dapat mempengaruhi kinerja perusahaan. Selain itu penelitian tersebut tidak memberikan implikasi yang jelas terkait desain strategi dan implementasi praktik akuntansi manajemen pada perusahaan berdasarkan tingkat persaingan yang dihadapi oleh masing-masing perusahaan. Berdasarkan uraian yang telah disampaikan sebelumnya maka penelitian ini akan mencoba menguji secara empiris pengaruh keselarasan strategi dengan variabel kontekstualnya yaitu intensitas persaingan dan tingkat kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Selain itu penelitian ini akan mencoba merumuskan profil terbaik strategi untuk desain strategi dengan variabel kontekstualnya sehingga tercipta keselarasan yang akan memberikan kinerja terbaik bagi perusahaan yang menerapkannya, karena hasil penelitian empiris menunjukkan bahwa kesesuaian strategi dengan variabel kontekstualnya akan berdampak terhadap kinerja.

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 intensitas persaingan dan praktik akuntansi manajemen).

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. Ashfaq et al. (2014) melakukan penelitian untuk melihat praktik akuntansi manajemen dan tingkat penggunaannya pada perusahaan sektor jasa di Pakistan. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa terdapat perbedaan tingkat kecanggihan praktek akuntansi manajemen yang diterapkan pada perusahaan-perusahaan jasa tersebut. Praktek akuntansi manajemen yang lebih kompleks lebih digunakan pada perusahaan yang berubah dari fase *growth* ke *maturity*. Hasil penelitiannya juga menunjukkan bahwa, praktek akuntansi manajemen tradisional merupakan praktek akuntansi manajemen yang banyak diterapkan oleh perusahaan-perusahaan tersebut karena tingkat kepentingan dan penggunaannya.

Penelitian yang dilakukan oleh Fullerton et al. (2014) menemukan bukti bahwa kinerja didorong oleh strategi yang holistik yang selaras dengan proses manufaktur dan praktek akuntansi manajemennya. Sehingga tidak cukup dengan menerapkan strategi pada proses operasi saja tanpa didukung oleh praktek akuntansi manajemen yang mampu melakukan pengendalian atas data keuangan

yang selaras dengan strategi yang dipilih dan memfasilitasi efektivitas pengambilan keputusan-keputusan yang dapat meningkatkan kinerja. Berdasarkan uraian latar belakang sebelumnya, maka dapat diajukan hipotesis sebagai berikut:

H₁: Kinerja perusahaan dipengaruhi oleh keselarasan antara strategi dengan intensitas persaingan yang dihadapi perusahaan dan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan.

METODE

Untuk mencapai tujuan penelitian ini, sampel yang 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.

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. Berdasarkan hasil analisis dan seleksi terhadap kuisisioner yang dikembalikan oleh responden, diperoleh 36 kuisisioner (20 dari *mail survey* dan 16 dari *online survey*) 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.

Uji *Independent Sample t-test* dilakukan untuk menguji perbedaan respon atas variabel intensitas persaingan dari responden pada dua jenis pengumpulan data. Hasil pengujian menunjukkan tidak terdapat perbedaan yang signifikan ($p\text{ value}=0.068$) atas persepsi terhadap lingkungan yang dihadapi oleh perusahaan baik yang menjawab kuisisioner melalui *mail survey* maupun melalui *online survey*. Sehingga untuk kepentingan analisis selanjutnya maka data dapat diolah sekaligus.

Instrumen Penelitian

1. Intensitas persaingan didefinisikan sebagai faktor-faktor yang mempengaruhi tingkat persaingan yang meliputi jumlah pesaing utama dalam industri yang sama, frekuensi tingkat perubahan teknologi dalam industri yang sama, frekuensi pengenalan produk baru, seberapa luas akses terhadap saluran distribusi, frekuensi perubahan regulasi dan perubahan kebijakan pemerintah (Mia dan Clarke, 1999). Untuk mengukur variabel ini digunakan instrumen yang digunakan oleh Mia dan Clarke (1999) dan Chong dan Rundus (2004) yang terdiri dari empat pertanyaan dengan 7 skala *likert*. Dengan pendekatan *mean split*, sampel akan bernilai 1 jika memiliki nilai rata-rata lebih rendah dibandingkan rata-rata keseluruhan yang berarti perusahaan menghadapi intensitas persaingan yang rendah dan bernilai 2 jika sebaliknya. Hasil pengujian validitas diperoleh nilai *factor loading* di atas 0,50 untuk seluruh item dengan kisaran 0,769-0,870. Nilai *Cronbach's Alpha* adalah sebesar 0,857 sehingga dapat disimpulkan variabel intensitas persaingan ini valid dan reliabel.
2. 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 pendekatan yang digunakan Sabherwal dan Chan (2001). Terdapat 18 item pertanyaan dengan 5 skala *likert* yang akan mengukur 6 profil ideal strategi sesuai yang dikemukakan

oleh Venkatraman (1989) yang terdiri dari *defensiveness*, *risk aversion*, *aggressiveness*, *proactiveness*, *analysis* dan *futurity*. Berikut ini adalah prosedur yang dilakukan untuk menentukan strategi yang diterapkan oleh perusahaan yaitu:

- 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	Defender	Prospector	Analyzer
<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:

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

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.

3. 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 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.

4. 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 DAN PEMBAHASAN

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 klaster yang dihasilkan dalam analisis klaster adalah 4 klaster yang mewakili 4 level kecanggihan akuntansi manajemen yaitu klaster A, B, C dan D. Tabel 2 menunjukkan nilai rata-rata dari masing-masing dimensi atau variabel dan *F-test* untuk masing-masing klaster. Hasil *F-test* menunjukkan bahwa setiap dimensi atau variabel berbeda secara signifikan, yang artinya terdapat kemiripan antar anggota dalam klaster dan terdapat perbedaan yang signifikan pada perusahaan antar klaster dilihat berdasarkan 4 dimensi. Berikut ini adalah hasil analisis klaster 4 variabel yang mewakili level kecanggihan penerapan praktik akuntansi manajemen yaitu sebagai berikut:

Tabel 2. Hasil Analisis Klaster

Variabel	Klaster				<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		

Sumber: Data diolah

Langkah selanjutnya dalam analisis klaster adalah memberi label atau menentukan profil untuk menginterpretasi hasil klaster. 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.

Untuk menguji keselarasan strategi dengan beberapa variabel kontinjensi dan pengaruhnya terhadap kinerja perusahaan digunakan model *three-way* ANOVA. Variabel independen yang digunakan adalah strategi, intensitas persaingan dan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen pada setiap perusahaan. Fokus utama dari analisis ini adalah pada interaksi ketiga variabel independen yang menunjukkan kombinasi strategi dengan variabel kontinjensinya. Tabel 3 menunjukkan bahwa model *three-way* ANOVA secara keseluruhan menunjukkan hasil yang tidak signifikan ($F\text{-value}=1,364$ $p=0,267$) yang menunjukkan bahwa tidak terdapat keselarasan antara strategi dengan variabel kontinjensi pada industri manufaktur. Hasil tersebut juga didukung dengan hasil interaksi strategi dengan variabel kontinjensinya yang tidak signifikan ($p=0.352$). Sehingga proposisi yang diajukan dalam penelitian ini tidak dapat didukung. Hasil pengujian secara lengkap disajikan dalam tabel 3.

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 variabel kontinjensinya. 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 struktur tidak berbeda dengan yang tidak memiliki keselarasan. Alasan yang menjelaskan hal tersebut adalah kemungkinan terkait dengan ekspektasi dan pengalaman dari masing-masing industri. 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).

Strategi adalah salah satu faktor penentu kinerja perusahaan. Namun keberhasilan strategi yang dipilih oleh perusahaan harus disesuaikan dengan lingkungan yang dihadapi oleh perusahaan, salah satunya adalah intensitas persaingan dalam lingkungan bisnisnya. Selain itu penerapan strategi pada suatu perusahaan harus diikuti dengan penerapan struktur yang sesuai dengan strategi yang akan diterapkan oleh perusahaan. Salah satunya adalah praktik akuntansi manajemen. Faktor penentu kinerja adalah keselarasan antara strategi dengan variabel kontekstualnya, dalam hal ini adalah intensitas persaingan dan praktik akuntansi manajemen. Berdasarkan latar belakang tersebut maka pada bagian ini akan dibandingkan kinerja perusahaan berdasarkan 3 variabel yaitu intensitas persaingan, strategi dan tingkat kecanggihan akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Dengan membandingkan rata-rata skor kinerja untuk masing-masing industri maka diperoleh hasil yang terdapat pada Tabel 4.

Tabel 3. Hasil Uji *Three-Way* ANOVA

<i>Source</i>	<i>Type III Sum of Squares</i>	<i>df</i>	<i>Mean Square</i>	<i>F</i>	<i>Sig.</i>
Corrected Model	6.088 ^a	15	.406	1.364	.267
Error	5.057	17	.297		
Corrected Total	11.144	32			
R Squared	.146				
COMPT	.624	1	.624	2.098	.166
STRA	.453	2	.227	.762	.482
MAP	.292	3	.097	.327	.806
COMPT * STRA	.760	2	.380	1.277	.304
STRA * MAP	2.179	4	.545	1.831	.169
COMPT * STRA * MAP	1.039	3	.346	1.164	.352

Dependent Variable: KINERJA

Ketika intensitas persaingan rendah maka strategi yang akan memberikan kinerja yang lebih baik adalah dengan strategi *analyzer* dengan menerapkan praktik akuntansi manajemen pada tingkat kecanggihan level 2, yaitu menekankan pada praktik akuntansi manajemen yang berfokus untuk penentuan biaya dan pengendalian keuangan dan penyediaan informasi untuk manajemen perencanaan dan pengendalian. Dengan strategi *analyzer* berarti perusahaan tidak menekankan untuk menjadi pemimpin dalam industrinya. Strategi perusahaan lebih difokuskan untuk melakukan *monitoring*, mengikuti dan mengembangkan apa yang dilakukan oleh pesaing sehingga diharapkan akan mampu memberikan harga yang lebih murah atau produk yang lebih inovatif. Pada intensitas persaingan yang rendah maka praktik akuntansi manajemen lebih ditekankan untuk menghasilkan informasi yang sesuai dan mendukung kegiatan manajer dan karyawan pada seluruh level. Perusahaan dengan strategi *analyzer* harus fokus pada manajemen perencanaan dan pengendalian untuk mengantisipasi strategi dan tindakan yang dilakukan oleh pesaing dalam industrinya. Hal ini menunjukkan bahwa strategi

analyzer lebih menekankan pada imitasi inovasi dan mencoba memberikan tambahan pada inovasi tersebut dari pada melakukan inovasi yang radikal (Olson et al., 2005).

Tabel 4. Rata-rata Kinerja Perusahaan berdasarkan 3 Variabel

Intensitas Persaingan	Strategi	MAP	Kinerja	N
Rendah	<i>Defender</i>	Level 2	5.1300	1
		<i>Prospector</i>	Level 1	4.8125
		Level 2	4.7500	5
		Level 4	4.0000	1
	Analyzer	Level 1	4.8800	2
		Level 2	5.3800	1
		Level 3	4.8800	3
Tinggi	Defender	Level 1	6.1300	2
		Level 2	4.7500	2
		Level 4	5.7500	1
	<i>Prospector</i>	Level 1	5.6667	3
		Level 2	5.1300	1
		Level 4	5.6300	1
	<i>Analyzer</i>	Level 1	5.0650	2
		Level 2	5.6300	1
		Level 4	5.2533	3

Sedangkan pada tingkat persaingan yang tinggi strategi *defender* memberikan kinerja yang lebih baik jika akuntansi manajemen yang diterapkan pada level 1, yaitu fokus pada praktik akuntansi manajemen yang lebih berperan dalam penentuan harga dan pengendalian keuangan. Dengan strategi *defender* maka perusahaan berusaha untuk tetap mengelola pasar yang aman dengan produk yang bersifat stabil. Sehingga dengan praktik akuntansi manajemen pada level 1 yang lebih fokus pada penentuan harga dan pengendalian keuangan akan memberikan kinerja yang lebih baik. Hal ini perlu dilakukan agar perusahaan tetap mampu bertahan dalam situasi persaingan yang semakin ketat.

Pada tingkat persaingan yang tinggi ini maka strategi *low-cost defender* lebih tepat karena fokus dari strategi ini adalah untuk menyediakan produk atau jasa yang berkualitas pada harga yang rendah. Penekanan yang perlu dilakukan adalah melakukan efisiensi biaya dan menekankan pada pentingnya biaya standar dan realisasi tujuan anggaran (Olson *et al.*, 2005).

Berdasarkan analisis perbandingan tersebut maka profil terbaik strategi perusahaan dapat dibentuk. Profil terbaik tersebut menggambarkan pertimbangan penerapan strategi perusahaan berdasarkan intensitas persaingan yang dihadapi oleh perusahaan dan praktik akuntansi manajemen yang harus diterapkan oleh perusahaan untuk mencapai kinerja terbaik dibandingkan dengan penerapan strategi lain. Berdasarkan paparan yang telah disampaikan, maka profil perusahaan berdasarkan 3 variabel yang mampu memberikan hasil kinerja yang paling baik adalah sebagai berikut:

Tabel 5. Profil Strategi Perusahaan

Intensitas Persaingan	Strategi	MAP
Rendah	<i>Analyzer</i>	Level 2
Tinggi	<i>Defender</i>	Level 1

Hasil penelitian Gordon dan Narayanan (1984), Chenhall dan Morris (1986) dan Mia (1993) menunjukkan bahwa ketika tingkat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi oleh perusahaan meningkat maka tingkat kebutuhan atas akuntansi manajemen semakin meningkat. Namun hasil ini tidak mendukung penelitian Ashfaq *et al.* (2014) dan Tillema (2005) yang menunjukkan bahwa hasil profilisasi strategi menunjukkan bahwa ketika tingkat persaingan meningkat kebutuhan kecanggihan akuntansinya tidak menjadi semakin kompleks. Praktek akuntansi manajemen tradisional merupakan praktek akuntansi manajemen yang banyak diterapkan oleh perusahaan-perusahaan tersebut karena tingkat kepentingan dan penggunaannya. Banyak organisasi yang tetap menerapkan praktik akuntansi manajemen yang sederhana karena penerapan praktik baru yang lebih maju dan lebih canggih belum tentu sesuai dengan struktur organisasi dalam perusahaan.

Selain itu penerapan satu strategi tidak cukup mampu untuk menjadikan kinerja perusahaan menjadi baik. Gonzalez-Rodriguez *et al.* (2018) menyatakan

bahwa tidak ada pendekatan yang dapat menjelaskan secara utuh keberhasilan satu strategi terhadap kinerja perusahaan. Perusahaan harus mengkombinasikan beberapa pendekatan untuk memperoleh keunggulan kompetitif yang berkelanjutan. Untuk menghasilkan kinerja yang baik dari suatu strategi yang dipilih perusahaan harus diimplementasikan dalam semua level, bukan hanya di level operasi, tetapi juga sangat tergantung pada praktek akuntansi manajemen yang menyediakan informasi secara tepat waktu (Fullerton *et al.*, 2014).

SIMPULAN

Berdasarkan uraian-uraian yang telah dipaparkan pada bab-bab sebelumnya maka dapat diperoleh kesimpulan dari penelitian ini adalah sebagai Keselarasan strategi dengan variabel kontinjensinya yaitu intensitas persaingan yang dihadapi dan tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan tidak mempengaruhi kinerja perusahaan.

Profil strategi bagi perusahaan agar mampu memberikan kinerja perusahaan yang lebih baik adalah ketika intensitas persaingan yang dihadapi rendah maka strategi yang dipilih adalah *analyzer* dan didukung dengan penerapan praktik akuntansi manajemen pada tingkat kecanggihan level 2. Sedangkan jika tingkat persaingan tinggi maka strategi yang diterapkan adalah *defender* dengan menerapkan praktik akuntansi manajemen pada tingkat kecanggihan level 1.

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.

Keterbatasan lain adalah terkait dengan pengukuran variabel intensitas persaingan dan kinerja yang diukur dengan *self-typing* yang memungkinkan penilaian terhadap dua variabel ini menjadi subjektif karena mendasarkan pada persepsi dari masing-masing responden. Hal ini dikarenakan tidak adanya data

terkait intensitas persaingan dan kinerja unit bisnis perusahaan manufaktur di Indonesia. Sehingga penelitian yang akan datang sebaiknya menggunakan data atau ukuran yang lebih objektif yang dapat memberikan hasil yang lebih baik. Perkembangan terkini juga sebaiknya dipertimbangkan dalam mengukur tingkat kecanggihan praktik akuntansi manajemen yang diterapkan oleh perusahaan.

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.

PUSTAKA ACUAN

- 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 Enviroment. *International Journal of Production Economics*. Vol. 111. pp. 575-592.
- Ashfaq, Khurram, S. Younas, M. Usman & Z. Hanif. 2014. Traditional VS Contemporary Management Accounting Practices and its Role and Usage across Business Life Cycle Stages: Evidence from Pakistani Financial Sector. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*. Vol. 4 No. 4 pp. 104-125.
- Beard, D.W. dan Dess, G.G. 1981. Corporate-Level Strategy, Business-Level Strategy, and Firm Performance. *Academy of Management Journal*. Vo. 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.
- Bromwich, M. 1990. The Case for Strategic Management Accounting: the Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 21. pp. 27-46.
- 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. 2003. Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings from Contingency-based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organization and Society*. Vol. 28, pp. 127-68.
- Chenhall, R.H. dan Langfielsd-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 Inter-dependence 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.
- Chong, V.K. dan Rundus, M.J. 2004. Total Quality Management, Market Competition and Organizational Performance. *The British Accounting Review*. Vol. 36 pp. 155-182.

- Comment, R. dan Jarrell, G.A. 1995. Corporate Focus and Stock Returns. *Journal of Financial Economics*. Vol. 37. January. pp. 67-87.
- DeGeus, A.P. 1988. Planning as Learning. *Harvard Business Review*. pp. 70-74.
- 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.
- Fullerton, R. R., F. A. Kennedy & S. K. Widener. 2014. Lean Manufacturing and Firm Performance: The Incremental Contribution on Lean Management Accounting Practices. *Journal of Operation Management*. Vol. 32. pp. 414-428.
- 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.
- Gonzales-Rodriguez, M. R., J. L. Jimenez-Caballero, R. C. Martin-Samper, M. A. Koseoglu, F. Okumus. 2018. Revisiting the Link Between Business Strategy and Performance: Evidence from Hotels. *International Journal of Hospitality Management*. Vol. 72 pp. 21-31.
- 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. 2009. *Teori Organisasi*. Yogyakarta: Pensil Press.
- Gudono. 2011. *Analisis Data Multivariat*. Yogyakarta: BPFE.
- 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.
- Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: a Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 22, pp. 207-232.
- Le Roy, Frederic & Czakon, Wojciech. Managing Coopetition: the Missing link between Strategy and Performance. *Industrial Marketing Management*. Vol. 53 pp. 3-6.
- Mia, L. 1993. The Role of MAS Information in Organisations: An Empirical Study. *British Review*. Vol. 25. pp. 269-285.

- Mia, L. dan Clarke, B.. 1999. Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance. *Management Accounting Research*. Vol. 10 pp. 137 - 158.
- Miles. R.E., dan Snow. C. 1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process*. New York. NY: McGraw-Hill.
- Mitchell, F. 2002. Research and Practice in Management Accounting: Improving Integration and Communication. *The European Accounting Review*. Vol. 11, No. 2, pp. 277 - 289.
- Olson, E.M., S.F. Slater dan G.T. M. Hult. 2005. The Performance Implication of Fit Among Business Strategy, Marketing Organization Structure and Strategic Behavior. *Journal of Marketing*. Vol. 69. July. pp. 49-65.
- 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.
- Rasid, Siti Z. A., C. R. Isa, W. K. W. Ismail. 2014. Management Accounting Systems Enterprise Risk Management and Organizational Performance in Financial Institutions. *Asian Review of Accounting*. Vol. 22 No. 2 pp. 128-144.
- Reid, G. dan Smith, J. 2000. The Impact of Contingencies on Management Accounting System Development. *Management Accounting Research*. Vol. 11, pp. 427-5.
- Rolfe, A. J., 1992. Profitability Reporting Techniques Bridge Information Gap. *The Journal of Business Strategy*. pp. 32-37.
- 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.
- Senge, P. M. 1990. *The Leader's New York: Building Learning Organization*. *Sloan Management Review*. pp. 7-23.

- Segev, E., 1989. A Systematic Comparative Analysis and Synthesis of Two Business-Level Strategic Typologies. *Strategic Management Journal*. Vol. 10. pp. 487-305.
- Shank, J., dan Govindarajan, V. 1992. Strategic Cost Management: the Value Chain Perspective. *Journal of Management Accounting Research*. Vol. 4 pp. 179-197.
- 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.