

Model Keselarasan Kontinjensi Dan Hubungannya Dengan Kinerja Unit Bisnis*.

Diana Zuhroh

dzuhroh@gmail.com

Sri Werdiningsih

Sriwerdiningsih624@gmail.com

Abstract.

This research was designed to obtain empirical evidence about the effect of the fit of competitive strategies, management accounting systems and information technology systems on business unit performance. Fit models that built in this research was based on previous researches that company that implements low cost strategy tends to practice the traditional management accounting systems and require the support of automation information technology systems. Conversely, company that implements differentiation strategy tends to implements strategic management accounting system and require the support of enabler information technology systems. The research method used was a survey by sending questionnaires to the respondents: the financial manager or internal auditor of a manufacturing company. Analysis of the data used Analysis of Variance (ANOVA). Results obtained from the analysis of the data are: 1). for financial performance, there is no difference for low cost business units, differentiation business units and misfit business units, 2) the customer performance of differentiation business units are higher than misfit business units and significantly difference. The conclusion of this research are: empirical evidence for low cost business units did not support contingency theory, while for customer performance of differentiation business units supported this theory.

Keywords: Fit Differentiation, Fit Low Cost, Misfit, Financial Performance, Customer Performance.

Latar Belakang

Sejak tahun 1970'an perhatian para peneliti akuntansi manajemen terhadap ketidakpastian lingkungan makin besar (Hyvonen,2008) dan untuk mengetahui keterkaitan antara ketidakpastian lingkungan dengan akuntansi manajemen umumnya digunakan contingency theory (teori kontinjensi). Para manajer disarankan

menggunakan teori kontinjensi sebagai landasan dalam pengambilan keputusan karena telah terbukti penggunaan teori tersebut akan membawa kepada keputusan yang lebih baik sehingga perusahaan mampu mencapai keberhasilan-keberhasilan yang diharapkan (Daft, 2004: 471-473, Waterhouse and Tiesen, 1978).

Menurut kesimpulan beberapa penelitian, perusahaan yang mampu meraih keunggulan bersaing adalah perusahaan yang mampu merencanakan, mengimplementasi dan mengevaluasi strategi dengan baik. Untuk mencapai hal ini diperlukan sistem teknologi informasi yang mampu membantu perusahaan dalam melakukan efisiensi operasi dan sebagai pemampu dalam melaksanakan keputusan-keputusan strategis. Sistem akuntansi manajemen berperan penting dalam menyediakan informasi baik keuangan maupun non-keuangan yang diperlukan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan baik operasional maupun strategik sesuai dengan level manajemen. Sistem akuntansi manajemen seharusnya juga mampu menjalankan peran sebagai pendukung dalam merealisasikan strategi yang dipilih oleh organisasi melalui penyediaan informasi yang berguna untuk melakukan perencanaan, pengarahan (directing) dan mendorong berbagai upaya untuk mencapai tujuan organisasi (Langfield-Smith, 2006:243). Sesuai dengan teori kontinjensi, perusahaan yang mampu mencapai keselarasan (fit) antara ketiga variabel tersebut diharapkan akan mencapai keunggulan bersaing yang pada gilirannya mampu meraih kinerja lebih baik.

Apabila dikaitkan dengan konsep strategi menurut Porter (1993), perkembangan sistem teknologi informasi menurut Venkatraman (1994) dan perkembangan sistem akuntansi manajemen menurut Nishimura (2005) serta proposisi Chenhall (2007: 174) maka keselarasan dalam penerapan strategi bersaing, praktik sistem akuntansi manajemen dan penggunaan sistem teknologi informasi unit bisnis dapat dikelompokkan menjadi 2 yaitu:

1. Selaras Low Cost: perusahaan menerapkan strategi dengan kecenderungan low cost, mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dengan kecenderungan tradisional dan menggunakan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan pengotomatisasi.

2. Selaras Diferensiasi: perusahaan menerapkan strategi dengan kecenderungan diferensiasi, mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dengan kecenderungan strategik dan menggunakan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan pemampu.

Dalam penelitian ini akan dilakukan pengujian apakah kinerja keuangan dan pelanggan unit bisnis yang termasuk dalam kelompok Selaras baik Selaras Low Cost maupun Selaras Diferensiasi berbeda dengan unit bisnis yang termasuk dalam kelompok Tidak Selaras. Dengan demikian rumusan masalah yang akan diajukan adalah sebagai berikut:

1. Apakah terdapat perbedaan kinerja keuangan antara unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras Low Cost dengan kelompok Tidak Selaras ?

2. Apakah terdapat perbedaan kinerja keuangan antara unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras Diferensiasi dengan kelompok Tidak Selaras ?

3. Apakah terdapat perbedaan kinerja pelanggan antara unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras Low Cost dengan kelompok Tidak Selaras ?

4. Apakah terdapat perbedaan kinerja pelanggan antara unit bisnis yang termasuk

kelompok Selaras Diferensiasi dengan kelompok Tidak Selaras ?

Penelitian ini diharapkan mendapatkan bukti empiris bahwa unit bisnis yang berada dalam kondisi selaras (*fit*) baik Low Cost maupun Diferensiasi, sesuai dengan teori kontinjensi, akan berkinerja keuangan dan pelanggan lebih tinggi daripada unit bisnis yang berada dalam kondisi tidak selaras (*misfit*).

Landasan Teori dan Pengembangan Hipotesis

Menurut Burrell and Morgan (1979:171-175), subsistem suatu organisasi terdiri dari: subsistem pengendalian strategis (*strategic control subsystem*), subsistem operasional (*operational subsystem*), subsistem sumberdaya manusia (*human subsystem*) dan subsistem manajemen (*managerial subsystem*). Suatu organisasi yang berada di suatu lingkungan tertentu memerlukan cara atau strategi untuk tetap hidup. Hal ini menyebabkan lingkungan telah menjadi salah satu faktor yang sangat berpengaruh terhadap masa depan suatu organisasi. Salah satu faktor lingkungan yang dinilai berpengaruh bagi kelangsungan hidup organisasi adalah ketidakpastian lingkungan (*environmental uncertainty*), dan salah satu aspek ketidakpastian lingkungan yang paling besar pengaruhnya adalah faktor perkembangan teknologi, khususnya teknologi informasi.

Teori kontinjensi adalah salah satu teori organisasi yang mendasarkan pada pemikiran bahwa *fit* (keselarasan) antara organisasi dengan faktor-faktor kontinjensi berdampak positif terhadap kinerja dan

sebaliknya, jika terjadi *misfit* (ketidakselarasan) maka kinerja perusahaan juga akan menurun Donaldson (2001:185). Keterkaitan antara faktor organisasi dengan lingkungannya dalam perspektif teori kontinjensi dijelaskan oleh Anderson and Lanen (1999), bahwa teori kontinjensi berkaitan dengan paradigma strategi-struktur-kinerja, yaitu sinergi antara strategi dan struktur organisasi yang bertujuan untuk memaksimalkan kinerja sebagai respon terhadap faktor-faktor exogen. Model tersebut menyatakan bahwa keselarasan (*fit*) antara strategi bersaing dengan variabel-variabel kontekstualnya akan berdampak pada kemampuan organisasi meraih kinerja yang baik dan sebaliknya. Variabel-variabel Kontekstual Dalam Teori Kontinjensi

Menurut Chenhal (2003,2007) penelitian tentang teori kontinjensi sebaiknya mampu menemukan bukti empiris berkaitan dengan : peran penting strategi bersaing, teknologi (khususnya teknologi informasi) dan sistem pengendalian manajemen (sistem akuntansi manajemen) bagi perbaikan kinerja perusahaan. Hal ini didasarkan pada hasil-hasil penelitian yang sudah dilakukan yang menyimpulkan: keselarasan atau *fit* antara variabel-variabel tersebut berperan penting dalam mengantarkan perusahaan untuk tetap hidup ditengah perubahan lingkungan yang sangat tidak pasti yang disebabkan oleh persaingan yang sangat tajam.

Menurut Jogianto (2003:18), peran utama STI dalam suatu organisasi berkaitan dengan: efisiensi, efektivitas, komunikasi, kolaborasi, dan kompetisi. Peran STI dalam meningkatkan efisiensi di organisasi diperoleh dari keberhasilan mengotomatisasi pengolahan data-data keuangan yang

sebelumnya dikerjakan oleh tenaga manusia. Peran STI untuk efektivitas dicapai melalui penggunaan Sistem Informasi Manajemen (MIS), *Decision Support System (DSS)*, *Group Support System (GSM)*, *Geographic Information System (GIS)*, *Expert System (ES)*, *Executive Information System (EIS)*, dan *Artificial Neural Network (ANN)*. Selanjutnya peran STI dalam mendukung komunikasi dan kolaborasi dicapai melalui penggunaan *Office Automation System (OAS)* sedangkan STI untuk mendukung kompetisi dicapai dengan menggunakan *Strategic Information System (SIS)*.

Aktivitas manajemen dihubungkan dengan tingkatannya dalam organisasi dibedakan menjadi tiga yaitu manajemen tingkat bawah (*operasional*), manajemen tingkat menengah (*taktis*) dan manajemen tingkat atas (*strategik*) (Jogianto, 2003: 61; Turban, 2010:52). Masing-masing tingkatan manajemen tersebut memerlukan informasi yang berbeda sesuai dengan keputusan yang harus diambil. Aktivitas operasional berkaitan dengan penyelesaian tugas/pekerjaan yang bersifat harian dan berorientasi jangka pendek memerlukan *TPS*, *MIS* dan *DSS* serta *office automation*. Pemakai sistem-sistem tersebut adalah para pekerja di tingkat operasional, misalnya supervisor (*first-line managers*), operator, pekerja klerikal, pekerja di tingkat teknis, *customer service* dan sebagainya (Turban,2010:52). Aktivitas manajerial atau aktivitas taktis berkaitan dengan penyelesaian tugas-tugas manajemen tingkat menengah misalnya perencanaan jangka pendek, pengorganisasian dan pengendalian yang memerlukan sistem informasi yang mampu meringkas data dan menghasilkan laporan dengan cepat untuk menyelesaikan masalah operasional (Turban,2010:53).

Sedangkan aktivitas yang dilakukan oleh manajemen puncak memerlukan sistem informasi yang memiliki kemampuan komunikasi dan kolaborasi baik internal maupun external termasuk untuk melakukan riset (Turban,2010:53), misalnya *Business Intelligence (BI)*.

Perkembangan teknologi informasi dijelaskan dalam sebuah hirarkhi oleh Venkatraman (1994) sebagaimana disajikan dalam Gambar 1: Level Transformasi Sistem Teknologi Informasi.

Gambar 1

Level pertama dan kedua adalah penggunaan teknologi informasi untuk meningkatkan efisiensi sedangkan level ketiga sampai ke lima berkaitan dengan penggunaan untuk tujuan-tujuan strategis. Sebagaimana dikemukakan pula oleh Hemmatsfar (2010), faktor-faktor kunci sistem informasi strategik saat ini adalah : *Decision Support Systems (DSS)*, *Enterprise Resource Planning (ERP)* dan *Database systems with the data mining*.

Strategi bersaing adalah tindakan ofensif atau defensif untuk menciptakan posisi yang aman (*defendable*) dalam industri untuk menghadapi persaingan dan mendapatkan laba yang tinggi (Porter, 1993:31). Terdapat tiga strategi yang biasanya digunakan oleh perusahaan yaitu: diferensiasi, keunggulan biaya rendah (*low cost*) dan focus. Strategi diferensiasi adalah upaya mendiferensiasikan produk atau jasa yang ditawarkan perusahaan dengan menciptakan sesuatu yang baru yang

dirasakan oleh keseluruhan industri sebagai hal yang unik (Porter,1993:33). Dengan keunikan tersebut diharapkan akan meningkatkan loyalitas konsumen yang selanjutnya membawa perusahaan pada perolehan marjin laba yang lebih tinggi daripada para pesaingnya (Porter,1993:34). Strategi *low cost* adalah strategi yang digunakan untuk memenangkan persaingan dengan mengandalkan biaya keseluruhan yang rendah sehingga dicapai efisiensi dibandingkan pesaing. Efisiensi dicapai melalui pengendalian yang ketat atas biaya overhead, biaya penelitian dan pengembangan, pelayanan, penjualan, periklanan dan biaya-biaya lain (Porter,1993:32).

Salah satu variabel kontekstual penting dalam teori kontinjensi adalah sistem akuntansi manajemen. Akuntansi manajemen adalah proses pengidentifikasian, pengukuran, penganalisaan, penginterpretasian, dan pengkomukasian informasi untuk menjalankan proses-proses manajemen (Hilton, 2008:4). Menurut Otley (1908), konsep sistem akuntansi manajemen dalam kerangka teori kontinjensi menyatakan bahwa keselarasan antara variable kontinjensi dan sistem pengendalian organisasi, termasuk sistem informasi akuntansi serta variabel-variabel lain akan berpengaruh terhadap efektivitas organisasi. Perusahaan memerlukan sistem akuntansi manajemen selain untuk meningkatkan efisiensi juga untuk mendukung implementasi strategi dalam rangka meraih keunggulan bersaing (Nishimura, 2005: 1).

Nishimura (2005) mengklasifikasikan sistem akuntansi manajemen menjadi 2 (dua) kategori yaitu: sistem akuntansi

manajemen tradisional dan terintegrasi atau strategik. Sistem akuntansi manajemen tradisional digunakan untuk menghasilkan informasi yang menekankan pada aspek finansial terutama untuk memantau efisiensi dan peningkatan produktivitas. Sistem akuntansi manajemen starejik merupakan sistem akuntansi manajemen yang mengintegrasikan informasi yang bersifat keuangan dan non-keuangan secara seimbang. Selanjutnya Nishimura (2005) merinci teknik-teknik akuntansi manajemen adalah:

- a. Sistem Akuntansi Manajemen Tradisional terdiri dari: analisa rasio, sistem biaya standar, anggaran, analisis varian, analisis biaya-volume-laba, model pengendalian persediaan dan model evaluasi kinerja.
- b. Sistem Akuntansi manajemen strategik meliputi: ABC System, *Balanced Scorecard*, penentuan harga pokok target (*Target Costing*), analisis rantai nilai (*value chain analysis*), penentuan harga pokok berdasarkan daur hidup (*life cycle costing*) dan sistem biaya kualitas (*quality costing system*).

Konsep Kinerja.

Sebagaimana dijelaskan Donaldson (2001: 183-185) kinerja (*performance*) dapat dilihat dari beberapa aspek yaitu: keberhasilan organisasi mencapai tujuan, berfungsinya system, tercapainya harapan individu dan ukuran-ukuran kuantitatif yang dapat dibandingkan antar periode, antar perusahaan, atau suatu perusahaan dengan rata-rata industri. Pengukuran variabel kinerja mulai diarahkan pada pengukuran kinerja baik finansial maupun non-finansial

(Langfiel-Smith,2007:768), dan salah satu kinerja non-finansial penting adalah kinerja pelanggan. Hal ini didasarkan pada kenyataan bahwa kinerja finansial yang baik akan dapat dicapai hanya jika perusahaan mampu memaksimalkan kinerja pelanggan (Kaplan *and* Norton, 2004:31).

Penelitian yang dilakukan oleh Morton *and* Hu (2008) dan Hyvonen (2007) menyimpulkan pentingnya mencapai keselarasan antara TI (dalam hal ini *ERP*) dengan struktur organisasi (termasuk didalamnya sistem akuntansi). Seaman *and* Williams (2005) dan Hyvonen (2008) menyimpulkan keselarasan antara strategi dan sistem teknologi informasi yang didukung oleh sistem akuntansi manajemen yang menghasilkan informasi yang dapat digunakan untuk merespon berbagai tingkat ketidakpastian lingkungan akan berdampak positif terhadap kinerja perusahaan. Kesimpulan ini sejalan dengan *critical review* yang dibuat oleh Chenhall (2007:174). Dengan demikian berasarkan kesimpulan penelitian-penelitian sebelumnya dan mengacu pada proposisi Chenhall (2007:174) dapat disimpulkan:

1. Perusahaan yang menerapkan strategi diferensiasi memerlukan respon yang cepat terhadap perubahan selera konsumen yang menyebabkan perusahaan memerlukan sistem akuntansi manajemen strategik yaitu sistem akuntansi yang menyediakan informasi baik finansial maupun non-finansial. Sistem teknologi informasi yang diperlukan adalah STI pemampu untuk mendukung praktik sistem akuntansi manajemen strategik. Melalui penggunaan SAM strategik yang didukung oleh STI pemampu diharapkan manajemen mendapatkan

informasi yang diperlukan untuk mendukung implementasi strategi diferensiasi.

2. Perusahaan yang menerapkan strategi *low cost* umumnya menekankan pada proses-proses yang berlangsung di perusahaan berjalan efisien (Baines *and* Smith, 2003; Jermias *and* Ghani, 2004). Strategi *low cost* memerlukan informasi yang menekankan pada aspek keuangan yang berguna untuk memantau pencapaian efisiensi di semua rantai nilai agar perusahaan dapat menetapkan harga jual yang lebih rendah dari pada pesaing. Sistem akuntansi manajemen yang menyediakan informasi dengan penekanan yang lebih besar pada aspek keuangan adalah sistem akuntansi manajemen tradisional. Sedangkan sistem teknologi informasi yang dianggap mampu mendukung praktik sistem akuntansi manajemen tradisional adalah STI pengotomatisasi. Penggunaan STI pengotomatisasi bertujuan untuk meraih efisiensi administrasi dan operasional serta dalam rangka mengotomatisasi pencatatan transaksi yang semula dikerjakan secara manual.

Metode Penelitian.

Dalam penelitian ini unit bisnis dikelompokkan menjadi 3 (tiga) yaitu kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi dan kelompok Tidak Selaras. Suatu unit bisnis dimasukkan dalam kelompok Selaras *Low Cost* jika unit bisnis tersebut menerapkan strategi dengan kecenderungan *Low Cost*, mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dengan kecenderungan tradisional dan menggunakan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan pengotomatisasi.

Unit bisnis akan dimasukkan dalam kelompok Selaras Diferensiasi jika unit bisnis menerapkan strategi dengan kecenderungan diferensiasi, mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dengan kecenderungan strategik dan menggunakan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan pemampu. Jika di unit bisnis tidak terjadi konfigurasi penerapan strategi bersaing, praktik akuntansi manajemen dan penggunaan teknologi informasi yang tidak dapat dimasukkan ke dalam kedua model tersebut akan dimasukkan dalam kelompok Tidak Selaras. Ketiga model keselarasan disajikan di Gambar 2: Model Keselarasan Unit Bisnis Yang Termasuk Kelompok Selaras (*Fit*).

Gambar 2

Unit analisis penelitian ini adalah unit bisnis perusahaan manufaktur di Surabaya, Gresik, Sidoarjo, dan Malang Raya. Penentuan sampel mengacu pada pendapat Hair *et al.* (2010:477) yang menyatakan bahwa standar sampel jika digunakan ANOVA; observasi untuk tiap kelompok diperlukan sampel antara 10-20. Dalam penelitian ini diprediksi terdapat 3 kelompok, sehingga sampel yang diperlukan adalah 60.

Variabel Penelitian.

Variabel penelitian ini terdiri dari 2 (dua) jenis yaitu: (1) Variabel Independen: keselarasan penerapan strategi bersaing, praktik sistem akuntansi manajemen (SAM) dan penggunaan sistem teknologi informasi

(STI), dan (2) Variabel Dependen: Kinerja Keuangan dan Kinerja Pelanggan.

Definisi Operasional Variabel.

- 1) Keselarasan penerapan strategi bersaing, praktik sistem akuntansi manajemen dan penggunaan sistem teknologi informasi adalah praktik sistem akuntansi manajemen dan penggunaan sistem teknologi informasi sebagaimana yang digambarkan dalam Gambar 2. Penerapan strategi bersaing oleh perusahaan dibedakan menjadi 2 (dua) yaitu: strategi dengan kecenderungan *Low Cost* dan Diferensiasi. Praktik Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) terdiri dari SAM dengan kecenderungan Tradisional dan Strategik dan penggunaan Sistem Teknologi Informasi (STI) terdiri dari STI dengan kecenderungan Pengotomatisasi dan Pemampu.
- 2) Kinerja Unit Bisnis: pencapaian target di bidang keuangan pelanggan.

Pengukuran Variabel

Pengukuran variabel Keselarasan Penerapan Strategi Bersaing, Praktik Sistem Akuntansi Manajemen dan Penggunaan Sistem Teknologi Informasi dilakukan melalui tahap-tahap sebagai berikut :

- a. Responden diminta menjawab pertanyaan berkaitan dengan penerapan strategi bersaing, praktik sistem akuntansi manajemen dan penggunaan sistem teknologi informasi, sebagaimana disajikan dalam Tabel 1: Pengukuran Elemen Keselarasan.

Tabel 1.

- b. Untuk mendapatkan perhitungan yang dapat digunakan untuk melakukan pemisahan kelompok responden digunakan skala yang berkebalikan dengan rincian sebagaimana disajikan dalam Tabel 2: Skala Berkebalikan Untuk Pemisahan Kelompok Keselarasan.

Tabel 2

- c. Jawaban responden ditabulasi dan untuk menentukan penerapan strategi dengan kecenderungan *Low Cost* dan *Diferensiasi*, praktik Sistem Akuntansi Manajemen dengan kecenderungan Tradisional dan Strategik serta penggunaan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan Pengotomatisasi dan Pemampu digunakan prosedur sebagai berikut (Jermias and Ghani, 2005):

- 1). Strategi Bersaing: jika skor rata-rata lebih tinggi dari pada *mean*, unit bisnis dianggap menerapkan strategi dengan kecenderungan *diferensiasi*, jika sebaliknya, unit bisnis dianggap menerapkan strategi dengan kecenderungan *low cost*.
- 2). Prosedur yang sama digunakan untuk menentukan praktik Sistem Akuntansi Manajemen dengan kecenderungan strategik dan tradisional serta Sistem Teknologi Informasi dengan

kecenderungan pemampu dan pengotomatisasi. Berdasarkan tabulasi pada tahap 1 dan 2 dibuat rekapitulasi untuk menggolongkan responden ke dalam kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi atau Tidak Selaras.

2. Pengukuran variabel Kinerja dengan cara: responden diminta memberi nilai dan menuliskannya pada kolom yang tersedia dengan penilaian sebagaimana tampak dalam Tabel 3: Model Pengukuran Variabel Kinerja.

Tabel 3

Instrumen Penelitian

Instrumen penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah kuesioner. Pertanyaan-pertanyaan yang dimasukkan dalam kuesioner adalah sebagai berikut:

1. Pertanyaan untuk penerapan strategi bersaing berjumlah 14 pertanyaan, untuk strategi *Diferensiasi*, kebijakan yang ditanyakan terdiri dari: keunikan produk, promosi yang intensif, desain produk baru, pengiriman yang tepat waktu dan layanan purna jual. Sedangkan untuk strategi *Low Cost*, kebijakan yang ditanyakan adalah: penghematan biaya total, biaya Riset dan Pengembangan (R&D), biaya pemasaran, biaya pengiriman dan optimalisasi penggunaan asset.
2. Pertanyaan untuk praktik sistem akuntansi manajemen berjumlah 14

pertanyaan, untuk SAM strategik meliputi: penggunaan ABC System, laporan biaya target, laporan biaya garansi, penentuan harga pokok daur hidup (*lifecycle cost*) dan *Balanced Scorecard*. Untuk SAM tradisional, pertanyaan yang diajukan: penggunaan analisis rasio, analisa varian, budget (anggaran), *break even point* (BEP) dan *economic order quantity* (EOQ).

3. Pertanyaan untuk penggunaan sistem teknologi informasi berjumlah 9, untuk STI pemampu terdiri dari: penggunaan internet, gudang data (*database*), *e-commerce*, *Enterprise Resourse Planning* (ERP) dan *electronic data interchange* (EDI) berbasis internet. Pertanyaan untuk STI pengotomatisasi meliputi: penggunaan program office, software akuntansi, e-mail dan EDI berbasis telepon.
4. Pertanyaan yang berkaitan dengan kinerja keuangan menggunakan elemen kinerja menurut (Hansen and Mowen, 2007:749):
 - a. Kinerja keuangan: target *Return on Investment* (ROI), profitabilitas dan pertumbuhan penjualan.
 - b. Kinerja pelanggan: target penurunan keluhan/komplain pelanggan, penambahan pelanggan baru dan mempertahankan pelanggan lama.

Responden penelitian adalah manajer keuangan unit bisnis atau internal auditor unit bisnis. Uji hipotesis dilakukan dengan urutan: kinerja keuangan kelompok Selaras *Low Cost* dibandingkan dengan kelompok

Tidak Selaras dan selanjutnya kelompok Selaras Diferensiasi dibandingkan dengan Kelompok Tidak Selaras. Pengambilan keputusan dilihat dari nilai *sig*, apabila lebih kecil dari α (0,05), maka dapat disimpulkan berdasarkan kinerja keuangan dan pelanggan terdapat perbedaan antara kelompok Selaras *Low Cost* dengan kelompok Tidak Selaras dan kelompok Selaras Diferensiasi dengan kelompok Tidak Selaras. Olah data dilakukan menggunakan SPSS.

Hasil Penelitian

Analisis Deskriptif.

Data penelitian dikumpulkan dengan menyebarkan kuesioner yang dikirim langsung ke responden dalam bentuk *hard copy* sebanyak 250 eksemplar dan yang berhasil dikumpulkan dan memenuhi syarat untuk diolah sebanyak 60. Sebagaimana telah dijelaskan bahwa berdasarkan perhitungan penentuan sampel, penelitian ini memerlukan sampel sebanyak 60. Dengan demikian jumlah kuesioner yang berhasil dikumpulkan memenuhi syarat untuk diolah.

Dari uji Validitas kuesioner penelitian menggunakan SPSS diperoleh hasil: nilai korelasi *Pearson* lebih besar dari pada 0,5 sehingga item-item pertanyaan dalam kuesioner dapat dinyatakan valid. Hal ini didasarkan pada pendapat Sekaran (2003:207) bahwa makin tinggi nilai korelasi maka makin valid instrumen karena kemampuannya yang makin tinggi dalam mengukur konsep. Nilai *Cronbach's Alpha* untuk semua elemen keselarasan lebih besar dari pada 0,7. Berdasarkan hasil tersebut

dapat dinyatakan bahwa instrumen penelitian telah dinyatakan reliable (Hair, *et al.*,2010;125).

Penerapan Strategi Bersaing.

Statistik deskriptif penerapan strategi dengan kecenderungan diferensiasi dan strategi dengan kecenderungan *Low Cost* disajikan di Lampiran 1. Hasil penelitian ini menunjukkan sebaran data penggunaan kebijakan “Pengiriman Tepat Waktu” yang mendukung strategi diferensiasi berada pada kisaran 2 sampai dengan 5, hal ini menunjukkan tidak ada responden yang tidak menerapkan kebijakan tersebut sama sekali. Dari tabel tersebut juga tampak bahwa rata-rata tertinggi penggunaan kebijakan “Pengiriman Tepat Waktu” sebesar 4,55, yang berarti kebijakan tersebut dianggap penting oleh sebagian besar responden.

Sebaran penggunaan kebijakan yang mendukung strategi *Low Cost* berada pada kisaran 1 (tidak pernah diterapkan) sampai dengan 5 (diterapkan dengan sangat intensif). Dari tabel tersebut juga tampak bahwa rata-rata tertinggi penggunaan kebijakan “Efisiensi Biaya Riset dan Pengembangan” sebesar 2,35; dengan demikian kebijakan tersebut dianggap penting sehingga banyak digunakan oleh unit bisnis yang menjadi sampel penelitian ini.

Praktik Sistem Akuntansi Manajemen

Dalam penelitian ini sebaran data praktik Sistem Akuntansi Manajemen

Strategik berada pada kisaran 1 (tidak pernah dilakukan) sampai dengan 5 (dilakukan dengan sangat intensif). *Mean* tertinggi adalah Penggunaan Laporan Biaya Daur Hidup Produk (*lifecycle costing*) sebesar 4,15 berarti laporan tersebut digunakan secara intensif . Sedangkan sebaran penggunaan teknik-teknik Sistem Akuntansi Manajemen Tradisional berada pada kisaran 1 (tidak pernah dilakukan) sampai 5 (dilakukan dengan sangat intensif). *Mean* tertinggi adalah penggunaan EOQ; hal ini menunjukkan sebagian besar unit bisnis menggunakan EOQ dengan sangat intensif.

Penggunaan Sistem Teknologi Informasi

Statistik deskriptif penggunaan Sistem Teknologi Informasi dengan kecenderungan Pemampu dan Sistem Teknologi Informasi dengan kecenderungan Pengotomatisasi disajikan di Lampiran1. Sebaran intensitas penggunaan Sistem Teknologi Informasi dengan kecenderungan pemampu berada pada kisaran 1 (tidak pernah digunakan) sampai 5 (digunakan dengan sangat intensif) kecuali penggunaan Gudang Data yang berada pada kisaran 3 (digunakan cukup intensif) sampai dengan 5 (digunakan dengan sangat intensif). Dengan hasil ini dapat disimpulkan tidak ada unit bisnis yang menjadi sampel penelitian ini yang sama sekali tidak menggunakan gudang data. Intensitas penggunaan gudang data yang sangat tinggi juga dapat dilihat dari *mean* yang mencapai 4,4. Sebaran penggunaan Sistem Teknologi Informasi dengan kecenderungan pengotomatisasi berada pada kisaran 1 (tidak pernah digunakan) sampai 5 (digunakan dengan sangat intensif). *Mean* tertinggi adalah penggunaan Software Akuntansi yang

berarti sebagian besar sampel menggunakan program tersebut.

Pencapaian Kinerja.

Sebagaimana tampak di Lampiran 1, sebaran pencapaian kinerja keuangan unit bisnis antara 25 sampai 100. *Mean* tertinggi dicapai oleh kinerja Pertumbuhan Penjualan sebesar 88,33. Statistik deskriptif kinerja pelanggan menunjukkan jawaban responden untuk kinerja pelanggan antara 10 sampai 100. *Mean* tertinggi dicapai oleh kinerja “Mempertahankan Pelanggan Lama” sebesar 90,50.

Penggolongan Unit Bisnis Berdasarkan Keselarasan.

Setelah proses tabulasi data selesai tahap selanjutnya menggolongkan unit bisnis ke dalam kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi dan Tidak Selaras. Berdasarkan langkah-langkah pengukuran variable, diperoleh 3 (tiga) kelompok keselarasan unit bisnis dengan rincian sebagai berikut:

a. Kelompok Selaras *Low Cost*.

Lampiran 2 menyajikan data kinerja keuangan dan pelanggan unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras *Low Cost* berjumlah 17 unit bisnis, dengan kinerja keuangan berkisar antara 210 sampai 300 dan kinerja pelanggan antara 205 sampai 300.

b. Kelompok Selaras Diferensiasi.

Unit bisnis yang masuk kelompok selaras Diferensiasi berjumlah 19 unit bisnis dengan kinerja keuangan berkisar 175 sampai 300 dan kinerja pelanggan 125 sampai 300 (lampiran 2).

c. Kelompok Tidak Selaras.

Unit bisnis yang masuk kelompok tidak selaras berjumlah 24. Unit bisnis yang masuk kelompok ini adalah unit bisnis yang menerapkan strategi, mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dan menggunakan sistem teknologi informasi yang tidak termasuk kelompok Selaras *Low Cost* maupun Diferensiasi. Misalnya unit bisnis menerapkan strategi dengan kecenderungan *Low Cost* namun mempraktikkan sistem akuntansi manajemen dengan kecenderungan strategik dan menggunakan sistem teknologi informasi dengan kecenderungan pemampu. Atau sebaliknya, unit bisnis menerapkan strategi diferensiasi namun mempraktikkan sistem akuntansi manajemen tradisional dan sistem teknologi informasi pengotomatisasi. Dengan demikian terdapat 8 kemungkinan konfigurasi yang termasuk dalam kelompok Tidak Selaras.

Hasil Analisis Data

Hasil Uji ANOVA

Dari hasil statistik deskriptif untuk uji ANOVA menggunakan SPSS diperoleh hasil sebagaimana disajikan dalam Tabel 4: Statistik Deskriptif Uji ANOVA.

Tabel 4

Berdasarkan tabel tersebut kelompok Selaras Diferensiasi mencapai *mean* tertinggi dengan standar deviasi terendah untuk kinerja keuangan dan pelanggan. Sedangkan kelompok Selaras *Low Cost*, kinerja keuangan yang dicapai kelompok ini lebih tinggi daripada kelompok Tidak Selaras, sedangkan untuk kinerja pelanggan justru lebih rendah. Hasil ini menunjukkan, untuk kelompok Selaras Diferensiasi diperoleh bukti empiris yang mendukung teori kontinjensi namun untuk kelompok Selaras *Low Cost*, bukti empiris yang diperoleh masih belum konsisten.

Sebelum dilakukan analisis data menggunakan ANOVA untuk uji hipotesis diperlukan uji asumsi dan dari olah data menggunakan SPSS diperoleh hasil sebagai berikut:

1. Berdasarkan *Levene's Test of Equality of Error Variances* yang bertujuan untuk menguji homogenitas varian menunjukkan nilai sig untuk kinerja keuangan sebesar 0,817 dan untuk kinerja pelanggan sebesar 0,881; keduanya lebih besar dari pada 0,05 (lampiran 5). Hipotesis yang dirumuskan untuk uji homogenitas adalah sebagai berikut:

H_0 : Variasi data kinerja keuangan dan pelanggan untuk ketiga kelompok keselarasan adalah homogen.

H_1 : Variasi data kinerja keuangan dan pelanggan untuk ketiga kelompok keselarasan adalah tidak homogen.

Kriteria:

H_0 ditolak jika $sig < 0,05$.

H_0 gagal ditolak jika $sig > 0,05$.

Oleh karena nilai $sig > 0,05$ maka dapat disimpulkan bahwa H_0 gagal untuk ditolak (H_0 diterima) yang berarti variasi data kinerja untuk ketiga kelompok keselarasan adalah homogen, yang berarti pula, asumsi yang diperlukan untuk pengujian menggunakan ANOVA terpenuhi.

2. Untuk menguji perbedaan kinerja antara ketiga kelompok yaitu kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi dan Tidak Selaras, hipotesis yang dirumuskan adalah sebagai berikut:

a. Kinerja Keuangan:

$H_{0.1}$: $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3$ atau kinerja keuangan antara ketiga kelompok tidak berbeda signifikan.

$H_{1.1}$: $\mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3$ atau kinerja keuangan antara ketiga kelompok berbeda signifikan.

b. Kinerja Pelanggan

$H_{0.2}$: $\mu_1 = \mu_2 = \mu_3$ atau kinerja pelanggan antara ketiga kelompok tidak berbeda signifikan.

$H_{1.2}$: $\mu_1 \neq \mu_2 \neq \mu_3$ atau kinerja pelanggan antara ketiga kelompok berbeda signifikan.

H_0 ditolak jika $sig < 0,05$.

H_0 gagal ditolak jika $sig > 0,05$.

Hasil uji F yaitu uji perbedaan kelompok Selaras *Low Cost*, kelompok Selaras Diferensiasi dan kelompok Tidak Selaras disajikan di Tabel 5: Hasil Uji F Untuk Kinerja Keuangan dan Pelanggan

Tabel 5

Berdasarkan tabel tersebut, nilai statistik uji F untuk kinerja keuangan sebesar 1,445 dengan nilai *sig* sebesar 0,244 atau lebih besar dari pada 0,05, yang berarti

H_0 gagal ditolak. Dengan demikian penelitian ini memperoleh hasil: kinerja keuangan antara kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi dan Tidak Selaras tidak berbeda signifikan. Sedangkan untuk kinerja pelanggan, nilai F sebesar 2,946 dengan *sig* sebesar 0,061 yang berarti H_0 gagal ditolak pada $\alpha = 5\%$. Dengan hasil ini dapat juga disimpulkan bahwa: kinerja pelanggan antara kelompok Selaras *Low Cost*, Selaras Diferensiasi dan Tidak Selaras tidak berbeda secara signifikan.

Analisis selanjutnya menguji perbedaan antara kelompok Selaras *Low Cost* dengan kelompok Tidak Selaras dan kelompok Selaras Diferensiasi dengan kelompok Tidak Selaras. Signifikansi perbedaan kinerja Keuangan dan Pelanggan disajikan di Tabel 6: Signifikansi Perbedaan Kinerja Keuangan Dan Pelanggan.

Tabel 6

Berdasarkan Tabel tersebut, untuk kinerja keuangan, kelompok Selaras Diferensiasi tidak berbeda dengan kelompok Tidak Selaras pada $\alpha = 5\%$ namun untuk kinerja pelanggan, nilai *sig* 0,78 yang berarti kelompok Selaras Diferensiasi berbeda dengan kelompok Tidak Selaras pada $\alpha = 10\%$. Sedangkan untuk kelompok Selaras *Low Cost*, baik kinerja keuangan maupun pelanggan tidak berbeda dengan kelompok Tidak Selaras pada $\alpha = 5\%$. Berdasarkan hasil yang telah diuraikan tersebut maka penelitian ini memperoleh bukti empiris bahwa:

1. Untuk unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras *Low Cost*, kinerja keuangan dan pelanggan yang dicapai oleh kelompok tersebut tidak lebih baik daripada unit bisnis yang termasuk

dalam kelompok Tidak Selaras. Hasil ini tidak mendukung teori kontinjensi.

2. Unit bisnis yang termasuk dalam kelompok Selaras Diferensiasi, kinerja keuangan yang dicapai oleh kelompok tersebut tidak berbeda dengan kelompok Tidak Selaras. Hasil ini juga tidak mendukung teori kontinjensi. Namun untuk kinerja pelanggan, kelompok Selaras Diferensiasi berbeda dengan kelompok Tidak Selaras (pada $\alpha = 10\%$) dan hasil ini sama dengan nilai uji serentak (uji F pada tabel 4). Apabila dikaitkan dengan analisis statistik deskriptif, mean yang dicapai oleh kelompok Selaras Diferensiasi untuk kinerja keuangan dan pelanggan tertinggi dibandingkan dengan dua kelompok lainnya. Hasil ini juga membuktikan bahwa sesuai dengan teori kontinjensi, unit bisnis yang berada dalam kondisi selaras akan berkinerja lebih tinggi daripada unit bisnis berada dalam kondisi tidak selaras.

Implikasi Hasil Penelitian.

Untuk kelompok Selaras *Low Cost*, hasil penelitian ini menemukan bukti empiris bahwa keselarasan antara strategi bersaing, sistem akuntansi manajemen dan sistem teknologi informasi tidak berpengaruh terhadap kinerja baik keuangan maupun pelanggan. Ini berarti faktor lain yang tidak dimasukkan dalam penelitian ini yang berpengaruh terhadap kinerja. Beberapa penelitian misalnya Nishimura (2005) menyatakan di Indonesia peran pemilik masih sangat dominan dalam pengambilan keputusan. Akibatnya, meskipun tidak tercapai keselarasan antar subsistem, perusahaan masih tetap mampu

meraih kinerja yang baik. Hal ini sangat dimungkinkan apabila unit bisnis yang menjadi sampel penelitian ini sebagian besar adalah perusahaan manufaktur yang masih dikelola oleh pemiliknya sendiri.

Hasil penelitian untuk kelompok Selaras Diferensiasi, kesimpulan yang diperoleh terbukti mendukung teori kontinjensi dan penelitian Hyvonen (2007) bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara *customer focused strategy*, praktik sistem akuntansi manajemen kontemporer (*non financial measure, balanced scorecard, customer satisfaction surveys* dan ukuran-ukuran kualitatif lainnya) dan penggunaan sistem teknologi informasi maju dengan kinerja pelanggan. Berdasarkan kesimpulan penelitian Gerdin (2005) dan Abernithy *et al.*(2004), saling ketergantungan antar bagian dalam perusahaan akan meningkatkan kebutuhan terhadap informasi akuntansi manajemen yang tepat waktu dan akurat. Akibat selanjutnya adalah kebutuhan terhadap sistem teknologi informasi yang cepat dan fleksibel juga meningkat (Chenhall, 2007:188). Implementasi strategi diferensiasi umumnya menimbulkan saling ketergantungan antar bagian atau antar subsistem. Sebagaimana dinyatakan oleh Bhimani (2006:75), sistem akuntansi manajemen dan sistem teknologi informasi yang mampu mendukung implementasi strategi akan memperbaiki kualitas keputusan manajemen. Hal inilah yang nantinya akan memperbaiki kinerja perusahaan baik kinerja keuangan maupun pelanggan.

Kesimpulan

Berdasarkan analisis hasil studi yang disajikan pada bagian sebelumnya, berikut ini adalah kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian ini.

1. Kinerja keuangan dan pelanggan unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras *Low Cost* tidak berbeda dengan unit bisnis yang termasuk kelompok Tidak Selaras.
2. Kinerja pelanggan unit bisnis yang termasuk kelompok Selaras Diferensiasi lebih tinggi dan berbeda secara signifikan dengan unit bisnis yang termasuk kelompok Tidak Selaras. Namun demikian, untuk kinerja keuangan yang dicapai oleh kelompok Selaras Diferensiasi juga tidak berbeda dengan kelompok Tidak Selaras.
3. Dari penelitian ini, temuan untuk kelompok Selaras *Low Cost* tidak mendukung Teori Kontinjensi sedangkan untuk kelompok Selaras Diferensiasi, terutama untuk kinerja pelanggan, mendukung teori tersebut.

Keterbatasan penelitian.

Penelitian ini menguji pengaruh konfigurasi subsistem strategik (penerapan strategi bersaing) dan subsistem operasional (sistem akuntansi manajemen dan sistem teknologi informasi) terhadap kinerja tanpa tidak memasukkan faktor perilaku. Keterbatasan lain penelitian ini adalah bias yang mungkin timbul dari pengisian kuesioner.

Saran

Berikut ini saran-saran untuk perbaikan penelitian yang akan datang

1. Perlu memilih unit bisnis perusahaan manufaktur besar sebagai sampel karena saling ketergantungan antar subsistem lebih dimungkinkan dalam perusahaan berskala besar. Saling

ketergantungan yang makin besar berarti makin diperlukan keselarasan antar subsistem untuk meraih kinerja yang baik.

2. Perlu dipertimbangkan untuk membedakan kinerja unit bisnis yang menerapkan strategi *Low Cost*: kelompok Selaras *Low Cost* dengan Tidak Selaras *Low Cost*, demikian pula terhadap unit bisnis yang menerapkan strategi Diferensiasi.
3. Selain kinerja pelanggan perlu mempertimbangkan penggunaan ukuran kinerja non-keuangan lainnya mengingat saat ini non financial performance measure mulai banyak digunakan. Peneliti dapat menggunakan konsep Balanced Scorecard yang meliputi 4 perspektif kinerja yaitu: keuangan, pelanggan, proses internal dan pertumbuhan dan pembelajaran.
4. Apabila digunakan metode *survey*, perlu dipertimbangkan penambahan sampel agar diperoleh hasil yang lebih baik.
5. Sebagaimana disarankan oleh Gerdin and Greeve (2004) untuk menguji pengaruh nilai keselarasan terhadap kinerja karena dalam teori kontinjensi dinyatakan : makin tinggi nilai keselarasan, makin tinggi saling ketergantungan antar subsistem, dan hal ini berpengaruh terhadap kinerja.

Daftar Pustaka

Abernithy, Margaret A and Jan Bouwens, 2004, Determinants of Control System Design in Divisionalized Firms, *The Accounting Review*, vol.79, no. 3, pp.545-570.

Anderson, Shanon and William N Lanen, 1999, Economic Transition, Strategy and the Evolution of Management Accounting Practices: the Case of India, *Accounting, Organizations and Society*, 24, pp. 379-412.

Baines, Annete and Kim Langfield-Smith, 2003, Antecedents to Management Accounting Change: a Structural Equation Approach, *Accounting Organizations and Society*, 28, pp. 675-698.

Bhimani, Alnoor, 2006, Management Accounting and Digitization, in *Contemporary Issues in Management Accounting*, Edited by Alnoor Bhimani, New York, USA, Oxford University Press.

Burrell, Gibson and Gareth Morgan, *Sociological Paradigms and Organisational Analysis*, Vermont, USA, Ashgate Publishing Company.

Chenhall, Robert H, 2007, Theorising Contingencies in Management Control Systems Research In *Handbook of Management Accounting Research*, edited by Christopher S Chapman, Anthony G Hopwood, and Michael D.Shields Volume 1, Oxford, UK, Elsevier.

-----, 2003, Management Control Systems Design Within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future, *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 127-168.

- Daft, Richard L 2004, *Organization Theory and Design*, 8 th edition, Thomson South Western, Mason Ohio.
- Donaldson, Lex, 2001, *The Contingency Theory of Orgnizations*, New Delhi, India Sage Publication, Inc.
- Gordon, Lawrence A and VK Narayanan,1984, *Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation*, Accounting, Organization and Society, vol.9, no.1,hal. 33-47.
- Gerdin, Jonas, 2005, The Impact of Departmental Interdependencies and Management Accounting system Use on Subunit Performance, *European Accounting Review*, 2005, Volume: 14 Issue: 2, pp. 297-339.
- Hair, Joseph R, et al. 2010, *Multivariate Data Analysis, A Global Perspective*, New Jersey, Pearson Education Inc.
- Hansen, Don R and Maryanne M Mowen, 2007, *Managerial Accounting*, 8th edition, Thompson South Western, Mason.
- Hemmatfar, Mahmoud, 2010, Competitive Advantages and Strategic Information Systems, *International Journal of Business and Management* Vol. 5, No. 7, pp.158-169.
- Hyvonen, Johanna, 2007, Strategy, Performance Measurement Techniques and Information Technology of the Firm and Their Links to Organizational Performance, *Management Accounting Research*, 18, pp. 343–366.
- Hyvonen, Johanna, 2008, Linking Management Accounting and Control Systems, Strategy, Information Technology, Manufacturing Technology and Organizational Performance of the Firm in Contingency Framework, <http://herkules.oulu.fi/isbn9789514287091/>.
- Ireland, Duane, Robert E Hoskison and Michael A Hitt, 2009, *The Management of Strategy, Concepts and Cases*, Mason USA, South Western Cengage Learning.
- , 2005, Ownership Structure, Contingent-Fit, and Business-Unit Performance : A Research model and Empirical Evidence, *The International Journal of Accounting*, 40, pp. 65-85.
- , 2005, *Sistem Informasi Strategik Untuk Keunggulan Kompetitif*, Bandung, Penerbit Andi.
- , 2003, *Sistem Teknologi Informasi, Pendekatan Terintegrasi : Konsep Dasar, Teknologi, Aplikasi, Pengembangan dan Pengelolaan*, Yogyakarta, Penerbit Andi.
- Juwono, Vonny Nuraini, Studi Perbandingan Atas Penerapan Teknik-teknik Akuntansi Manajemen di Indonesia dan Taiwan, 1981, *Majalah Management dan Usahawan*, edisi September-Oktober, hal.35-39.
- Kaplan, Robert S and David P Norton, 2006, *Alignment; Using*

- Balanced Scorecard to Create Corporate Sinergies*, Boston, Harvard Business School Publishing Corp.
- Langfield-Smith, Kim, 2006, Understanding Management Control Systems and Strategy, In *Contemporary Issues in Management Accounting*, edited by Alnoor Bhimani, New York, USA, Oxford University Press.
- , 2007, A Review of Quantitative Research in Management Control System and Strategy, in *Handbook of Management Accounting Research*, Edited by Chapman, Hopwood and Shields, Elsevier Ltd.
- Morton, Neil A and Qing Hu, 2008, Implications of the Fit Between Organizational Structure and ERP: A Structural Contingency Theory Perspective, *International Journal of Information management*, 28, pp. 391-402.
- Nishimura (2005a), Fundamental Features and Perspectives of Management Accounting in Asia, In *Management Accounting in Asia*, edited by Akira Nishimura and Roger Willet, Singapore, Thomson Learning.
- Otley, David T, 1980, The Contingency Theory of Management Accounting Achievement and Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5, No. 4, pp. 413-428.
- Phadoongsitthi, Monvika, 2003, *The Role of Managerial Accounting in Emerging Economies : an Empirical Study of Thailand*, Dissertation, University of Maryland.
- Porter, Michael E, 1993, *Strategi, Bersaing: Teknik Menganalisis Industri dan Pesaing*. *terjemahan oleh Agus Maulana*, Penerbit Erlangga, Jakarta.
- Seaman, Alfred E and John J Williams, 2006, Management Accounting Systems Change And Sub-Unit Performance: The Moderating Effects Of Perceived Environmental Uncertainty, *Journal of Applied Business Research – First Quarter 2006 Volume 22, Number 1*, pp. 103- 120.
- Sekaran, Uma, 2003, *Research Methods For Business, A Skill Building Approach*, New York, John Wiley & Sons.
- Turban, Efraim and Linda Volonino, 2010, *Information Technology for Management, Improving Performance in the Digital Economy*, seventh edition, New York USA, John Wiley & Sons.
- Venkatraman, N, 1994, IT-Enabled Business Transformation: From Automation to Business Scope Redefinition, *Sloan Management Review*; Winter 1994; 35, 2; page, 73-87.
- Waterhose, JH and P Tiessen, 1978, *A Contingency Framework for Management Accounting Research*, Accounting, Organization and Society, vol.3. no.1, hal.65-76.