

**PENGARUH KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN  
DAN STRATEGI KOMPETITIF TERHADAP HUBUNGAN SISTEM  
KONTROL AKUNTANSI DENGAN KINERJA PERUSAHAAN  
PERBANKAN DI KOTA MEDAN**

**SUKMA LESMANA**

**ADE GUNAWAN**

**(Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara)**

**ABSTRAK**

Tujuan utama penelitian ini adalah untuk menguji pengaruh ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Sampel penelitian ini ditentukan dengan metode *purposive sampling*. Kuesioner telah didistribusikan kepada target populasi (sebanyak 130), yaitu top manajer perusahaan perbankan di Kota Medan dan hanya 46 kuesioner yang dikembalikan. Teknik yang digunakan untuk menguji hipotesis adalah *analisis residual* sebagaimana telah dijelaskan oleh Duncan dan Moores (1989). Analisis residual telah berhasil digunakan sebagai pendekatan yang baik untuk mengatasi masalah multikolinearitas dalam pengujian statistik.

Hasil penelitian ini menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif tidak berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Akhirnya, penelitian ini menyarankan bahwa pengambil keputusan dalam perusahaan sebaiknya memperhatikan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan strategi kompetitif agar dapat menghasilkan kinerja yang meningkatkan dan sistem kontrol yang baik.

Key Word: Ketidakpastian lingkungan, Strategi kompetitif, Sistem kontrol,  
Kinerja

**PENDAHULUAN**

**Latar Belakang Penelitian**

Beberapa penelitian terdahulu telah membuktikan bahwa efektivitas penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa faktor kontinjensi diantaranya besar perusahaan, diversifikasi bisnis, dan tingkat desentralisasi (Merchant, 1981), teknologi produksi dan faktor-faktor pasar (Merchant, 1984), strategi kompetitif (Govindarajan dan

Gupta,1985), standar produk (Brownell dan Merchant, 1990) , dan dinamika lingkungan (Muchammad Syafruddin, 2000).

Penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*) dan strategi kompetitif sebagai variabel kontinjensi. Alasan penggunaan dua variabel kontinjensi ini yaitu: Pertama, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer merupakan faktor kontinjensi yang paling penting mempengaruhi pengambilan keputusan manajerial perusahaan. Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (top manajer) menjadikan proses perencanaan dan kontrol lebih sulit atau kompleks (Chenhall dan Morris, 1986). Kedua, strategi kompetitif memiliki hubungan yang erat dengan sistem kontrol termasuk sistem kontrol akuntansi. Sistem kontrol merupakan alat untuk mengimplementasikan strategi sedangkan strategi adalah rencana untuk pencapaian tujuan organisasi (Anthony dan Govindarajan,1998).

Penelitian ini termotivasi untuk dilakukan oleh karena belum konkritnya bukti empiris mengenai pengaruh ketidakpastian lingkungan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan sehingga hasilnya belum konklusif membuktikan argumen teoritis yang dinyatakan Chenhall dan Morris(1986), Gul dan Chia (1994), dan Kren dan Kerr (1993).. Penelitian-penelitian yang dilakukan Simons (1987), Mak (1989), serta Sim dan Teoh (1999) mengukur ketidakpastian lingkungan dengan menggunakan persepsi top manajer sedangkan Muchammad Syafruddin (2000) mengukurnya dengan mengobservasi kondisi ketidakpastian lingkungan aktual yang dihadapi perusahaan.

Hasil-hasil penelitian tersebut secara empiris dapat menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang diukur berbeda sama-sama berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Secara teoritis Gul dan Chia (1994) serta Kerr dan Kren (1993) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer tersebut berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang dibuat manajemen dalam merespon lingkungan operasional perusahaan.

Penelitian ini menggunakan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer untuk mengukur ketidakpastian lingkungan yang mempengaruhi perusahaan, berbeda dengan penelitian Muchammad Syafruddin (2000) yang menggunakan ketidakpastian lingkungan aktual. Penelitian ini penting dilakukan sebagai usaha mengeneralisasi hasil-hasil penelitian-penelitian yang menggunakan persepsi top manajer untuk mengukur ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan sekaligus membuktikan pengaruhnya terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan..

Motivasi yang lain yaitu adanya kontradiksi hasil riset tentang pengaruh strategi kompetitif yang digunakan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Penelitian Govindarajan dan Gupta (1985), Govindarajan (1988) dan Govindarajan dan Fisher (1990) yang mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* (dalam konsep Porter disebut *differentiation*) cenderung kurang menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi dan sebaliknya perusahaan *defender (cost leadership)* menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi.

Hasil-hasil penelitian tersebut bertentangan dengan hasil penelitian dilakukan Simons (1987) yang menyatakan bahwa perusahaan – perusahaan yang menggunakan strategi *build* atau *prospector (differentiation)* lebih menekankan penggunaan sistem kontrol akuntansi dibandingkan perusahaan-perusahaan yang menggunakan strategi *harvest* atau *defender(cost leadership)*.

Kontradiksi temuan riset ini mengakibatkan ketidakjelasan dukungan bukti empiris terhadap teori yang diproposisikan oleh Miles dan Snow (1978). Menemukan bukti empiris baru tentang pengaruh strategi kompetitif yang digunakan perusahaan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan merupakan alasan pentingnya penelitian ini dilakukan. Kaplan (1984) merekomendasikan pentingnya riset-riset dilakukan terus menerus untuk memenuhi perkembangan (perubahan) lingkungan kompetisi dan tuntutan praktik sistem kontrol dan akuntansi kos.

Penelitian ini menggunakan konsep strategi kompetitif yang ditawarkan oleh Porter (1980), berbeda dengan yang digunakan dalam penelitian Simons (1987) yang menggunakan konsep Miles dan Snow (1978). Konsep Porter (1980) digunakan dalam penelitian ini karena secara statistik konsep ini memiliki alat uji validitas konstruk yang didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990). Ketersediaan alat uji validitas konstruk ini dapat mendeteksi secara statistik ketepatan responden mengidentifikasi strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan. Simons (1987) menguji validitas konstruk strategi kompetitif dengan menggunakan metode wawancara langsung pada tiga puluh responden yang telah mengidentifikasi strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan reponden.

Miliken (1987) menyatakan bahwa salah satu bagian dari ketidakpastian lingkungan adalah strategi yang digunakan perusahaan untuk berkompetisi. Pernyataan ini menegaskan bahwa strategi kompetitif merupakan bagian dari dimensi variabel ketidakpastian lingkungan yang kalau diuji dengan pendekatan interaksi regresi berganda sebagaimana yang telah biasa digunakan dalam penelitian-penelitian akuntansi manajemen, maka akan mengakibatkan terjadinya *multicollinearity* antara variabel independen termasuk variabel interaksi. Hal ini kemungkinan besar menghasilkan kesimpulan yang bias.

Untuk mengatasi permasalahan tersebut maka penelitian ini menggunakan teknik analisis residual (*residual analysis*) yang digunakan dalam penelitian Dewar dan Werbel (1979), Drazin dan Van de ven (1985), Duncan dan Moores (1989), dan Bambang Riyanto L.S (1999; 2001). Analisis residual mengutamakan ukuran tingkat ketidaksesuaian (*lack of fit*) antara variabel kontinjensi dan variabel sistem. Tingkat ketidaksesuaian dikorelasikan dengan kinerja perusahaan disyaratkan signifikan negatif sehingga secara umum dapat mendukung proposisi teori kontinjensi bahwa kesesuaian yang tinggi (ketidaksesuaian yang rendah) antara variabel sistem dengan variabel kontinjensi akan meningkatkan kinerja perusahaan. Duncan dan Moores (1989) menyatakan bahwa analisis residual akan berpotensi mengembangkan suatu model yang fit dalam studi-studi teori kontinjensi di masa yang akan datang.

Penelitian ini juga merupakan suatu usaha untuk membuktikan efektivitas penggunaan analisis residual dalam penelitian yang berbasis pada teori kontinjensi.

### **Perumusan Masalah**

Teori kontinjensi memproposisikan bahwa kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi akan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher,1998). Secara umum penelitian ini ingin menjawab permasalahan tentang realisasi proposisi teori kontinjensi tersebut namun digunakan logika kebalikan dengan menguji seberapa besar pengaruh *lack of fit* (ketidaksesuaian) atau disebut juga residual. Jika nilai residual (ketidaksesuaian) berhubungan negatif dengan kinerja perusahaan maka kesesuaian (*fit*) antara variabel sistem kontrol dan variabel kontinjensi akan berhubungan positif dengan kinerja. Hal ini dapat diartikan bahwa variabel kontinjensi berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol dengan kinerja perusahaan.

Menggunakan logika pengujian seperti ini akan membebaskan model penelitian dari masalah *multicollinearity* yang terjadi jika menggunakan logika pengujian pendekatan interaksi. Oleh karena itu secara spesifik rumusan masalah penelitian ini adalah sebagai berikut :

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

Perbedaan penelitian ini dengan penelitian-penelitian sebelumnya adalah pada penggunaan sampel penelitian perusahaan jasa perbankan. Penelitian –penelitian sebelumnya dengan topik yang sama meneliti pada sampel perusahaan manufaktur. Menemukan bukti empiris pada perusahaan perbankan menjadi

penting melihat begitu pesatnya persaingan usaha di sektor tersebut dan keunikan strategi yang dapat diambil perusahaan perbankan bukan berlandaskan tekstur, *content*, dan fitur produk dalam bentuk fisik sebagaimana yang dihasilkan industri manufaktur.

### **Tujuan Dan Manfaat Penelitian**

Tujuan penelitian ini adalah untuk membuktikan pengaruh teori kontinjensi dalam operasionalisasi perusahaan khususnya pada industri perbankan. Sedangkan hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat pada pengembangan teori akuntansi, terutama yang berkaitan dengan akuntansi manajemen. Temuan penelitian ini juga diharapkan dapat memberikan manfaat praktis bagi perusahaan yang ingin mendesain sistem kontrol dengan mempertimbangkan faktor ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer dan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan dalam rangka penciptaan efektifitas organisasi.

### **TINJAUAN PUSTAKA**

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

Penelitian Simons (1987) menemukan bahwa dibandingkan perusahaan *defender*, perusahaan *prospector* yang menggunakan sistem kontrol akuntansi lebih intensif mampu menghasilkan kinerja yang tinggi dalam lingkungan yang dinamis. Hasil penelitian menolak proposisi yang dinyatakan Miles dan Snow (1978) dalam Smith (1997) bahwa semua perusahaan yang menerapkan strategi berbeda dapat sama-sama menghasilkan kinerja terbaik dalam lingkungan yang sama.

Penelitian Simons (1987) menemukan 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yaitu :

1. Sasaran anggaran yang ketat ( *tight budget goals*), yaitu tingkat keketatan anggaran dalam mencapai sasaran anggaran (pertanyaan no. 8, 23, 24, 25, 32).

2. Pengamatan eksternal (*external scanning*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam membaca dan menyimpulkan situasi dan lingkungan eksternal (pernyataan no. 1, 11, 15).
3. Monitoring output (*result monitoring*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam memonitor hasil kerja para manajer (pernyataan no. 12, 21,23).
4. Kontrol kos (*cost control*), yaitu tingkat penggunaan teknik analisis dan kontrol kos sebagai bagian sistem atau alat kontrol akuntansi (pertanyaan no. 2, 4,18).
5. Data ramalan (*forecast data*), yaitu tingkat penggunaan data ramalan dalam laporan kontrol (pernyataan no. 6).
6. Sasaran dihubungkan dengan output (*goal related to output*), yaitu tingkat penggunaan sistem yang menghubungkan sasaran anggaran dengan efektivitas hasil (pertanyaan no. 16, 17).
7. Pelaporan berkala (*reporting frequency*), yaitu tingkat penggunaan laporan berkala (pertanyaan no.27).
8. Pemberian bonus berdasarkan formula (*formula – based bonus remuneration*), yaitu tingkat penggunaan sistem pemberian bonus berbasis pencapai target budget (pertanyaan no.20,28).
9. Penyesuaian sistem kontrol (*tailored control system*), yaitu tingkat penyesuaian sistem kontrol akuntansi yang digunakan organisasi dengan lingkungan perusahaan diasosiasikan dengan laporan kontrol yang rinci (pertanyaan no. 26, 29).
10. Kemampuan perubahan sistem kontrol (*control system changeability*), yaitu tingkat kemampuan perubahan sistem kontrol akuntansi dan kepentingan untuk melakukan komunikasi informal dalam rangka menyebarkan informasi kontrol (pertanyaan no. 22,31).

Mak (1989) meneliti pengaruh tingkat kesesuaian antara sistem kontrol manajemen dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap kinerja keuangan perusahaan. Penelitian ini menggunakan responden top manajer dari sampel 74 perusahaan manufaktur yang *go public* di Selandia Baru dan menemukan bahwa kesesuaian antara sistem kontrol operasional (meliputi standar kos, analisis

varian untuk kontrol kos, dan teknik riset operasional untuk kontrol inventori) dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan perusahaan.

Penelitian Sim dan Teoh (1999) dengan menggunakan instrumen sistem kontrol akuntansi yang dikembangkan oleh Simons (1987), menemukan bahwa penggunaan sistem kontrol akuntansi (hanya perubahan sistem kontrol) dipengaruhi oleh ketidakpastian (dinamika) lingkungan yang dirasakan oleh CEO dari 165 perusahaan manufaktur di Malaysia dan Singapura yang menjadi sampel penelitian ini.

Penelitian di Indonesia dilakukan oleh Muchammad Syafruddin (2000) dengan menggunakan sampel industri jasa keuangan khususnya Bank Perkreditan Rakyat (BPR) yang beroperasi di Jawa Tengah dan hanya menggunakan 3 dimensi sistem kontrol akuntansi (keketatan tujuan anggaran, sistem kontrol kos, dan penyesuaian sistem kontrol akuntansi) dari 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yang diajukan Simons (1987). Penelitian ini menemukan bahwa dinamika lingkungan mampu memoderasi hubungan sistem kontrol akuntansi ( hanya keketatan tujuan anggaran dan sistem kontrol kos) dengan kinerja perusahaan. Semakin tinggi tingkat dinamika lingkungan maka semakin tinggi pula hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinertja organisasi. Dinamika lingkungan tidak diukur melalui persepsi top manajer namun melalui pengamatan lingkungan perusahaan secara langsung oleh peneliti.

Hasil-hasil penelitian tersebut belum memberi bukti yang konkrit dan membingungkan karena adanya perbedaan pengukuran ketidakpastian lingkungan, menggunakan persepsi top manajer atau pengamatan langsung namun menghasilkan pengaruh positif yang sama terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Gul dan Chia (1994) serta Kren dan Kerr (1993) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajemen lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena lebih mempengaruhi pengambilan keputusan manajerial perusahaan terutama keputusan kontrol perusahaan yang akhirnya mempengaruhi kinerja perusahaan.

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

Beberapa penelitian terdahulu telah membuktikan adanya hubungan antara penerapan strategi kompetitif dengan sistem kontrol akuntansi. Kandwalla (1972 ;1973) dalam Simons (1990) menemukan bahwa adanya peningkatan kompetisi dipengaruhi oleh peningkatan penggunaan sistem kontrol akuntansi. Hubungan ini kuat dalam kompetisi produk moderat dalam kompetisi *marketing* dan rendah dalam kompetisi harga. Penelitian ini menguji hubungan antara sistem kontrol formal (akuntansi) dan lingkungan eksternal perusahaan, temuan penelitian tersebut mengungkapkan bahwa desain sistem kontrol akuntansi sensitif terhadap cara perusahaan berkompetisi. Penelitian Kandwalla (1972) merupakan bukti empiris pertama tentang hubungan antara sistem kontrol akuntansi dengan tingkat kompetisi dan memberikan kontribusi pengetahuan mengenai hubungan sistem kontrol akuntansi dan strategi.

Sim dan Teoh (1999) menjelaskan bahwa penelitian Miller dan Friesen (1982) menemukan sistem kontrol akuntansi efektif digunakan pada perusahaan *conservative* (atau dalam konsep Porter disebut *cost leadership*) dan tidak efektif digunakan pada perusahaan *entrepreneurial (differentiation)*. Hasil penelitian yang dilakukan oleh Govindarajan (1988) dalam Smith (1997) menemukan bahwa perusahaan dengan strategi *low cost (cost leadership)* berkinerja tinggi jika penghargaan (bonus) diberikan berdasarkan pencapaian target anggaran ( salah satu dimensi sistem kontrol akuntansi ). Penelitian yang dilakukan Govindarajan dan Fisher (1990) menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan sistem kontrol output (bagian sistem kontrol akuntansi) dan strategi *cost leadership* mampu meningkatkan kinerja organisasi.

Govindarajan dan Gupta (1985) dalam Smith (1997) menemukan hubungan positif antara pemberian bonus (salah satu aspek sistem kontrol akuntansi) dengan efektivitas penerapan strategi "*harvest*" (*cost leadership*) menghasilkan kinerja yang meningkat dan menyimpulkan bahwa strategi kompetitif sebagai variabel moderating (kontinjensi) terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi dalam rangka peningkatan kinerja perusahaan. Kinerja perusahaan dalam penelitian ini diukur

menggunakan instrumen pengukuran kinerja perusahaan secara *overall* baik finansial maupun nonfinansial.

Temuan-temuan penelitian tersebut mendukung proposisi yang diajukan oleh Miles dan Snow (1978) bahwa perusahaan *prospector* (dalam konsep Porter disebut *diffrentiation* ) cenderung kurang menggunakan sistem kontrol akuntansi (untuk menghasilkan kinerja) untuk melakukan inovasi sebaliknya perusahaan *defender* (*cost leadership*) menggunakan sistem kontrol akuntansi (untuk menghasilkan kinerja).

Penelitian empiris berikutnya yang meyelidiki pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan dilakukan Simons (1987) pada 76 perusahaan manufaktur. Dengan menggunakan konsep Miles dan Snow penelitian ini menemukan perusahaan *prospector* menghasilkan kinerja tinggi dengan menggunakan sistem kontrol akuntansi meliputi keketatan tujuan anggaran, peramalan data dan memonitor output tetapi tidak pada kontrol kos . Selain itu perusahaan *prospector* menggunakan pelaporan berkala dan sistem kontrol yang dapat disesuaikan.

Pada kenyataannya terjadi kontradiksi hasil penelitian antara penelitian Govindarajan (1988); Govindarajan dan Gupta (1985) serta Govindarajan dan Fisher (1990) yang mendukung proposisi Miles dan Snow (1978) dengan hasil penelitian yang dilakukan Simons (1987). Kontradiksi ini menyebabkan tidak jelasnya pengaruh strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan terhadap efektivitas sistem kontrol akuntansi meningkatkan kinerja perusahaan.

Kesesuaian (*match*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan pada beberapa penelitian menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher,1998). Untuk menghasilkan kesimpulan yang bebas multikolaritas maka logika pengujian menggunakan logika analisis residual dengan memperhatikan korelasi negatif antara kinerja dengan nilai residual variabel kontinjen dan variabel sistem untuk membuktikan pengaruh positif variabel kontinjen terhadap hubungan variabel sistem dengan kinerja.

Penelitian Mak (1989) menghipotesiskan bahwa deviasi (residual) sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan berhubungan

(korelasi) negatif terhadap kinerja perusahaan. Hal tersebut menunjukkan dugaan bahwa ada pengaruh positif ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan sebagaimana yang dihipotesiskan oleh Sim dan Teoh (1999).

Penelitian Govindarajan dan Gupta (1985) dalam Smith (1997) menguji hipotesis yang menyatakan bahwa strategi kompetitif berpengaruh positif terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Dalam logika analisis residual maka dapat diartikan bahwa adanya hubungan negatif antara kinerja perusahaan dengan residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif.

Hipotesis yang diajukan dalam penelitian ini adalah:

- H1 : Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan berpengaruh terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan
- H2 : Strategi kompetitif berpengaruh terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan

**Gambar 1**  
**Pengaruh Ketidak pastian Lingkungan yang Dipersepsikan dan Strategi Kompetitif Terhadap Hubungan Sistem Kontrol Akuntansi dengan Kinerja Perusahaan**



Sumber : Mak (1989);Govindarajan (1988); Govindarajan dan Gupta (1985)

## **METODE PENELITIAN**

### **Populasi dan Sampel**

Populasi penelitian ini adalah seluruh perusahaan perbankan di kota Medan. Untuk memudahkan pengambilan sampel penelitian maka penelitian ini menggunakan rerangka sampel daftar bank yang beroperasi medan disajikan oleh Bank Indonesia medan

Prosedur untuk pengambilan sampel dalam peneliian ini adalah *purposive sampling*. Purposive Sampling merupakan teknik pemilihan sampel yang berdasarkan pada pertimbangan-pertimbangan tertentu yang berdasarkan tujuan penelitian (Sekaran1992).Sampel pada penelitian ini adalah perusahaan perbankan pemerintah dan swasta yang beroperasi di kota Medan dimana satu perusahaan diwakili oleh satu responden dengan jabatan presiden direktur atau direktur utama karena penelitian ini berhubungan dengan strategi kompetitif yang diterapkan perusahaan.Presiden direktur atau direktur utama diasumsikan sebagai pihak yang kompeten memahami dan ikut terlibat langsung dalam pengambilan keputusan tentang strategi kompetitif tersebut. Adapun jumlah populasi dalam penelitian ini menurut rerangka sampel yaitu 130 bank yang beroperasi di kota Medan bank milk pemerintah maupun.Dalam penelitian ini jumlah sampel data yang digunakan memperhatikan kecukuan sampel minimal yaitu 30 data,dimana perusahaan yang ikut dalam penelitian ini memiliki keseragaman karakteristk yaitu sama-sama perusahaan perbankan dan berada dalam lingkungan bisnis yang sama.

### **Validitas dan Reliabilitas Instrumen Variabel**

Ada tiga prosedur yang dilakukan dalam penelitian ini untuk mengukur kualitas data, yaitu :

- (1) Uji konsistensi internal (reliabilitas) ditentukan dengan koefisien *Cronbach Alpha*. Pengujian ini menentukan konsistensi jawaban responden atas suatu instrumen penelitian. Hair et. al (1996) mensyaratkan suatu instrumen yang reliabel jika memiliki koefisien *Cronbach Alpha* diatas 0,70.
- (2) Uji validitas instrumen terdiri dari :
  - a. Uji validitas konstruk menggunakan analisis faktor dengan *Varimax Rotation* (Imam Ghozali, 2000). Pengujian ini menentukan kualitas instrumen sistem kontrol akuntansi dengan melihat nilai *loading factor* masing-masing item instrumen. Suatu instrumen penelitian yang valid disyaratkan memiliki *loading factor* lebih besar dari 0,50 (Hair et al, 1996).
  - b. Uji *Pearson correlation* antara skor masing-masing item pertanyaan dengan total skor pertanyaan. Pengujian ini digunakan untuk melihat validitas konstruk data variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan kinerja perusahaan.
  - c. Uji *Pearson correlation* digunakan untuk menguji validitas konstruk data variabel strategi kompetitif dengan mengkorelasikan data yang dihasilkan instrumen I (butir no.60) dengan data yang dihasilkan instrumen II (butir no.34 s/d 39). Korelasi positif dan signifikan berarti data yang dikumpulkan

dengan instrumen tersebut valid sebagaimana telah didemonstrasikan oleh Govindarajan dan Fisher (1990).

### **Teknik Analisis Data**

Untuk memberikan deskripsi tentang karakter variabel penelitian (sistem kontrol akuntansi, ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, strategi kompetitif, dan kinerja perusahaan) digunakan tabel distribusi frekuensi yang menunjukkan angka modus, kisaran skor dan standar deviasi. Penggunaan modus ditujukan untuk mengetahui lebih akurat ukuran tendensi pusat masing-masing data variabel penelitian sehingga dapat diketahui kecenderungan dominasi jawaban responden.

Untuk menguji hipotesis penelitian ini digunakan analisis residual (*residual analysis*). Pendekatan ini dikemukakan oleh Dewar dan Werbel (1979), Drazin dan Van de ven (1985), Duncan dan Moores (1989) untuk mengantisipasi masalah asumsi klasik *multicollinearity* sehingga kesimpulan penelitian dapat dihasilkan dengan tepat (tidak bias).

Secara umum ada dua langkah dalam analisis residual. Pertama, menentukan nilai residual absolut dengan menggunakan model regresi kontinjensi (gambar 2) atau persamaan residual (gambar 3). Nilai residual menunjukkan ketidaksesuaian *lack of fit* antara variabel sistem dan variabel kontinjensi. Kedua, menguji hipotesis penelitian dengan memperhatikan korelasi signifikan negatif antara nilai absolut residual dengan kinerja. Nilai korelasi negatif dan signifikan menunjukkan dukungan

terhadap hipotesis penelitian (Duncan dan Moores, 1989). Tingkat signifikansi ditentukan dalam penelitian ini 5 %.

Untuk memudahkan dan akurat, nilai residual secara absolut dihitung dengan program pengolah statistik SPSS versi 11.0 dan selanjutnya nilai residual dapat dikorelasikan dengan kinerja perusahaan untuk menguji hipotesis penelitian ini.

**Gambar 2**  
**Model Regresi Kontinjensi Residual**

$$SKAj = b0 + b1 Xi + e$$

*Dimana :*

Xi = Variabel Kontinjensi i :  
\* Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD)  
\* Strategi Kompetitif (Strat)

b0 = Intersep  
b1 = Koefisien regresi  
SKAj = Sistem Kontrol Akuntansi (SKA) : SKA 1 s/d 10  
e = Residual

*Sumber : Duncan dan Moores (1989)*

**Gambar 3**  
**Model Persamaan Nilai Residual**

$$|RES_{ij}| = SKAj - b0 - (b1 * Xi)$$

*Dimana :*

$|RES_{ij}|$  = Nilai absolut residual variabel kontinjensi i dan sistem kontrol akuntansi j

Xi = Variabel kontinjensi i :  
\* Ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan (KLD)  
\* Strategi Kompetitif (Strat)

SKAj = Sistem Kontrol Akuntansi (SKA) : SKA 1 s/d SKA 10  
b0 = Intersep  
b1 = Koefisien regresi

*Sumber : Duncan dan Moores (1989)*

## HASIL DAN PEMBAHASAN

Untuk memberikan gambaran mengenai variabel-variabel penelitian digunakan tabel distribusi yang menunjukkan nilai mean dan modus, standar deviasi, dan kisaran aktual sebagaimana dijelaskan pada Tabel 1. Untuk variabel strategi kompetitif disajikan dengan menggunakan nilai modus dimana skor jawaban responden atas variabel strategi kompetitif dengan standar deviasi 1,011 dan nilai modus -1. Nilai modus 1 menunjukkan bahwa responden lebih banyak menggunakan strategi *low cost*. Sedangkan kisaran skor jawaban responden untuk variabel sistem kontrol akuntansi antara 69 sampai dengan 74 dengan standar deviasi 1,459 dan nilai mean 70,78. Nilai modus variabel sistem kontrol akuntansi tersebut menunjukkan responden cenderung menganggap perusahaan tempat mereka bekerja menerapkan sistem kontrol akuntansi dengan standar yang rendah.

Untuk variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan skor jawaban responden berkisar antara 39 sampai dengan 54 dengan standar deviasi 3,866 dan nilai mean 50,26. Nilai mean yang mendekati skor maksimum ini menunjukkan bahwa responden merasakan perusahaan tempat ia bekerja cenderung menghadapi ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Untuk variabel kinerja perusahaan skor jawaban responden berkisar antara 36 sampai dengan 48 dengan standar deviasi 3,407 dan nilai mean 44,76. Nilai mean yang mendekati skor maksimum tersebut menunjukkan kecenderungan responden menganggap perusahaannya memiliki kinerja yang tinggi.

**TABEL 1**  
**STATISTIK DESKRIPTIF**

VARIABEL	MEAN	MODUS	S. DEV	SKOR MIN	SKOR MAK
SISTEM KONTROL AKUNTANSI (SKA)	70,78		1,459	69	74
KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN (KLD)	50,26		3,866	39	54
STRATEGI KOMPETITIF	-	-1	1,011	-1	1
KINERJA PERUSAHAAN (KP)	44,76		3,407	36	48

Sumber : lampiran B, 2002

Berdasarkan Tabel 2 diketahui bahwa nilai *Cronbach Alpha* masing – masing instrumen yang digunakan dalam penelitian ini diatas 0,60 yang mengisyaratkan bahwa data yang dikumpulkan menggunakan instrumen–instrumen tersebut reliabel dimana responden telah menjawab semua pertanyaan secara konsisten.

**TABEL 2**  
**HASIL UJI RELIABILITAS VARIABEL PENELITIAN**

NO.	VARIABEL	CRONBACH ALPHA
1	SISTEM KONTROL AKUNTANSI	0,7523
2	KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG DIPERSEPSIKAN	0,7395
3	STRATEGI KOMPETITIF	0.9041
4	KINERJA PERUSAHAAN	0,6886

*Sumber : lampiran C, 2007*

Pada Tabel 3 dijelaskan mengenai validitas instrumen sistem kontrol akuntansi. Untuk instrumen sistem kontrol akuntansi dari 33 item pertanyaan maka hanya 12 item pertanyaan yang valid (no. x3, x4, x5, x7, x9, x22, x23, x24, x27, x28, x29, x32) yang mampu menjelaskan dimensi sistem kontrol akuntansi dan item-item pertanyaan tersebut mampu menjelaskan 9 dimensi sistem kontrol akuntansi dari 10 dimensi yang telah diidentifikasi oleh Simon (1987). Sedangkan untuk instrumen ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dan kinerja perusahaan dijelaskan dalam Tabel 9 dan terbukti bahwa semua item pertanyaan valid. Begitu juga pada Tabel 10 dijelaskan bahwa semua item pertanyaan instrumen strategi kompetitif terbukti valid.

**TABEL 3**  
**VALIDITAS INSTRUMEN KETIDAKPASTIAN LINGKUNGAN YANG**  
**DIPERSEPSIKAN (KLD) DAN KINERJA PERUSAHAAN (KP)**

	KLD	SIGNIFIKAN	STATUS
KLD	1,000		
X52	0,380	0,009	VALID
X53	0,659	0,000	VALID
X54	0,806	0,000	VALID
X55	0,760	0,000	VALID
X56	0,416	0,004	VALID
X57	0,737	0,000	VALID
X58	0,716	0,000	VALID
X59	0,453	0,002	VALID
	KP	SIGNIFIKAN	
KP	1,000		
X40	0,576	0,000	VALID
X41	0,701	0,000	VALID
X42	0,755	0,000	VALID
X43	0,757	0,000	VALID
X44	0,784	0,000	VALID
X45	0,334	0,023	VALID
X46	0,384	0,008	VALID
X48	0,526	0,000	VALID

*Sumber : lampiran D, 2007*

**TABEL 10**  
**VALIDITAS INSTRUMEN STRATEGI KOMPETITIF**

ITEM	KOEFISIEN KORELASI	STATUS
X34	0,875	VALID
X35	0,964	VALID
X36	0,520	VALID
X37	0,900	VALID
X38	0,950	VALID
X39	0,995	VALID

*Sumber : lampiran D, 2007*

Pengujian hipotesis 1 dengan menggunakan analisis *residual* yang dioprasionalkan melalui program pengolah statistik SPSS versi 11.0 dengan tingkat signifikansi 5 % maka diketahui bahwa hipotesis 1 ditolak terbukti dengan koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan *residual* sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (reskld) tidak signifikan ( $p \geq 5\%$ ) Berikut ini tabel 11 akan merinci hasil uji hipotesis 1.

**TABEL 11**  
**KOEFISIEN KORELASI DAN SIGNIFIKANSI HASIL UJI HIPOTESIS 1**

RESIDUAL	KINERJA PERUSAHAAN	SIGNIFIKANSI
RESKLD1	-0,125	0,408
RESKLD3	-0,45	0,767
RESKLD4	-0,45	0,767
RESKLD5	-0,124	0,413
RESKLD6	0,019	0,898
RESKLD7	0,173	0,250
RESKLD8	-0,59	0,697
RESKLD9	0,57	0,709
RESKLD10	-0,97	0,522

*Sumber : lampiran E, 2007*

Dari hasil pengujian terbukti bahwa hipotesis 1 ditolak karena koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi dan ketidak pastian lingkungan yang dipersepsikan menunjukkan siginifikansi lebih besar dari signifikansi yang disyaratkan ( $p \geq 0,05$ ) walaupun beberapa nilai residual antara sistem kontrol akuntansi dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan berkorelasi negatif dengan kinerja perusahaan. Temuan penelitian ini bertolak belakang dengan hasil-hasil penelitian Mak (1989) yang menyimpulkan bahwa kinerja perusahaan berhubungan negatif dengan nilai residual sistem kontrol akuntansi (operasional) dan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan. Hasil pengujian tersebut dapat diartikan bahwa ketidakpastian lingkungan yang

dipersepsikan top manajemen tidak berkesesuaian dengan sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan.

Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data untuk variabel ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan menunjukkan bahwa responden dalam hal ini top manajer dominan merasa bahwa perusahaan mereka berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi. Hal ini sesuai dengan kondisi ketidakpastian lingkungan yang tinggi dihadapi industri perbankan setelah era krisis ekonomi dengan banyaknya pengawasan baik dari pemerintah atau masyarakat secara umum. Fenomena “RUSH” sangat ditakuti di dunia perbankan baik efek informasi riil maupun asimetri informasi yang diterima masyarakat. Secara teoritis temuan ini mendukung pernyataan Koberg dan Ungson (1987); Gordon dan Narayanan (1984) bahwa perusahaan yang berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi cenderung lebih menggunakan sistem kontrol organik (non-akuntansi) untuk mencapai kinerja.

Perusahaan yang berada dalam lingkungan yang ketidakpastiannya tinggi cenderung akan mengurangi intensitas penggunaan sistem kontrol akuntansi dan lebih menggunakan sistem kontrol lainnya seperti sistem kontrol IT untuk menjamin pelayanan *real time* dinikmati customer termasuk juga perusahaan yang memfokuskan kepekaan menyelesaikan komplain konsumen yang diterima melalui layanan komplain konsumen yang banyak digunakan sebut saja phone banking. Sistem kontrol akuntansi (operasional) cenderung hanya dapat mengatasi tugas-tugas yang sudah terprogram atau sudah pasti (*low uncertainty*) (Mak, 1989).

Dari hasil uji hipotesis diketahui bahwa hipotesis 2 juga ditolak terbukti dengan koefisien korelasi antara kinerja perusahaan dengan residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif (resstra) tidak signifikan ( $p \geq 0,05$ ) walaupun beberapa residual sistem kontrol akuntansi dan strategi kompetitif menunjukkan tanda negatif sebagaimana terlihat dalam tabel 12.

Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa strategi kompetitif tidak berkesesuaian dengan sistem kontrol akuntansi yang diterapkan perusahaan. Pada statistik deskriptif telah dijelaskan bahwa karakteristik data variabel strategi

kompetitif menunjukkan bahwa perusahaan sampel penelitian dominan menggunakan strategi *cost leadership (low cost)*.

Temuan penelitian ini bertolak belakang dengan hasil-hasil penelitian Govindarajan dan Gupta (1985), Govindarajan (1988), Govindarajan dan Fisher (1990) yang menemukan bahwa sistem kontrol akuntansi dapat meningkatkan kinerja perusahaan yang menerapkan strategi *harvest (cost leadership)*.

Perusahaan yang menerapkan strategi *low cost* memberikan perhatian terhadap penyediaan produk dengan biaya produksi yang paling efisien (Porter, 1980; 1985) dalam Smith (1997); Sim dan Teoh (1999). Dari jawaban responden yang cenderung mempersepsikan perusahaan mereka berada dalam ketidakpastian yang tinggi dan dominan menerapkan strategi *cost leadership*.

**TABEL 12**  
**KOEFISIEN KORELASI DAN SIGNIFIKANSI HASIL UJI HIPOTESIS 2**

RESIDUAL	KINERJA PERUSAHAAN	SIGNIFIKANSI
RESTRA1	-0,115	0,48
RESTRA3	-0,59	0,697
RESTRA4	-0,59	0,697
RESTRA5	-0,82	0,588
RESTRA6	0,13	0,993
RESTRA7	0,145	0,377
RESTRA8	-0,54	0,759
RESTRA9	0,28	0,855
RESTRA10	-0,56	0,711

## KESIMPULAN DAN SARAN

### Kesimpulan

Temuan penelitian ini walaupun belum konkrit menunjukkan bukti pengaruh efektivitas ketidakpastian lingkungan yang diukur melalui persepsi top manajer terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinerja perusahaan namun dapat memberikan isyarat bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer sesuai dengangan kondisi aktual.

## **Saran**

Implikasi teoritis sebagai agenda penelitian akan datang dari temuan penelitian ini yaitu bahwa penelitian-penelitian di masa akan datang dapat menguji secara bersama ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan dengan ukuran kondisi aktual dan ukuran persepsi manajer agar dapat benar-benar dibandingkan keandalan pengaruhnya terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Selain itu dapat pula menguji variabel-variabel kontinjensi lainnya yang belum diuji dalam penelitian ini seperti teknologi, budaya organisasi, dan variabel-variabel individual.

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R.N. dan Govindarajan, Vijay.1998. *Management Control System*.9<sup>th</sup> ed. Irwin McGrawhill.
- Anthony, D. Dearden, J dan Bedford, N.M.(1991). *Sistem Pengendalian Manajemen*. Edisi ke-5. Penerbit Erlangga.
- Bambang Riyanto L.S. 1999. “ The Effect of Attitude, Strategy, and Decentralization on the Effectiveness of Budget Participation”. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, Vol.2 No.2 Juli.
- Belkoui,Ahmed.1986. *Handbook of Management Control System* , New York. Quorum Books.
- Birnberg, Jacob. G. 1998.”Some Reflections on the Evolution of Organizational Control”. *Behavioral Research in Accounting*.Vol.10.pp. 27-46.
- Brownell, P .1981. “Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness”. *The Accounting Review*. No.4.pp. 845-859.
- \_\_\_\_\_ dan Merchant, K.1990.” The Budgetary And Performance Influences Of Product Standardization And Manufacturing Process Automation”. *Journal of Accounting Research* 28. pp. 29-44.
- \_\_\_\_\_, dan Mercant, K.A.1990. “The Budgetary and Performance Influence of Product Standardization and Manufacturing Process Automation”. *Journal of Accounting Research*. No. 28. pp. 388-396.
- Caillouet,A dan Lapeyre,B. 1992.“ The Importance of An AccountingInformation Syatem in the Strategic Management Process”.*SAM Advanced Management Journal*. pp.22-24.
- Chenhall, R.H dan Morris, D. 1986. “The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems”. *The Accounting Review*.Vol. 1. XI, No.1 pp. 16 – 35.
- Cunningham,G.M. 1992. “ Management Control and Accounting Systemunder a Competitive Strategy”. *Accounting ,Auditing, & Accountability Journal*.Vol.5 pp. 85-102.
- Dewar, R. dan Werbel, J. 1979. “ Universalitic and Contingency Predictions of Employee Satisfaction and Conflict”. *Administrative Science Quaterly* September Vol.24. pp. 426-444.

- Dearden, J. 1987. "Measuring Profit Centre Managers". *Harvard Business Review* September-Oktober pp.81-88.
- Dent, J.F. 1990. "Strategy, Organization and Control : Some Possibilities for Accounting Research", *Accounting, Organizations and Society*. pp. 3-24.
- Downey, H.K, Hellriegel, J.L, dan Slocum, J.W. 1975. "Environmental Uncertainty : The Construct and Applications". *Administrative Science Quarterly*. 20 : 161-173.
- Drazin, R. dan Van de Ven, A.H. 1985. "Alternative Forms of Fit in Contingency Theory". *Administrative Science Quarterly* Vol. 30. pp. 514-539.
- Duncan, K, Moores, K. 1989. "Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting". *Journal Management Accounting Research* Vol.1. pp. 89-103.
- Fisher, J.G. 1998. "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes : Past Result and Future Directions". *Behavioral Research in Accounting* Vol.10. pp.48-63.
- Gerloff, E.A, Muir, N.K, dan Bodensteiner, W.D. 1991. "Three Components of Perceived Environmental Uncertainty : An Exploratory Analysis of The Effects of Aggregation". *Journal of Management* 17 : 749-768.
- Govindarajan, V. 1984. "Appropriateness of Accounting Data In Performance Evaluation". *Accounting, Organization, and Society*. Vol.9 pp.125-135.
- \_\_\_\_\_ dan Gupta, A.K. 1985. "Linking Control System to Business Unit Strategy : Impact on Performance. *Accounting, Organization, and Society*. Pp. 51-66.
- \_\_\_\_\_ 1988. "A Contingency Approach to Strategy Implementation at the business – Unit Level : Integrating Administrative Mechanisms with Strategy". *Academy of Management Journal*. Pp. 828- 853.
- \_\_\_\_\_ dan Fisher, J. 1990. "Strategy, Control Systems Dan Resource Sharing: Effects On Business – Unit Performance". *Academy of Management Journal*. 33. pp. 259-285.
- Gordon, L dan Narayanan, V.K. 1984). " Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organizations Structure : An Empirical Investigation". *Accounting, Organizations, and Society* 9 : 33-47.

- Gupta, A.K and Govindarajan, V. 1984. "Business Unit Strategy, Managerial Characteristic, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation", *Academy of Management Journal*. pp.25-41.
- Gujarati, D.1995. *Basic Econometrics*. 3rd ed.International Edition. McGraw-Hill.
- Gul,F.A dan Chia, Y.M.1994."The Effects of management accounting systems, perceived environmentaluncertainty and decentralization on managerial performance: Atest of a Three-Way Interactions".*Accounting, Organizations and Society* Vol.19 pp. 413-426.
- Harahap,Sofyan Syafri. 2001. *Sistem Pengawasan Manajemen*. Cetakan pertama. Pustaka Quantum.
- Jaeger,A . 1983. "The Transfer of Organizational Culture Overseas An Approach to Control in the Multinational Corporation". *Journal of Business Studies*.pp. 91-114.
- Kalagnanam, S.S dan Lindsay, R.M. 1998. " The Use of Organic Models of Control in JIT Firms : Generalising Woodward's Findings to Modern Manufacturing Practices". *Accounting, Organizations, and Society* 24 pp. 1-30.
- Kaplan, R.S. 1984. "The Evolution of Management Accounting ".*The Accounting Review*. pp. 390-418.
- Khandwalla, P.N. 1972. "The Effect of Different Types of Competition on The Use of Management Controls". *Journal of Accounting Research*. Pp.275-285.
- Kren, Leslie.1997. *The Role of Accounting Information in Organization Control : State of The Art*. Behavioral accounting Research: Foundations and Frontiers. American Accounting Association.
- Koberg, C.S dan Ungson,G.R. 1987. "The Effects of Environmental Uncertainty and Dependence on Organizational Structure and Performance : Acomparative Study". *Journal of Management* Vol.13 N0.4. pp. 725-737
- \_\_\_\_\_, dan Kerr, J.L. 1993. "The Effect of Behaviour Monitoring and Uncertainty on The Use of Performance – Contingent Compensation". *Accounting and Bussiness Research* 23 : 159- 168.
- Mak. Yuen Teen. 1989. Contingency Fit, Internal Consistency and Financial Performance. *Journal of Business Finance & Accounting* 16.2.Spring. pp.273-300.

- Merchant, Kenneth A. 1984. "Influence on Departmental Budgeting An Empirical Examination of A Contingency Model ". *Accounting , Organization, and Society*. Vol.9. pp. 291-377.
- \_\_\_\_\_ 1981. "The Design of The Corporate Budgetting System : Influence on Managerial Behavior and Performance". *The Accounting Review*. 56. pp. 813-827.
- Miles, R.W. dan Snow ,C.C .1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process* . New York : McGraw-Hill.
- Miller, D and Friesen,P.H. 1982." Innovation in Concervative and Enterpreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum. *Strategic" Management Journal*. pp. 1-25.
- Milliken,F.J. 1987. "Three Types of Perceived Uncertainty about The Environment : State, Effect, and Response Uncertainty". *Academy of Management Review*. 12 : 133-143.
- Palmer,R.J.1992. "Strategic Goals And Objectives And The Design Of Strategic Management Accounting Systems". *Advances in Management Accounting* Vol.1 pp. 179-204.
- Simons, R 1987. "Accounting Control System and Business Strategy : An Empirical Analysis". *Accounting ,Organizations,and Society*. Pp.357-374.
- \_\_\_\_\_ 2000. *Performance Measurement & Control Systems For Implementing*. 7th ed. Prentice Hall.
- Sisaye, Saleshi.1998. "An Overview of the Social and Behavioral Science Approaches in Mangement Control Research".*Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10. pp.12-25.
- Smith, K.L. 1997. " Management Control Syatems and Strategy : A Critical Review". *Accounting Organizations and Society*. Vol.22. No.2 pp. 207-232.
- Tymon, Jr, W.G. Stout, D.E. dan Shaw K.N.1998. "Critical Analysis and Recommendations Regarding the Role of Perceived Environmental Uncertainty in Behavioral Accounting Research". *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 10 pp. 24 – 45.
- Waterhouse,J.H dan Tiessen,P.1978."The Contingency Framework for Management Accounting System Research". *Accounting, Organization, and Society*.Vol.3. No.1.pp. 65-76.