

# ANALISIS HUBUNGAN ANTARA PERUBAHAN STRATEGI DAN KINERJA PERUSAHAAN DENGAN PENGGUNAAN ANGGARAN SEBAGAI VARIABEL MODERASI

**Andwiani Sinarasri**

Fakultas Ekonomi, Universitas Muhammadiyah Semarang  
Jl.Kasipah no.12 Semarang. Telp.(024)8502720  
E mail : fe\_unimus@yahoo.co.id

## Abstrak

Kemampuan manajemen untuk mengantisipasi dan merespon peluang-peluang dan tekanan-tekanan perubahan merupakan hal yang sangat penting bagi kelangsungan organisasi. Meski penelitian dalam literatur akuntansi sekarang ini dititikberatkan pada mekanisme-mekanisme dan proses-proses yang menunjang adaptasi strategis terhadap perubahan kondisi lingkungan, namun belum banyak penelitian yang menyelidiki peran system kontrol akuntansi dalam organisasi-organisasi yang mengalami perubahan.

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategis dengan kinerja perusahaan. Untuk mengumpulkan data digunakan mail survey, dengan responden manajer pada perusahaan perhotelan di pulau Jawa. Kuesioner telah didistribusikan sebanyak 190 dan hanya 66 kuesioner yang dapat diolah. Tehnik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah analisis regresi melalui pendekatan interaksi.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategis dengan kinerja perusahaan. Akhirnya, disarankan sebaiknya perusahaan dalam menentukan strategi harus disesuaikan dengan penggunaan anggarannya agar dapat meningkatkan kinerja perusahaan.

**Kata kunci:** Perubahan Strategi, Sistem Kontrol Akuntansi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan

## PENDAHULUAN

Persaingan merupakan suatu hal yang dapat menjadi inti kesuksesan ataupun menjadi penyebab kegagalan sebuah perusahaan, karena persaingan dapat memberikan arah bagi perusahaan dalam menentukan aktivitas yang tepat untuk dilaksanakan. Langkah-langkah strategik sangat dibutuhkan pada saat persaingan semakin ketat dan terjadi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Ketidakpastian lingkungan sering menjadi faktor yang menyebabkan organisasi melakukan penyesuaian terhadap kondisi organisasi dengan lingkungan. Dalam kondisi demikian, kemampuan manajemen untuk mengantisipasi dan merespon peluang-peluang dan tekanan-tekanan perubahan merupakan hal yang sangat penting bagi kelangsungan organisasi.

Sistem kontrol akuntansi, termasuk proses penganggaran, memfasilitasi adaptasi terhadap faktor eksternalitas dengan cara memediasi antara ancaman dan kesempatan eksternal dengan *organizational functioning* (strategi atau struktur). Oleh karena itu, perusahaan diharapkan secara proaktif memformulasikan, merumuskan dan menyesuaikan strategi pasar sesuai dengan kondisi lingkungan (ancaman dan kesempatan). Hal ini diperkuat oleh Porter (1980) yang berpendapat bahwa perusahaan harus menyelaraskan strategi bisnis dengan kondisi lingkungan. Organisasi yang berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi mendorong mereka untuk lebih ekstensif menggunakan sistem pengendalian strategik yang bertujuan untuk mempertahankan integrasi strategi. Simons (1987) menggambarkan bahwa *interactive controls* digunakan karena adanya ketidakpastian strategi dan mendukung

manajemen untuk mengawasi timbulnya ancaman dan kesempatan. Beberapa peneliti (Hopwood, 1987; Dent, 1990; Hedberg & Jonson, 1978) memberikan bukti teoretis yang kuat bahwa sistem kontrol akuntansi dapat berperan aktif dalam membentuk perubahan organisasi. Akan tetapi, hasil-hasil penelitian tersebut masih belum jelas bahkan dalam beberapa kasus masih bersifat kontradiktif (contohnya, Miller & Friesen, 1982; Simons, 1987; Kaplan, 1990; Govindarajan, 1988).

Teori kontinjensi, yang selama ini mendominasi studi perilaku organisasi, rancangan sistem kontrol, strategi dan kinerja organisasi, menyatakan bahwa kinerja organisasi merupakan konsekuensi *fit* atau kesesuaian antara dua faktor atau lebih (Van de Ven dan Drazin, 1985). Berbagai faktor ini adalah faktor eksternal (lingkungan), faktor tipologi struktur organisasi, faktor rancangan sistem kontrol, dan faktor teknologi, yang pada akhirnya akan bermuara pada kinerja organisasi. Sedangkan Fisher (1998), yang meneliti hubungan antara teori kontinjensi dan sistem kontrol akuntansi menyatakan bahwa menurut teori kontinjensi, desain dan penggunaan sistem kontrol tergantung pada konteks *setting* organisasi. Pasangan (*match*) yang baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesiskan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat. Penelitian tersebut menyimpulkan pentingnya sistem kontrol akuntansi dalam pencapaian strategi yang ditetapkan oleh manajemen.

Penelitian ini merupakan replikasi dari penelitian yang dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999), yang meneliti pengaruh sistem kontrol akuntansi yang dicerminkan dalam penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan jasa rumah sakit di Australia. Penelitian ini menyelidiki bagaimana manajemen pusat dalam organisasi-organisasi mengadakan orientasi ulang strategi dengan menggunakan sistem kontrol akuntansi. Secara lebih spesifik, penelitian ini menyelidiki apakah efek proses perubahan strategi pada perusahaan dipengaruhi oleh tingkat penggunaan anggaran secara interaktif oleh manajemen pusat.

Adapun perbedaan penelitian ini dengan penelitian yang dilakukan Abernethy dan Brownell (1999) terletak pada ukuran variabel kinerja perusahaan yang diubah menjadi ukuran secara keseluruhan (*overall*) sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif (Govindarajan dan Fisher, 1990), sedangkan peneliti sebelumnya menggunakan ukuran kinerja perusahaan yang dinilai dengan menggunakan rating diri CEO. Hal tersebut dilakukan peneliti sebelumnya dengan asumsi yang mengacu pada Govindarajan (1984), bahwa kinerja rumah sakit merupakan suatu tolok ukur relatif, bukan tolok ukur absolut, sehingga pengukuran kinerja dengan menggunakan rating diri CEO dinilai akan lebih tepat. Alasan pengubahan ukuran variabel kinerja perusahaan adalah karena sampel yang akan diteliti dalam penelitian ini adalah perusahaan jasa perhotelan, sehingga pengukuran kinerjanya tercermin dari tingkat keuntungan perusahaan.

Perusahaan jasa perhotelan dipilih dalam penelitian ini disebabkan karena : (1) Permintaan akan produk dan pelayanan hotel lebih sulit untuk diprediksi, (2) Produk dan pelayanan hotel sangat tidak tahan lama atau hanya berdasar waktu, seperti misalnya jika kamar tidur tamu tidak dapat terjual pada malam tertentu atau tempat duduk di restoran tidak terjual selama waktu makan maka penjualan akan hilang selamanya, (3) Perputaran produksi, pengiriman dan konsumsi dari produk dan pelayanan hotel sangat pendek, sehingga tingkat ketergantungan antar berbagai departemen adalah tinggi (Lokman Mia, 1999). Keadaan tersebut memaksa manajemen perhotelan untuk dapat menetapkan strategi perusahaan secara lebih proaktif sehingga diharapkan dapat menciptakan keunggulan yang kompetitif. Dengan kemungkinan tersebut, penelitian ini bertujuan untuk menganalisis kondisi yang

kemungkinan akan memberikan hasil atau temuan yang berbeda dari penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan perusahaan manufaktur atau perusahaan jasa lainnya, disamping itu, pemilihan sampel pada satu jenis industri diharapkan akan mengurangi *industry effect* terhadap data yang dianalisis.

### **Rumusan Masalah**

Berdasarkan uraian pada latar belakang masalah di atas, permasalahan yang akan diteliti dapat dirumuskan sebagai berikut: “ Bagaimana perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang sesuai dapat meningkatkan kinerja perusahaan?”

### **Tujuan Penelitian**

1. Menganalisis hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan.
2. Menganalisis pengaruh tingkat penggunaan anggaran terhadap hubungan antara perubahan strategi dan kinerja perusahaan.

### **Manfaat Penelitian**

Diharapkan hasil penelitian ini dapat memberi kontribusi terhadap perkembangan ilmu akuntansi manajemen, serta diharapkan pula bermanfaat bagi praktisi untuk lebih melibatkan sistem kontrol akuntansi manajemen dalam pengimplementasian dan pengawasan rencana strategik organisasional, sehingga dapat mendorong terciptanya keunggulan kompetitif yang berkesinambungan.

## **TELAAH PUSTAKA DAN HIPOTESIS**

### **Perubahan Strategi dan Kinerja Perusahaan**

Miles dan Snow (1978) menyebut strategi pasaran produk perusahaan sebagai suatu kesatuan yang terdiri dari strategi ‘*defender*’ (mempertahankan kepemimpinan pasar dengan kisaran jasa dan produk yang relatif stabil dan terbatas) di satu sisi dan strategi ‘*prospector*’ (perubahan-perubahan dan respon-respon cepat terhadap peluang-peluang baru pasar) di sisi yang lain. *Prospector* dan *defender* adalah dua jenis tipe strategi organisasi yang berada pada dua titik ekstrim. Karakter dan strateginya sangat bertolak belakang. Simons (1990) mengidentikkan kedua tipe organisasi tersebut dengan model strategi persaingan yang diklasifikasi oleh Porter (1980), yaitu strategi *defferentiation* dan *cost leadership*. Selanjutnya Ittner dan Larcker (1997b) berpendapat bahwa organisasi *prospector* untuk perusahaan yang menerapkan *differentiation*, dan organisasi *defender* untuk perusahaan yang menerapkan strategi *cost leadership*.

Dalam proses perubahan strategi, manajemen pusat seringkali harus menetapkan kembali serta menyesuaikan target-target dan tujuan-tujuan perusahaan untuk tetap mempertahankan kinerja yang tinggi. Perubahan strategi yang disesuaikan dengan kondisi ketidakpastian lingkungan dapat digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi yang tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana.

Beberapa penelitian terdahulu di bidang sistem kontrol akuntansi seringkali mengukur kinerja perusahaan dengan ukuran finansial (Sapienza et al, 1998). Namun ukuran kinerja keuangan dikritik oleh Merchant (1989) bahwa selalu saja ROI dapat dengan sempurna mengukur kinerja perusahaan yang berorientasi *financial performance* tetapi tidak dapat mengukur kinerja semua perusahaan. Perusahaan *prospector* lebih mengutamakan keunggulan produk dan penguasaan pasar dibandingkan kinerja keuangan. Oleh karena itu pada perkembangan selanjutnya dalam penelitian tentang efektivitas sistem kontrol akuntansi penggunaan ukuran kinerja finansial dan non finansial akan menciptakan ukuran kinerja yang lebih obyektif (seperti dalam Govindarajan dan Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990).

### **Teori Kontinjensi**

Teori kontinjensi menegaskan bahwa desain sistem kontrol bersifat kontinjen terhadap kontekstual *setting* organisasi dimana sistem kontrol tersebut akan beroperasi (Sisaye, 1998). Duncan dan Moores (1989) menyatakan bahwa efektivitas organisasi adalah suatu fungsi kesesuaian antara struktur organisasi dan lingkungan dimana organisasi itu beroperasi. Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher, 1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan.

### **Sistem Kontrol Akuntansi dan Penggunaan Anggaran**

Simons (1987) menjelaskan bahwa sistem kontrol akuntansi adalah semua prosedur dan sistem formal untuk menjaga atau merubah aktivitas organisasi meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi akuntansi. Kuantitas dan kualitas informasi akan menjadi barometer kesehatan organisasi. Manajer organisasi menggunakan informasi *feedback* untuk mengontrol input yang digunakan, proses dan output yang dihasilkan untuk mencapai tujuan organisasi. Sistem kontrol digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan membandingkan hasil aktual dengan rencana.

Anggaran merupakan salah satu karakteristik utama sistem kontrol akuntansi dan digunakan oleh manajemen sebagai sarana pengkoordiniran dan penyampaian prioritas-prioritas strategi, dan bersama-sama dengan sistem penghargaan, seringkali digunakan untuk memperkuat komitmen manajemen tingkat bawah terhadap prioritas-prioritas tersebut. Pengertian anggaran menurut Lowe (1970), merupakan pernyataan mengenai apa yang diharapkan, direncanakan atau diperkirakan terjadi dalam periode tertentu yang direncanakan dimasa yang akan datang. Sedangkan Anthony dan Reece (1989), mengemukakan bahwa anggaran adalah suatu rencana yang rinci, yang dinyatakan secara formal dalam ukuran kuantitatif, biasanya dalam satuan uang yang menunjukkan sumber dan penggunaan daya suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, biasanya satu tahun.

Dalam beberapa penelitian akuntansi manajemen, selalu berasumsi bahwa anggaran berfungsi sebagai 'peran diagnostik' (Simons, 1990), atau berperan sebagai 'mesin penjawab' (Burchell et al., 1980). Dalam perannya

ini, anggaran berfungsi sebagai pengevaluasi kinerja dan menghubungkan suatu hasil dengan fungsi atau anggota organisasi tertentu. Di sisi lain, anggaran juga dapat digunakan sebagai mesin dialog, pembelajaran dan penciptaan ide (Burchell et al., 1980

Simons (1990) menggolongkan peran alternatif ini sebagai peran 'interaktif'. Karakteristik pembeda fungsi interaktif ini adalah pertukaran informasi antara manajemen pusat dengan manajemen tingkat bawah secara kontinyu, serta interaksi antar fungsi-fungsi manajemen yang berbeda dalam satu tingkatan manajemen. Interaksi ini tidak hanya melibatkan partisipasi antara bawahan dengan atasan dalam proses pembuatan anggaran, tetapi juga dialog yang berkesinambungan antar anggota-anggota organisasi. Dalam setting seperti ini, sistem penganggaran menjadi 'markas data' yang menunjang proses pembelajaran organisasi. Penggunaan anggaran secara interaktif ini terjadi bila manajemen pusat menggunakan prosedur-prosedur perencanaan dan pengendalian untuk mengawasi dan terlibat secara aktif dengan bawahan dalam aktivitas-aktivitas pengambilan keputusan. Dengan keterlibatannya ini manajemen pusat dapat ikut mendebat dan menyanggah data-data, asumsi-asumsi, dan rencana-rencana aktivitas. Dengan cara pengendalian manajemen interaktif seperti ini staff-staff operasional dari berbagai tingkatan organisasi didorong untuk memberikan perhatiannya.

### **Perubahan Strategi, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan**

Anggaran interaktif, dengan fokusnya pada dialog, komunikasi dan pembelajaran akan menjembatani hubungan antara manajemen pusat dengan staff bawahannya maupun antara manajer-manajer yang sama levelnya. Bahkan anggaran interaktif itu sendiri dapat dipandang sebagai suatu sarana penghubung fungsional yang menjembatani batasan-batasan hirarkis dan fungsional yang menghambat arus informasi (Abernethy dan Brownell, 1999). Mempertahankan penggunaan anggaran secara diagnostik saat perusahaan sedang mengalami perubahan akan berdampak buruk bagi hubungan perubahan strategis dengan kinerja. Penggunaan diagnostik kurang mendukung komitmen anggota-anggota organisasi terhadap kelompok-kelompok penghubung antar-fungsional, karena sistem penganggarnya justru semakin mengukuhkan lini-lini pertanggungjawaban dan kewenangan fungsional yang ada. Jadi diperkirakan bahwa hubungan perubahan strategi dengan kinerja dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif.

Namun demikian, penggunaan interaktif ini memerlukan keterlibatan esktsensif manajemen pusat dalam proses penganggaran serta memerlukan interaksi yang erat diantara anggota-anggota organisasi. Oleh karena itu, penggunaan interaktif ini baru dapat meningkatkan kinerja organisasi bila perubahan strateginya relatif tinggi. Maksudnya agar keuntungan penggunaan interaktif lebih besar dari pengorbanan yang dikeluarkan dalam situasi-situasi tersebut.

### **Kerangka Pemikiran Teoritis dan Hipotesis**

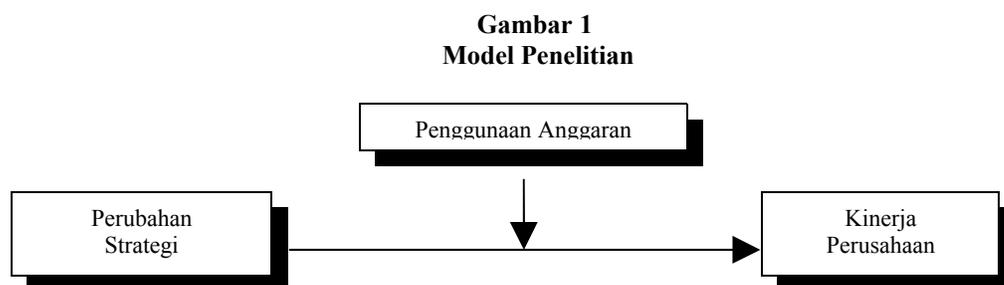
Penelitian ini dimaksudkan untuk menganalisis apakah penggunaan anggaran secara interaktif dapat membantu organisasi dalam proses perubahan yaitu apakah hubungan perubahan strategi dengan kinerja dapat ditingkatkan bila anggarannya digunakan secara interaktif? Secara lebih jelas, dapat dikatakan bahwa hubungan antara tingkat perubahan strategi yang sedang berlangsung dengan kinerja organisasional dapat ditingkatkan dengan

menggunakan anggaran secara interaktif. Sebaliknya, bila perusahaan tidak mengalami perubahan atau hanya sedikit perubahan, diperkirakan penggunaan anggaran secara diagnostiklah yang akan memberikan efek peningkatan kinerja. Dengan demikian diperkirakan perubahan strategi akan membawa hubungan yang positif dengan kinerja organisasi bila anggaran-anggarannya digunakan secara interaktif. Dengan dasar pemikiran teoritis seperti diatas, maka dapat diturunkan hipotesa sebagai berikut:

**H1 : Perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan.**

**H2 : Penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan.**

Model penelitian yang dapat digambarkan untuk mewakili hipotesa diatas adalah sebagai berikut:



## METODE PENELITIAN

### Populasi dan Teknik Penentuan Sampel

Penelitian ini menggunakan populasi yaitu perusahaan-perusahaan jasa perhotelan dengan kualifikasi bintang tiga sampai bintang lima yang terdapat di pulau Jawa. Metode penentuan sampel yaitu *nonprobability sampling* dengan metode *purposive sampling*. Dalam penelitian ini, populasi sasaran adalah sebanyak 190 perusahaan jasa perhotelan di pulau Jawa yang diperkirakan mengalami perubahan strategi, dan telah beroperasi paling sedikit selama dua tahun.

### Definisi Operasional dan Pengukuran Variabel

Variabel perubahan strategi diukur dengan menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Abernethy dan Brownell (1999), yang terdiri dari enam pernyataan. Manajer diminta untuk menyatakan persepsi mereka tentang posisi strategi perusahaan dua tahun sebelumnya. Skala penilaiannya adalah skala tujuh-poin dengan uraian tentang organisasi *defender* dan organisasi *prospector* sebagai patokan atas dan bawahnya.

Kemudian responden diminta untuk menyatakan tingkat persetujuan mereka terhadap delapan pernyataan mengenai pola perilaku anggaran-anggaran mereka. Tiap pernyataan dinilai dengan skala tujuh poin, dari “sangat setuju” hingga “sangat tidak setuju”. Semakin tinggi nilai penggunaan anggaran (sangat setuju) menunjukkan bahwa perusahaan menggunakan anggaran yang bersifat interaktif, sebaliknya semakin rendah nilai penggunaan anggaran (sangat tidak setuju) menunjukkan bahwa perusahaan menerapkan sistem anggaran secara diagnostik.

Kinerja perusahaan diukur secara keseluruhan (meliputi keuangan dan non keuangan), sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel kinerja perusahaan diadopsi dari Govindarajan dan Fisher (1990) yang terdiri dari 11 dimensi kinerja. Instrumen menggunakan skala interval 7 poin, dengan skor 1 yang menunjukkan kinerja perusahaan dibawah standar dan skor 7 menunjukkan diatas standar.

**Teknik Analisis**

**Uji Hipotesis**

Untuk menguji hipotesa 1 dalam penelitian ini, digunakan model analisa regresi. Dalam analisa tersebut, ukuran kinerja perusahaan diregresikan dengan perubahan strategi.

$$Y = a + b_1X_1 + e \dots\dots\dots (1)$$

Pengujian hipotesa 2 akan dilakukan dengan membuat model yang menunjukkan bahwa variabel dependen merupakan hasil interaksi dari dua variabel independen yang lain.

$$Y = a + b_1X_1 + b_2X_2 + b_3X_1X_2 + e \dots\dots\dots (2)$$

Dimana :

- Y = Kinerja perusahaan
- X1 = Perubahan strategi
- X2 = Penggunaan anggaran
- X1X2 = Hasil interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran
- a = konstanta
- b1, b2, b3 = koefisien regresi
- e = error

**HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN**

Gambaran umum responden dalam penelitoan ini tampak pada tabel 4.1. dibawah ini:

**Tabel 1  
Gambaran Umum Responden Penelitian**

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kualifikasi hotel		
Bintang 5	9	13,6 %
Bintang 4	25	37,9 %
Bintang 3	32	48,5 %
Lama operasi hotel		
< 5 tahun	4	6,06 %
5 – 10 tahun	18	27,3 %
> 10 tahun	44	66,7 %
Jabatan di perusahaan		
Manajer Umum	30	45,5 %
Manajer Akuntansi dan Keuangan	17	25,8 %
Manajer HRD	15	22,7 %
Manajer Operasional	4	6,06 %
Lama bekerja di perusahaan		
< 5 tahun	22	33,3 %
5 – 10 tahun	15	22,7 %
> 10 tahun	29	43,9 %

**Sumber: hasil penelitian**

Berdasarkan 66 jawaban yang diperoleh, statistik deskriptif variabel penelitian seperti tampak pada tabel 2 dibawah ini:

**Tabel 2**  
**Deskripsi Statistik Variabel Penelitian**

Variabel	Rata-rata	Deviasi standar	Kisaran aktual	Kisaran teoritis
Perubahan strategi (X1)	7,56	5,96	0 - 31	0 - 36
Penggunaan anggaran (X2)	20,85	16,81	11 - 56	8 - 56
Kinerja perusahaan (Y)	62,85	12,49	29 - 77	11 - 77

**Sumber: data primer diolah**

Berdasarkan tabel 4.2 diatas diketahui skor jawaban responden atas variabel perubahan strategis berkisar antara 0 sampai 31 dengan standar deviasi 5,96 dan rata-rata sebesar 7,56. Nilai rata-rata sebesar 7,56 menunjukkan kecenderungan bahwa responden tidak banyak mengalami perubahan strategi di dalam perusahaannya. Sedangkan kisaran skor jawaban responden untuk variabel penggunaan anggaran antara 11 sampai 56, dengan standar deviasi 16,81 serta nilai rata-rata 20,85. Nilai rata-rata tersebut menunjukkan jawaban responden yang cenderung menggunakan anggaran secara diagnostik.

Untuk variabel kinerja perusahaan, skor jawaban responden berkisar antara 29 sampai 77 dengan standar deviasi 12,49 dan nilai rata-rata 62,85. Nilai rata-rata sebesar 62,85 menunjukkan bahwa responden menganggap perusahaannya cenderung memiliki kinerja diatas standar.

### Uji Hipotesis

#### Pengaruh Langsung Perubahan Strategi terhadap Kinerja Perusahaan (Hipotesa 1)

Hipotesis 1 menyatakan bahwa perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan. Setelah dilakukan pengujian hipotesis, diketahui bahwa hasil pengujian hipotesis 1 adalah negatif signifikan pada level 5 % ( $p < 0,05$ ). Dari hasil tersebut maka dapat disimpulkan bahwa hipotesis 1 tidak dapat diterima. Hasil analisis tersebut mengindikasikan bahwa perubahan strategi memiliki hubungan negatif terhadap kinerja perusahaan pada perusahaan perhotelan. Tabel 4.7 berikut ini merinci hasil uji hipotesis.

**Tabel 3**  
**Hasil Uji Regresi (Uji Langsung)**

Variabel	Koefisien B	T	Signifikansi	Hasil
Perubahan Strategi (X1)	-1,128	-5,110	0,01	H1 Ditolak

**Sumber: data primer diolah**

Hipotesis 1 mencerminkan logika yang sebenarnya ingin membuktikan adanya hubungan langsung antara tingkat perubahan strategi dengan kinerja perusahaan. Hubungan negatif antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan menunjukkan bahwa perubahan strategi yang relatif kecil akan meningkatkan kinerja perusahaan. Hasil penelitian ini tidak konsisten dengan penelitian Abernethy dan Brownell (1999), yang menegaskan bahwa hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan adalah positif signifikan, artinya bahwa tingkat

perubahan strategi yang tinggi akan meningkatkan kinerja perusahaan. Perbedaan hasil pengujian pada penelitian ini jika dibandingkan dengan penelitian sebelumnya adalah terletak pada karakteristik sampel yang berbeda. Perbedaan hasil pengujian tersebut semakin memperkuat dibutuhkan variabel moderating penggunaan anggaran yang akan diinteraksikan dengan perubahan strategi untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Untuk itu, hipotesis 2 akan mencoba menguji hubungan interaksi tersebut.

### **Interaksi antara Perubahan Strategi dan Penggunaan Anggaran terhadap Kinerja Perusahaan (Hipotesa 2)**

Hipotesis 2 menyatakan bahwa interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Dari hasil uji hipotesis diketahui bahwa hipotesis 2 juga diterima, terbukti dengan hasil interaksi antara perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang signifikan pada level 5 % ( $p < 0,05$ ). Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa hasil interaksi antara tingkat perubahan strategi dan penggunaan anggaran pada perusahaan perhotelan akan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan. Tabel 4.4. berikut ini merinci hasil uji hipotesis dengan analisis interaksi.

**Tabel 4**  
**Hasil Uji Regresi Berganda dengan Interaksi**

Variabel	Koefisien B	T	Signifikansi	Hasil
Perubahan Strategi (X1)	-2,750	-3,846	0,01	H2 Diterima
Penggunaan Anggaran (X2)	0,664	3,920	0,01	H2 Diterima
Interaksi X1 dan X2	0,634	2,934	0,04	H2 Diterima

Sumber: data primer diolah

Pada tabel diatas tampak bahwa nilai t statistik untuk masing-masing variabel adalah sebesar  $-3,846$  untuk variabel perubahan strategi,  $3,920$  untuk variabel penggunaan anggaran dan  $2,934$  untuk hasil interaksi antara variabel X1 dan X2. Nilai tersebut jika dibandingkan dengan nilai titik kritis menurut tabel (*critical value*) sebesar  $1,669$  adalah berada jauh diatas nilai kritis. Dari hasil tersebut, dapat disimpulkan hipotesis 2 dapat didukung sepenuhnya, artinya penggunaan anggaran menjadi perantara hubungan perubahan strategis dengan kinerja organisasi. Seperti tampak dalam tabel 4.4, hubungan perubahan strategis dengan kinerja akan lebih positif jika diterapkan gaya penggunaan anggaran secara diagnostik, bukan interaktif.

Penggunaan anggaran secara diagnostik akan lebih efektif diterapkan dalam situasi non perubahan atau bila perubahannya minor. Hal tersebut disebabkan dalam setting ini, ambiguitas soal proiritas-prioritas perusahaan tidaklah terlalu besar, dan bentuk kerjanya sendiri relatif stabil, dengan rutinitas-rutinitas tugas yang tetap dan sudah dipahami. Dalam situasi seperti ini anggaran merupakan sarana yang efektif untuk mengawasi dan mengontrol perilaku, sehingga peningkatan kinerja dapat dicapai perusahaan.

Hal tersebut sesuai dengan uraian Abernethy dan Brownell (1999), yang menyatakan bahwa hubungan antara tingkat perubahan strategi yang sedang berlangsung dengan kinerja organisasional dapat ditingkatkan dengan menggunakan anggaran secara interaktif. Namun sebaliknya, bila perusahaan tidak mengalami perubahan atau hanya sedikit perubahan, maka penggunaan anggaran secara diagnostiklah yang akan memberikan efek peningkatan kinerja.

## **PENUTUP**

## **Kesimpulan**

Berdasarkan hasil analisis data penelitian tentang hipotesa 1 dan 2 yang diajukan, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Penelitian ini menolak hipotesa 1 yang diajukan yaitu perubahan strategi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan, sehingga dapat disimpulkan bahwa hubungan negatif antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan menunjukkan perubahan strategi yang relatif kecil akan meningkatkan kinerja perusahaan.
2. Penelitian ini menerima hipotesa 2 yang diajukan yaitu penggunaan anggaran berpengaruh positif terhadap hubungan antara perubahan strategi dengan kinerja perusahaan, sehingga dapat disimpulkan bahwa hasil interaksi antara tingkat perubahan strategi dan penggunaan anggaran pada perusahaan perhotelan akan meningkatkan kinerja perusahaan secara keseluruhan.

## **Keterbatasan**

Keterbatasan dalam penelitian ini adalah jumlah sampel yang digunakan belum memenuhi kriteria sampel yang baik, selain itu, metode pengumpulan data yang masih belum mampu meningkatkan *respon rate*. Keterbatasan lainnya adalah masih kurang mencukupi sampel yang digunakan dalam penelitian ini.

## **Saran untuk Penelitian Berikutnya**

Saran dan rekomendasi untuk penelitian di masa datang dapat saja menggunakan area yang lebih luas, sehingga dapat mengumpulkan sampel lebih besar untuk menguji lebih akurat pengaruh perubahan strategi dan penggunaan anggaran yang diterapkan perusahaan, dimana hipotesis dapat menguji lebih spesifik pengaruh karakter variabel perubahan strategi (tinggi – rendah) dan penggunaan anggaran (interaktif – diagnostik).

## **DAFTAR PUSTAKA**

- Abernethy, M. A., & Brownell, P. 1999. The Role of Budgets in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, pp 189-204.
- Anthony, R. N. 1965. Planning and Control Systems: Framework for Analysis (Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University).
- Astley, G., & Van de Ven. 1983. Central Perspective and Debates in Organization Theory. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 28, pp. 245-273.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., & Hughes, A. 1980. The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, pp 5-27.
- Dent, J. F. 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, pp. 3-23.
- Fisher, G. J. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Direction. *Behavioral Research in Accounting*, pp. 47-64.
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as An Intervening Variable. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9(2), pp. 125-135.
- Govindarajan, V., & A. K. Gupta. 1985. Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organization and Society*, vol. 10, pp. 51-66, 125-135.
- Govindarajan, V. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at The Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, vol. 31, pp. 828-853.
- Govindarajan dan Fisher, 1990. Strategy, Control System and Resource Sharing: Effects on Business – Unit Performance. *Academy of Management Journal*, 33, pp. 259-285.
- Hedberg, B., & Jonsson, S. 1978. Designing Semi-Confusing Information Systems for Organization in Changing Environments. *Accounting, Organizations and Society*. vol. 3, pp. 17-65.
- Hopwood, A. G. 1987. The Archaeology of Accounting Systems. *Accounting organizations and Society*, vol. 12, pp. 207-234.
- Ittner, C. D. and D. F. Larcker. 1997. Quality Strategy, Strategic Control Systems, and Organizational Performance. *Accounting Organizations and Society*, vol. 22, pp. 293-314.
- Kaplan, R. S. (ed.) 1990. *Measures for Manufacturing Excellence*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Lokman Mia and Brian Clarke. Market Competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research*, 1999, 10, pp 137-158.
- Merchant, K. A. 1984. Influence on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of a Contingency Model. *Accounting, Organizations and Society*, pp. 291-307.
- Miles, R. W., & C. C. Snow. 1978. Organizational Strategy, Structure, and Process. McGraw-Hill, New York.
- Miller, D. & P. H. Friesen. 1982. Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firm: Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*, pp. 1-25.
- Porter, M. E. 1980. Competitive Advantage. The Free Press, New York.

- Sapienza, H. J., Smith, K. G., & M. J. Gannon. Winter, 1988. Using Subjective Evaluation of Organizational Performance in Small Business Research. *American Journal of Small Business*, pp. 45-60.
- Shortell, S. M., & Zajac, E. 1990. Perceptual and Archival Measures of Miles and Snow's Strategic Types: A Comprehensive Assessment of Reliability and Validity. *Academy of Management Journal*, vol. 33, pp. 817-832.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, no. 4, pp. 357-372.
- Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective. *Accounting Organizations and Society*, pp. 127-143.
- Van de Ven, A. H. dan R. Drazin. 1985. The Concept of Fit in Contingency Theory. *Research in Organizational Behavior*, vol. 7.