

PENGARUH PENGGUNAAN ANGGARAN DAN GAYA MANAJEMEN TERHADAP HUBUNGAN ANTARA PERUBAHAN STRATEGIK DAN KINERJA ORGANISASI

Siti Musyarofah¹

Abstract

This research examines the interaction influence of strategic changes with the budget use and management style on the performance of organization. The questionnaire sent to general manager of corporations listed on Standard Trade & Industry Directory Indonesia 2002th published by Kompas, PT. Forty two answers of respondent were analyzed with Moderated Regression Analysis (MRA). The result of the analysis did not support to the two formulated hypotheses. It shows that the interaction influence between strategic changes with the budget use style and management style did not statistically improve the performance of the organization. In other words, strategic changes will have a positive influence on the performance when the corporation used unproved budget interactively.

Keywords: *strategic change, budget use, management style and performance of organization.*

PENDAHULUAN

Manajemen memerlukan strategi sebagai alat untuk memenangkan persaingan dan mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan. Strategi merupakan pola keputusan dan tindakan tertentu yang memungkinkan manajer mencapai tujuan organisasi (Hill dan Jones, 1998).

Perusahaan kadangkala melakukan perubahan strategi bisnis yang telah dijalankan untuk beradaptasi dengan lingkungan industrinya. Miles dan Snow (1978) menggambarkan empat tipe strategi bisnis yang berfokus pada tingkat perubahan produk dan market diantaranya *defenders*, *prospectors*, *analyzer* dan *reactor*. *Defenders* mempunyai kecenderungan tidak (sedikit sekali) melakukan pengembangan produk dan market. Sebaliknya *prospector* terus menerus mencari peluang pasar dan menjadi *creators of change*. *Analyzser* mengkombinasikan karakter yang dimiliki *defenders* maupun *prospectors*. Sementara *reactor* merupakan kategori dimana manajemen puncak seringkali menghadapi perubahan dan ketidakpastian dalam lingkungan organisasionalnya tapi tidak mampu merespon secara efektif.

¹ Fakultas Ekonomi Universitas Dr. Soetomo, Surabaya.

Untuk menjamin bahwa strategi yang telah ditetapkan oleh perusahaan diimplementasikan dan menghasilkan output atau kinerja sesuai dengan yang diharapkan maka perusahaan harus membangun sistem pengendalian manajemen. Anthony dan Govindarajan (2001) menyebutkan sistem pengendalian manajemen merupakan suatu proses dimana manajer mempengaruhi anggota organisasi yang lain untuk mengimplementasikan strategi organisasi. Aktivitas yang ada dalam pengendalian manajemen meliputi perencanaan, koordinasi, komunikasi dan evaluasi. Sistem pengendalian manajemen akan mempengaruhi perilaku manusia baik melalui proses formal (misalnya perencanaan strategik, penganggaran dan pelaporan) maupun non formal (seperti etika kerja, gaya manajemen, dan kultur).

Penelitian yang ada saat ini lebih banyak memfokuskan pada mekanisme dan proses yang memfasilitasi adaptasi strategik terhadap perubahan kondisi lingkungan, sementara sedikit sekali penelitian yang menguji tentang peran sistem pengendalian manajemen pada organisasi yang sedang melaksanakan perubahan strategik. Beberapa peneliti (seperti Hopwood, 1987; Dent, 1990; Argyris, 1990; Harrison & Poole, 1997) telah memberi bukti teoritis yang cukup kuat untuk mendukung ide bahwa sistem pengendalian akuntansi manajemen (SPAM) memiliki peran aktif dalam perubahan organisasional. Sementara terdapat kontradiksi hasil studi (Simons, 1987; Govindarajan, 1988; Kaplan, 1990) tentang hubungan SPAM dalam desain sistem pengendalian dengan prioritas strategik. Perbedaan ini menurut Simons (1990) disebabkan oleh peran SPAM dalam pengukuran kinerja secara tradisional yang lebih bersifat diagnostik. Lebih lanjut Simons menawarkan peran SPAM yang lebih bersifat interaktif sebagai alat untuk memformulasikan dan mengimplementasikan perubahan strategik.

Abernethy dan Brownell (1999) telah melakukan studi eksploratori tentang peran pengendalian formal (dalam hal ini anggaran) bagi organisasi dalam menghadapi perubahan strategik. Studi ini ingin menguji tentang pengaruh gaya penggunaan anggaran (diagnostik dan interaktif) dalam hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja. Penelitian ini menggunakan organisasi rumah sakit sebagai sampel. Hasil penelitian menyimpulkan bahwa perubahan strategik akan lebih berpengaruh positif terhadap kinerja jika perusahaan menggunakan anggaran secara interaktif.

Sebagaimana telah disebutkan sebelumnya bahwa pengendalian manajemen meliputi proses formal dan non formal. Relatif sedikitnya studi yang menguji pengaruh interaksi sistem pengendalian non formal dan perubahan strategik terhadap kinerja organisasi menjadi motivasi dalam penelitian ini. Penelitian ini ingin mengkonfirmasi hasil

penelitian Abernethy dan Brownell (1999) dengan menguji pengaruh pengendalian formal dan non formal dalam hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja organisasi. Pengendalian formal dalam penelitian ini adalah gaya penggunaan anggaran (interaktif dan diagnostik), sedangkan pengendalian non formal adalah budaya organisasi yang tercermin dalam gaya manajemen. Gaya manajemen biasanya diciptakan oleh pendiri organisasi atau top manajemen yang ditunjukkan dalam pola perilaku pimpinan (Hill dan Jones, 1998). Studi Ohio State University telah membagi gaya kepemimpinan dalam dua dimensi yaitu *consideration* dan *initiating structure* (Kreitner dan Kinicki, 2001). Kepemimpinan *consideration* lebih mementingkan hubungan yang akrab diantara anggota organisasi sementara kepemimpinan *initiating structure* lebih mengutamakan *outcome* dari tugas-tugas yang dibebankan.

Berdasarkan uraian diatas maka permasalahan yang akan diteliti dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Apakah perubahan strategik akan lebih berpengaruh positif terhadap kinerja untuk perusahaan yang menggunakan anggaran secara interaktif dibandingkan perusahaan yang menggunakan anggaran secara diagnostik?
2. Apakah perubahan strategik akan lebih berpengaruh positif terhadap kinerja untuk perusahaan yang menggunakan gaya *consideration* daripada perusahaan yang menggunakan gaya *initiating structure*?

RERANGKA TEORITIS DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Pendekatan Kontinjensi pada Manajemen Strategik

Model normatif proses manajemen strategik meliputi tahapan berikut: formulasi strategi, implementasi strategi dan evaluasi (kontrol) strategi. Pendekatan tradisional pengendalian strategik berdasarkan pada penetapan standar yang telah ditentukan sebelumnya, implementasi dan evaluasi kinerja dengan membandingkan antara aktual dengan yang direncanakan dan melakukan tindakan korektif tertentu (Schendel dan Hofer, 1978) seperti dikutip dalam Schreyogg dan Steinmann (1987).

Pendekatan tradisional dianggap memiliki kelemahan karena tindakan korektif dilakukan setelah aktivitas terjadi atau disebut dengan *feedback control*. Schreyogg dan Steinmann (1987) menawarkan konsep baru bagi pembuat keputusan strategik yaitu pengendalian strategik harus mempertimbangkan faktor kompleksitas dan ketidakpastian sebagai faktor kontinjensi. Model pengendalian strategik akan meliputi tiga tahap yaitu: *premis control*, *implementation control* dan *strategic sur-*

veillance. Konsep ini jelas berbeda dengan perspektif tradisional karena pengendalian tidak bersifat *feedback* (diagnostik) melainkan *feedforward* (interaktif) artinya pengendalian ada pada setiap tahap formulasi dan implementasi strategi untuk selanjutnya melihat apakah diperlukan perubahan atau perbaikan dari strategi yang telah ada setelah melihat kondisi internal dan eksternal yang mengancam. Konsep ini mendapat dukungan dari Preble (1992) dengan menambahkan komponen *special alert control*.

Tipe Strategi dan Perubahan Strategik

Porter (1985) menggambarkan tiga strategi generik yang berbeda pada level bisnis yaitu: *cost leadership*, *differentiation* dan *focus*. Ketiga strategi generik Porter sebagai basis keuntungan persaingan yang berkelanjutan.

Miles dan Snow melihat tipe strategi tidak berdasarkan pada level strategi melainkan pada tingkat perubahan orientasi pasar dan produk. Ada empat tipe strategi bisnis yang diidentifikasi oleh Miles dan Snow (1978) menurut tingkat perubahan produk maupun pasar yaitu: *prospectors*, *defenders*, *analyzer* dan *reactor*.

Hanna dan Wilson (1998) menyebutkan perubahan adalah beberapa modifikasi yang terjadi dalam organisasi seperti penggunaan input yang baru, proses atau sesuatu yang telah diubah untuk menghasilkan output yang berbeda.

Hill dan Jones (1998) mendefinisikan perubahan strategik sebagai pergerakan dari apa yang dilakukan saat ini menuju ke yang dilakukan di masa depan untuk meningkatkan keuntungan persaingan. Perubahan strategik yang dilakukan dapat berupa: (1) *reengineering* (2) *restructuring* dan (3) *innovation*.

Beberapa penelitian memusatkan perhatian pada substansi (*content*) dan proses (*process*) perubahan strategik. Substansi perubahan strategik mengacu pada tujuan (*goals*), cakupan (*scope*) dan prioritas persaingan yang ditentukan oleh top manajemen, sedangkan proses perubahan strategik mengacu pada pendekatan organisasi untuk mengelola formasi dan implementasi strategi Ginsberg (1988) seperti dikutip dalam Brownell dan Abernethy (1999).

Sesuai dengan penelitian sebelumnya (Abernethy dan Brownell, 1999) maka penelitian ini juga akan menggunakan dua jenis strategi yaitu *prospectors* dan *defenders* yang berbeda pada dua titik ekstrim. Sesuai dengan Shortell et al, (1990), perubahan strategik didefinisikan sebagai besarnya pergeseran perubahan sepanjang *defenders* menuju *prospectors* atau sebaliknya.

Gaya Penggunaan Anggaran

Beberapa penelitian terdahulu lebih menekankan peran anggaran secara tradisional sebagai alat diagnostik (Simons, 1990) sementara Burchell et al, (1980) menyebut peran anggaran sebagai “answer machine”. Peran anggaran sebagai sistem pengendalian telah berubah tidak hanya sebagai alat diagnosa, melainkan sebagai mesin dialog, pembelajaran dan penciptaan ide-ide organisasi (Burchell, 1980) sejalan dengan hal itu Simons menyebutnya sebagai peran interaktif.

Lebih tegas (Anthony dan Govindarajan, 2001; Simons, 2002) menyebutkan bahwa sistem pengendalian diagnostik merupakan sistem informasi formal yang digunakan oleh manajer untuk memonitor *outcomes* organisasi dan melakukan tindakan koreksi atas penyimpangan dari standar yang telah ditetapkan. Sementara sistem pengendalian interaktif adalah sistem informasi formal yang memungkinkan manajer melibatkan dirinya secara personal dalam pengambilan keputusan oleh bawahan. Sistem ini menurut Simons untuk mengantisipasi ketidakpastian strategis yang dihadapi oleh organisasi. Dalam penelitian ini akan digunakan gaya penggunaan anggaran diagnostik dan interaktif sebagaimana yang dikemukakan oleh Simons dan Anthony.

Gaya Manajemen

Pengendalian tidak hanya dicapai melalui proses formal tapi juga non formal yang menekankan hubungan satu individu dengan individu yang lain, antara orang yang mengendalikan dan orang yang dikendalikan memiliki hubungan sosial. Hopwood (1976) menawarkan sistem pengendalian non formal yaitu *social control* dan *self control*. Menurut Blake dan Mouth (dalam Hopwood, 1976) solusi terhadap masalah yang muncul dalam lingkungan organisasional yang kondusif untuk meningkatkan kinerja dan kepuasan yang tinggi terletak pada pola hubungan sosial yang dikenal dengan gaya manajemen (*style of management*). Mereka mengklasifikasikan gaya manajemen dalam dua dimensi yaitu yang berorientasi pada orang (*people*) dan pekerjaan (*task*).

Hofstede (1991) seperti dikutip dalam Poerwati (2002) memandang bahwa orientasi pada orang dan orientasi pada pekerjaan merupakan salah satu dari enam dimensi budaya yang dikemukakan oleh Hofstede. Senada dengan Blake dan Mouth, sejumlah peneliti dari Ohio State University menilai bahwa gaya manajemen tercermin dari perilaku pimpinan. Mereka menilai perilaku pemimpin mempunyai dua dimensi yaitu *consideration* dan *initiating structure* Kreitner dan Kinicki (2001). Tipe *consideration* memandang bahwa perilaku pimpinan mengarah pada saling percaya dan menghargai dan berfokus pada keingi-

nan dan kebutuhan anggota kelompok. *Initiating structure* menunjukkan bahwa perilaku pimpinan mengarah pada mengorganisasikan anggota kelompok untuk memaksimalkan output. Penelitian ini akan menggunakan istilah gaya manajemen menurut Studi Ohio State University yaitu *consideration* dan *initiating structure*.

Hubungan antara Perubahan Strategik, Gaya Penggunaan Anggaran dan Kinerja Organisasi

Kapabilitas pemrosesan informasi akan meningkat jika ditunjang oleh struktur organik dimana komunikasi lebih bersifat informal lateral dan vertikal (Mintzberg, 1983). Simons (1990) menyebutkan bahwa penggunaan anggaran yang bersifat interaktif memberikan sarana bagi top manajemen untuk memahami nilai-nilai dan preferensi individu, alat untuk memperdebatkan bagaimana merespon perubahan lingkungan dan kondisi operasi. Macintosh (1994) menyebutkan bahwa anggaran lebih berperan sebagai alat kompromi daripada sebagai “*answer machine*”.

Penggunaan anggaran secara interaktif tidaklah mudah, hal ini menuntut keterlibatan top manajemen secara intensif dalam proses anggaran termasuk meningkatkan interaksi antar anggota organisasi. Penggunaan anggaran secara interaktif hanya akan meningkatkan kinerja ketika perubahan strategik yang terjadi relatif tinggi. Sebaliknya penggunaan anggaran diagnostik akan efektif ketika perubahan strategik yang terjadi relatif rendah. Penelitian Abernethy dan Brownell (1999) tentang peran anggaran dalam perubahan strategik berhasil mengkonfirmasi bahwa perubahan strategik akan berpengaruh lebih positif terhadap kinerja ketika perusahaan menggunakan anggaran secara interaktif.

Dengan demikian hipotesa penelitian yang diusulkan sebagai berikut:

H1: Perubahan strategik akan lebih berpengaruh positif terhadap kinerja ketika perusahaan menggunakan anggaran secara interaktif.

Hubungan antara Perubahan Strategik, Gaya Manajemen dan Kinerja Organisasi

Beckhard dan Pritchard (1992) seperti dikutip dari Hamlin, et al (2001) menyebutkan terdapat tiga faktor penting dalam memfungsikan organisasi yaitu: *leadership*, *culture* dan *management of change*. Kegagalan perubahan organisasi menurut mereka disebabkan oleh kurangnya perhatian terhadap aspek budaya kepemimpinan.

Pemimpin yang menghadapi karakteristik pekerjaan yang relatif terstruktur maka akan mengandalkan superioritasnya dalam organisasi yang mengarah pada dimensi *initiating structure*. Sementara jika pemimpin menghadapi karakteristik pekerjaan yang relatif tidak terstruktur maka ia akan mengandalkan kemampuannya untuk memberikan inspirasi dan memotivasi bawahan yang mengarah pada *consideration* (Fiedler, 1970) dalam Ott (1996).

Temuan riset Boonstra dan Vink (1996) seperti dikutip dari Hamlin, et al (2001) dalam studi pada perusahaan kliring dan keuangan menyebutkan hambatan terbesar dalam inovasi teknis dan organisasional adalah kepemimpinan yang bersifat *autocratic* dan kualitas kepemimpinan dalam merespon perubahan.

Hamlin, et al (2001) juga melakukan survey terhadap 814 manajer dari berbagai level dalam organisasi tentang pengaruh *restructuring* terhadap kinerja organisasi dan perilaku pegawai. Hasilnya menunjukkan bahwa *restructuring* mempunyai dampak yang cukup besar terhadap kinerja organisasi.

Dengan demikian disimpulkan bahwa gaya kepemimpinan akan memberikan kontribusi pada perubahan strategik dalam rangka meningkatkan kinerja organisasi. Sehingga hipotesa kedua dirumuskan sebagai berikut:

H2 : Perubahan strategik akan berpengaruh lebih positif pada kinerja ketika perusahaan menggunakan gaya kepemimpinan *consideration* daripada *initiating structure*.

METODA PENELITIAN

Sampel dan Pengumpulan Data

Populasi dalam penelitian ini adalah perusahaan manufaktur yang terdapat dalam daftar Standard Trade & Industry Directory of Indonesia tahun 2002 yang diterbitkan oleh P.T. Kompas. Sampel perusahaan yang dipilih untuk mewakili populasi ditentukan secara random. Penelitian ini menggunakan responden yang terdiri dari para *general manager* atau manajer level menengah. Data penelitian dikumpulkan dengan metoda survei, yaitu dengan mengirimkan kuesioner melalui jasa pos kepada *general manager* masing-masing perusahaan.

Pengukuran Variabel

Perubahan strategik

Variabel perubahan strategik diukur menggunakan instrumen yang terdiri dari 6 (enam) item pertanyaan yang menunjukkan perubahan strategik perusahaan dari strategi *prospectors* ke *defenders* atau

sebaliknya dari *defenders* ke *prospectors* dengan range waktu perubahan selama dua tahun. Item-item pertanyaan menunjukkan karakteristik tipe strategi *defenders* dan *prospectors*. Pengukuran menggunakan skala *likert* tujuh *point*. Nilai 1 menunjukkan kecenderungan kearah tipe strategi *defenders* sedangkan nilai 7 menunjukkan kecenderungan kearah tipe strategi *prospectors*. Perubahan strategik dinilai dengan melihat selisih skor masing-masing item pertanyaan pada kondisi dua tahun yang lalu dan kondisi saat ini dengan memberlakukan nilai mutlak (Abenethy & brownell, 1999; Shortell et l, 1990).

Gaya penggunaan anggaran

Pengukuran variabel gaya penggunaan anggaran menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Abernethy dan Brownell (1999) menggunakan tujuh poin skala *likert* dimana nilai 1 menunjukkan kecenderungan penggunaan anggaran secara diagnostik sedangkan nilai 7 menunjukkan secara interaktif.

Gaya manajemen

Variabel gaya manajemen diukur menggunakan instrumen yang menunjukkan kecenderungan kepemimpinan dalam organisasi yang diadopsi sebagian dari instrumen LBDQ (Leader Behavior Description Questioner) Instrumen ini terdiri dari tujuh item pertanyaan menggunakan skala *likert* tujuh *point*. Nilai 1 (satu) menunjukkan gaya *initiating structure* dan nilai tertinggi 7 (tujuh) menunjukkan *consideration*.

Kinerja organisasi

Variabel dependen adalah kinerja organisasi yang dilihat dari keefektivan suatu organisasi. Kinerja diukur menggunakan instrumen *self rating* yang dikembangkan oleh Govindarajan (1988). Responden ditanya tentang tingkat kinerja yang dicapai dibandingkan standar yang telah ditetapkan menggunakan skala *likert* tujuh *point* (mulai dari “secara signifikan dibawah rata-rata” sampai dengan “secara signifikan diatas rata-rata”).

Pengujian Validitas dan Reliabilitas

Pengujian validitas instrumen dilakukan dengan menggunakan analisis faktor (*factor analysis*) dengan *varimax rotation*. Ukuran lain untuk mengukur tingkat keterkaitan (*intercorrelations*) diantara variabel dan kelayakan terhadap analisis faktor adalah *Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy* (Kaiser's MSA). Suatu data dapat dilakukan analisis faktor jika Kaiser's MSA nilainya diatas 0,5. Butir pertanyaan yang dimasukkan kedalam analisis akhir adalah item yang memiliki *factor loading* lebih dari 0,4 (Chia, 1995; Hair et al, 1998). Sedangkan reliabilitas dilakukan dengan menghitung *Cronbach alpha* un-

tuk menguji kelayakan terhadap konsistensi seluruh skala yang digunakan. Suatu instrumen dikatakan reliabel jika memiliki *Cronbach Alpha* lebih dari 0,5 (Nunnally, 1967).

Adapun ringkasan hasil pengujian reliabilitas dan validitas data untuk keempat variabel dapat dilihat pada tabel berikut ini:

Tabel.1 Hasil Uji Validitas dan Reliabilitas

Nama Variabel	Kaiser's MSA	Cronbach Alpha
Perubahan strategik	0,590	0,624
Gaya Penggunaan Anggaran	0,576	0,536
Gaya Manajemen	0,717	0,737
Kinerja Organisasi	0,816	0,737

Metoda Analisis Data dan Pengujian Hipotesis

Pengujian hipotesis penelitian dilakukan dengan menggunakan regresi berganda yang menghubungkan satu variabel dependen dengan beberapa variabel independen dalam satu model prediksi. Persamaan dalam regresi berganda merupakan cara yang dapat digunakan untuk menguji interaksi (Allison, 1977; Schoonhoven 1981; Ghazali, 2001). Sebelum dilakukan analisis regresi berganda terhadap kedua hipotesis penelitian, terlebih dahulu akan diuji apakah data yang ada telah memenuhi persyaratan untuk dilakukannya analisa dengan metode ini.

Pengujian asumsi untuk memenuhi syarat regresi

Ada empat asumsi yang terpenting sebagai syarat penggunaan metode regresi (Gujarati, 1999; Ghazali, 2002). Asumsi tersebut adalah asumsi normalitas, autokorelasi, multikolinearitas dan homokedastisitas.

Pengujian hipotesis

Pengujian hipotesis 1 menggunakan model regresi berganda dengan *Moderated Regression Analysis (MRA)* sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_4 X_1 X_2 + \varepsilon \dots\dots\dots \text{Persamaan (1)}$$

Dimana:

- Y : Kinerja organisasi
- α : konstanta
- $\beta_1, \beta_2,$ dan β_4 : koefisien regresi
- X_1 : perubahan strategik
- X_2 : gaya penggunaan anggaran
- $X_1 X_2$: interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran
- ε : error

Jika β_4 signifikan dan positif ($\beta_4 > 0$) maka menunjukkan adanya dukungan terhadap hipotesis 1 yaitu interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran akan berpengaruh positif terhadap kinerja.

Pengujian hipotesis 2 menggunakan model regresi berganda dengan melihat *Moderated Regression Analysis* (MRA) sebagai berikut:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_3 X_3 + \beta_5 X_1 X_3 + \varepsilon \dots\dots\dots \text{Persamaan (2)}$$

Dimana:

- Y : Kinerja organisasi
 α : konstanta
 β_1, β_3 , dan β_5 : koefisien regresi
 X_1 : perubahan strategik
 X_3 : gaya manajemen
 $X_1 X_3$: interaksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen
 ε : error

Jika β_5 signifikan dan positif ($\beta_5 > 0$) maka menunjukkan adanya dukungan terhadap hipotesis 2 yaitu interaksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen akan berpengaruh positif terhadap kinerja.

ANALISIS DATA DAN PEMBAHASAN

Berikut ini disajikan rangkuman mengenai statistik deskriptif jawaban responden untuk masing-masing variabel.

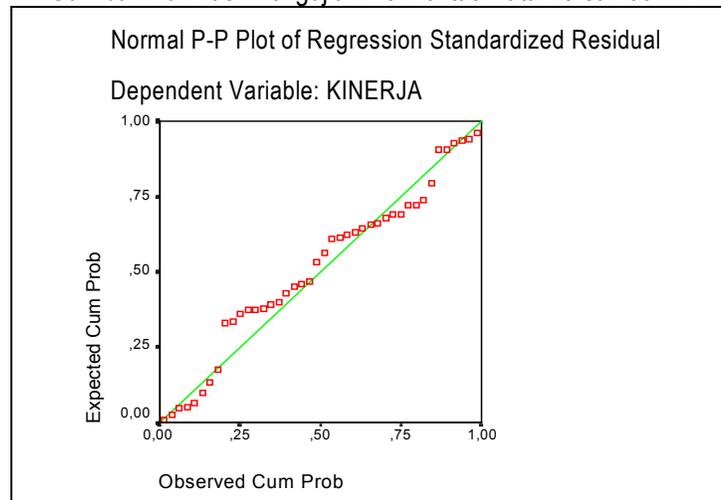
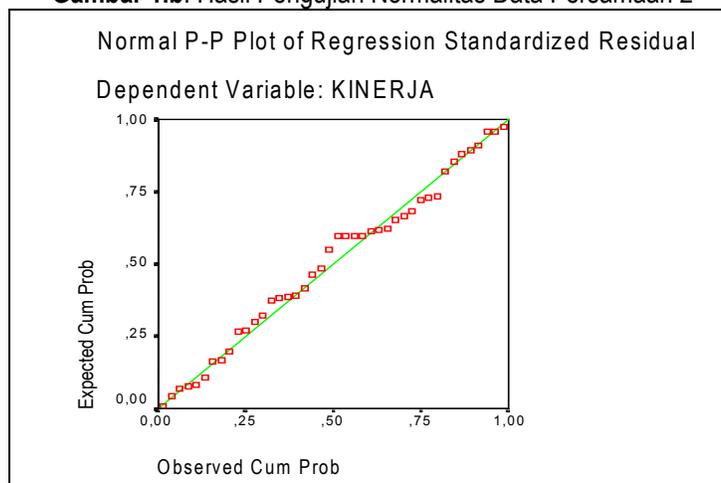
Tabel 2. Statistik Deskriptif Jawaban Responden

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran Aktual	Rata-rata	Deviasi Standar
Perubahan strategik	0 - 18	0 - 10	3,4762	3,1041
Gaya P. Anggaran	5 - 35	5 - 35	23,8571	3,8163
Gaya Manajemen	6 - 42	9 - 38	26,1667	5,0118
Kinerja Organisasi	10 - 100	20 - 66	44,5174	10,1816

Hasil Pengujian Asumsi Regresi

Pengujian normalitas data dan autokorelasi

Dalam melakukan uji regresi disyaratkan agar data yang dipakai adalah normal. Pada penelitian ini untuk mengetahui normalitas distribusi data dilakukan dengan melihat nilai residual pada model regresi yang akan diuji. Jika residual berdistribusi normal maka nilai-nilai sebaran datanya akan terletak disekitar garis lurus (Santoso, 2002). Berikut ini disajikan grafik yang menunjukkan hasil pengujian normalitas sebaran data yang merupakan output dari SPSS.

Gambar 1.a. Hasil Pengujian Normalitas Data Persamaan 1.**Gambar 1.b.** Hasil Pengujian Normalitas Data Persamaan 2

Setelah melihat grafik diatas dapat disimpulkan bahwa penyebaran data untuk persamaan 1 maupun persamaan 2 mengikuti distribusi normal karena berada disekitar garis lurus, artinya tidak terdapat data yang menyimpang secara ekstrim. Sedangkan hasil pengujian autokorelasi untuk masing-masing persamaan 1 dan persamaan 2 bisa dilihat dari nilai Durbin Watson yang dihasilkan berturut-turut sebesar 2,306 dan 2,401. Kedua nilai ini dibandingkan dengan nilai tabel dengan menggunakan derajat kepercayaan 5% menunjukkan berada

diatas batas atasnya maka dapat disimpulkan tidak terdapat autokorelasi positif pada model regresi.

Pengujian gejala multikolinearitas

Pengujian gejala multikolinearitas dilakukan dengan melihat nilai *Variance Inflatve Factor* (VIF). Pada umumnya jika VIF lebih dari 5, maka variabel tersebut mempunyai persoalan multikolinearitas dengan variabel bebas lainnya. Setelah dilakukan pengujian untuk masing-masing persamaan regresi dapat disimpulkan bahwa kedua persamaan telah bebas dari adanya multikolinearitas karena nilai VIF nya berada dibawah 5.

Berikut ini disajikan tabel hasil pengujian multikolinearitas untuk persamaan 1 dan persamaan 2.

Tabel 3.a. Hasil Pengujian Multikolinearitas Persamaan 1.

Variabel	VIF	Keterangan
Perubahan Strategik	1,093	Tidak ada multikol
Gaya Penggunaan Anggaran	1,093	Tidak ada multikol

Tabel 3.b. Hasil Pengujian Multikolinearitas Persamaan 2.

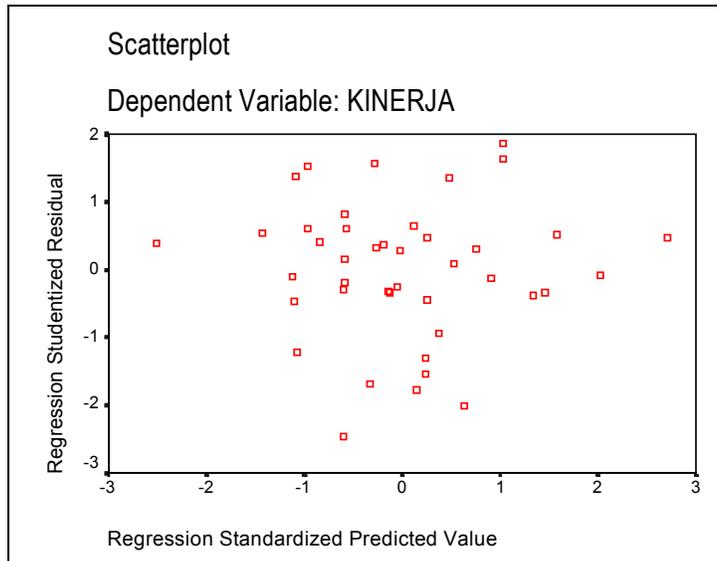
Variabel	VIF	Keterangan
Perubahan Strategik	1,004	Tidak ada multikol
Gaya Manajemen	1,004	Tidak ada multikol

Pengujian heterokedastisitas

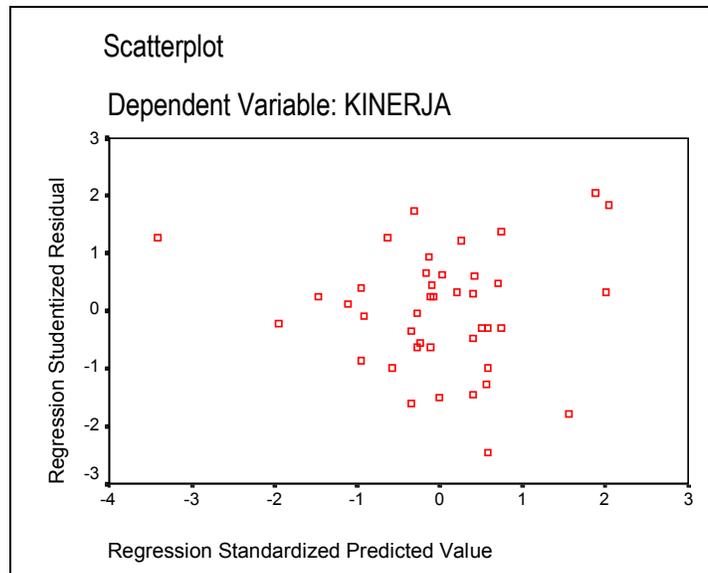
Uji heterokedastisitas bertujuan untuk menguji apakah dalam model regresi terjadi ketidaksamaan variance dari residual satu pengamatan ke pengamatan yang lain. Salah satu cara yang paling banyak digunakan untuk mendeteksi gejala ini adalah dengan melihat grafik plot antara nilai prediksi variabel independen dengan residualnya. Jika terdapat pola tertentu dalam grafik hal ini menunjukkan gejala heterokedastisitas, demikian sebaliknya.

Hasil pengujian heterokedastisitas untuk masing-masing persamaan 1 dan persamaan 2 dapat dilihat dari grafik dibawah ini.

Gambar 2.a.
Pengujian Heterokedastisitas Persamaan 1



Gambar 2.b.
Pengujian Heterokedastisitas Persamaan 2



Setelah melihat grafik hasil pengujian heterokedastisitas diatas tampak bahwa data-data yang ada tidak membentuk satu pola, dengan demikian disimpulkan bahwa kedua persamaan tidak mengandung heterokedastis.

Hasil Pengujian Hipotesis dan Pembahasan

Model statistik yang digunakan untuk menguji hipotesis 1 dan 2 adalah dengan menggunakan regresi berganda yaitu *Moderated Regression Analysis* (MRA). Analisis terhadap hipotesis 1 dan 2 tersebut akan dijelaskan sebagai berikut:

Pengujian hipotesis pertama

Hasil analisis regresi untuk menguji hipotesis 1 disajikan dalam tabel:

Tabel 4.

Interaksi antara Perubahan Strategik dan Gaya Penggunaan Anggaran

Variabel	Koefisien	Kesalahan standar	Nilai- t	Sig
Konstanta (α)	0,841	13,205	0,064	0,950
Perubahan strategik (X_1)	3,898	3,367	1,158	0,254
Gaya P. Anggaran (X_2)	1,953	0,574	3,402	0,002
Interaksi (X_1) dan (X_2)	-0,190	0,140	-1,365	0,180
R ² = 0,279		Adjusted R ² = 0,222		F = 4,893
Sig = 0,006				

Hasil analisis regresi seperti ditunjukkan dalam tabel 4 menunjukkan bahwa nilai F sebesar 4,893 dengan signifikansi $p = 0,006$. Hal ini menunjukkan adanya hubungan yang signifikan antara variabel dependen (kinerja organisasi) dengan variabel independennya, yaitu perubahan strategik, gaya penggunaan anggaran dan interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran. Dari nilai R² dapat diketahui bahwa variasi perubahan kinerja organisasi dijelaskan oleh semua variabel independennya sebesar 27,9% sedangkan sisanya 72,1% dijelaskan oleh faktor lain yang tidak masuk dalam model.

Menurut hasil regresi yang disajikan dalam tabel 4, interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran menunjukkan koefisien yang negatif yaitu $-0,190$ dengan p val sebesar 0,180 pada tingkat kepercayaan $\alpha = 0,05$. Nilai p val $>$ nilai α , menunjukkan bahwa tidak terdapat pengaruh interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran dalam model regresi. Hal ini berarti hubungan antara perubahan strategik dan kinerja tidak dipengaruhi

atau tidak dimoderasi oleh variabel gaya penggunaan anggaran. Dengan demikian hipotesis 1 yang menyatakan bahwa perubahan strategik akan berpengaruh lebih positif terhadap kinerja ketika perusahaan menggunakan anggaran secara interaktif tidak berhasil didukung berdasarkan uji statistik yang telah dilakukan.

Dengan demikian temuan ini tidak berhasil mendukung hasil penelitian Abernethy dan Brownell (1999) yang melaporkan bahwa gaya penggunaan anggaran secara interaktif akan semakin meningkatkan hubungan perubahan strategik dan kinerja organisasi.

Pengujian hipotesis kedua

Hasil analisis regresi untuk menguji hipotesis kedua disajikan dalam tabel berikut:

Tabel 5. Interaksi antara Perubahan Strategik dan Gaya Manajemen

Variabel	Koefisien	Kesalahan standar	Nilai- t	Sig
Konstanta (α)	10,753	15,160	0,709	0,482
Perubahan strategik (X_1)	6,675	2,798	2,386	0,022
Gaya Manajemen (X_3)	1,269	0,556	2,280	0,028
Interaksi (X_1) dan (X_3)	-0,251	0,101	-2,089	0,018
R ² = 0,143		Adjusted R ² = 0,075	F = 2,115	Sig = 0,114.

Jika melihat hasil uji statistik seperti tertera dalam tabel 5 diatas maka dapat diketahui bahwa nilai F sebesar 2,115 dengan signifikansi p val = 0,114 dengan tingkat kepercayaan $\alpha = 0,005$. Nilai p val > α menunjukkan bahwa model persamaan tidak signifikan artinya variabel independen dalam hal ini perubahan strategik, gaya manajemen dan interaksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen tidak dapat digunakan untuk menjelaskan variabel dependen dalam hal ini kinerja organisasi. Karena pengujian secara simultan menunjukkan nilai yang tidak signifikan sehingga nilai koefisien interaksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen tidak bisa dijadikan sebagai indikator adanya pengaruh gaya manajemen yang memoderasi hubungan antara perubahan strategik dan kinerja organisasi.

Dengan demikian berdasarkan hasil uji statistik maka hipotesis kedua yang menyatakan bahwa perubahan strategik akan berpengaruh lebih positif terhadap kinerja apabila perusahaan menggunakan gaya kepemimpinan *consideration* daripada *initiating structure* tidak berhasil didukung.

Pembahasan hipotesis

Hasil pengujian kedua hipotesis yang telah disampaikan sebelumnya menyebutkan bahwa hipotesis pertama dan hipotesis kedua tidak dapat diterima. Ada beberapa analisis secara umum yang mungkin bisa dijustifikasi yang menyebabkan kedua hipotesis tidak berhasil didukung, yaitu:

1. Dari data yang berhasil dihimpun menunjukkan bahwa rata-rata perubahan strategik yang terjadi cukup rendah sementara kecenderungan perusahaan dari data yang ada menggunakan anggaran secara interaktif. Penggunaan anggaran secara interaktif akan meningkatkan kinerja secara efisien jika perubahan strategik yang terjadi cukup tinggi (Abernethy dan Brownell, 1999). Hal ini mungkin bisa menyebabkan tidak diterimanya hipotesis pertama.
2. Dari data yang berhasil dihimpun menunjukkan bahwa kecenderungan gaya kepemimpinan yang terjadi di perusahaan adalah *consideration* sementara perubahan strategik yang terjadi cukup rendah termasuk kinerja organisasi juga relatif dibawah rata-rata. Penggunaan gaya kepemimpinan *consideration* akan efisien meningkatkan kinerja ketika faktor-faktor yang tidak menguntungkan (*unfavorable*) terjadi dalam organisasi. Faktor-faktor *unfavorable* disini menurut Fiedler adalah pekerjaan yang ada relatif tidak terstruktur yang diidentikkan dengan kondisi perubahan strategik yang relatif tinggi (Luthans, 1995). Hal inilah yang mungkin bisa menyebabkan tidak didukungnya hipotesis kedua.
3. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel perubahan strategik hanya dibentuk oleh tiga item pertanyaan, meskipun syarat validitas dan reliabilitas suatu instrumen telah terpenuhi namun tidak menutup kemungkinan instrumen tersebut tidak menunjukkan keseluruhan dimensi dari variabel yang dirancang.

PENUTUP

Simpulan

Dari hasil pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda sebagaimana telah dibahas sebelumnya, dapat disimpulkan sebagai berikut:

1. Hipotesis pertama tidak didukung. Dari tabel 4 dapat dilihat bahwa koefisien interaksi antara perubahan strategik dan gaya penggunaan anggaran (β_4) tidak signifikan. Hal ini berarti gaya penggunaan anggaran tidak memoderasi hubungan antara perubahan strategik dan kinerja organisasi. Temuan dalam penelitian ini tidak berhasil mendukung hasil temuan Abernethy dan Brownell (1999)

- yang melaporkan bahwa perubahan strategik akan lebih meningkatkan kinerja ketika perusahaan menggunakan gaya penggunaan anggaran secara interaktif.
2. Hipotesis kedua juga tidak berhasil didukung. Dari hasil pengujian terhadap hipotesis dua seperti yang tampak pada tabel 5 menunjukkan bahwa pengujian persamaan regresi secara simultan secara statistis tidak signifikan. Dengan demikian signifikansi koefisien interaksi perubahan strategik dan gaya manajemen tidak bisa dijadikan indikator untuk mengetahui adanya pengaruh interaksi antara perubahan strategik dan gaya manajemen terhadap kinerja organisasi.

Keterbatasan

Penelitian ini mempunyai beberapa keterbatasan yang mungkin dapat menimbulkan gangguan pada hasil penelitian. Beberapa keterbatasan penelitian ini adalah:

1. Penelitian ini tidak menguji pengaruh interaksi antara perubahan strategik, gaya penggunaan anggaran dan gaya manajemen secara bersama-sama.
2. Penelitian ini tidak menguji efek industri yang mungkin ada karena data yang diperoleh dari berbagai industri sangat sedikit sehingga dalam penelitian ini diasumsikan tidak terdapat efek industri yang dapat mempengaruhi hasil penelitian.
3. Instrumen yang digunakan untuk mengukur variabel perubahan strategik hanya dibentuk oleh tiga item pertanyaan, meskipun syarat validitas dan reliabilitas suatu instrumen telah terpenuhi namun tidak menutup kemungkinan instrumen tersebut tidak menunjukkan keseluruhan dimensi dari variabel yang dirancang.

Implikasi

Penelitian ini memiliki implikasi yang luas untuk penelitian selanjutnya. Dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan yang disebutkan sebelumnya diharapkan penelitian yang akan datang dapat memperbaiki faktor-faktor berikut ini:

1. Dalam menentukan objek penelitian dalam hal ini jenis industri harus memperhatikan jenis industri yang diperkirakan telah melakukan perubahan strategik yang cukup besar. Hal ini bisa dilihat dari lingkungan persaingan perusahaan yang cukup tinggi akan menuntut perusahaan untuk segera melakukan perubahan dalam strateginya.
2. Untuk mengetahui apakah efek industri akan mempengaruhi hasil penelitian maka pengujian tentang ini harus dilakukan.

3. Perlunya dipikirkan untuk mengembangkan instrumen yang benar-benar mampu menguji konstruk perubahan strategik.
4. Untuk penelitian mendatang mungkin perlu dilakukan pengujian secara bersama-sama pengaruh perubahan strategik, gaya penggunaan anggaran dan gaya manajemen terhadap kinerja organisasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Allison, P.D., (1977), Testing for interaction in multiple regression, *American Journal of Sociology*, Vol. 83, No. 1, pp. 144-153.
- Abernethy, M. A & Brownell, P. (1999). The role of budgets in organizations facing strategic change: an exploratory study. *Accounting Organizations and Society* 24, pp. 189-204.
- Abenethy, M. A. & Cameron. H Guthrie, (1994), An Empirical Assessment of the Fit between stretegy and Management information System Design. *Accounting of Finance*, Vol. 34. Iss2, Nov., pp. 49-66
- Anthony, R & Govindarajan (2001). *Management Control System*, Mc Graw Hill International edition.
- Argyris, C. (1990) The Dilemma of Implenting Control: The Case of Managerial Accounting. *Accounting Organization and Society* 25, pp 503-512
- Birnberg, J. G. (1998). Some reflection on the evolution of organizational control. *Behavioral Research in Accounting*. Vol .10. September.
- Burns, B. (2000). *Managing Change -A Strategic Approach To Organizational Dynamics*. Prentice-Hall.
- Chia, Yew Ming, (1995), "Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effect on Managerial Performance: A Singapore Study", *Journal of Business Finance and Accounting*, September, pp 811-830.
- Chong, Vincent K, and Kar Ming Chong, (1997), "Strategic Choices, Environmental Unceratainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems", *Accounting and Business Research*, Vol 27, No.4, pp.268-276.

- Demiyawati, (2001), "Pengaruh Strategi Bisnis dan Ketidakpastian Lingkungan Terhadap Hubungan antara Karakteristik Informasi Broad Scope Sistem Akuntansi Manajemen dengan Kinerja Organisasi", *Tesis S2*, Universitas Gadjah Mada, Jogjakarta.
- Dent, J.F. (1990), Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organization and Society* 15. pp. 3-32.
- Ghozali, Imam (2001), "Aplikasi Analisis Multivariat dengan Program SPSS", Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Govindarajan, V (1988). A Contingency approach to strategy implementation at the business-unit level: Integrating administrative mechanisms with strategy. *Academy of Management Journal*, 31, pp. 828-853.
- Gujarati N, Damodar (1995), *Basic Econometric*, Third edition, New York, McGraw-Hill.
- Hair, J. F. Jr, R.E. Anderson, R.L. Tatham, W. C. Black, (1998), *Multivariate Data Analysis*, New-Jersey, Prentice Hall.
- Hamlin, B. Keep, J dan Ash, K. (2001). *Organizational Change and Development*. Prentice Hall.
- Hanna, M. S. & Wilson, G. (1998) *Communicating in Business and Professional Settings*. Fourth edition. Mc-Graw Hill.
- Harrison, S & Poole, M. (1997) Customer-focus manufacturing strategy and the use of operations-based non financial performance measures: A research note. *Accounting Organizations and Society*, Vol 22. No. 6. pp 557-572.
- Hax, A. C (1990). Defining Concept of Strategy. *Planning Review*. May / June: 34-40.
- Hill dan Jones, (1988), *Strategic Management Theory*. Fourth Editions. Houghton Mifflin Company
- Hopwood, A. (1976). *Accounting and Human Behavior*. Prentice-Hall Inc. Englewood Cliff New Jersey.
- Holdank, B. J. Harsh. J dan Busharadt S.C (1993). An Examination of leadership style and its relevance to shift work in organizational setting. *Health Care Management Review*. Vol 18. pp 21-30.

- Kaplan, R. S. (1990). *Measures for manufacturing excellence*. Boston: Harvard Business School Press.
- Kelly, D., & Amburgey, T. L. (1991). Organizational inertia and momentum: A dynamic model of strategic change. *The Academy of Management Journal*, 34, pp. 591-612.
- Kreitner, R., & Kinicki, A. (2001). *Organizational Behavior*. Fifth edition. McGraw-Hill, Inc.
- Luthans, Fred, (1995). *Organizational Behavior*. Seventh Edition. McGraw-Hill Inc.
- Machintosh, N. B. (1994) *Management accounting and control system: an organizational and behavioural control perspective*. Chichester Wiley.
- Miles, R. E., & Snow, C. C (1987) *Organizational strategy, structure and process*. New York Mc-Graw Hill.
- Nunnally, J (1967), *Psychometric Theory*, New York, McGraw-Hill.
- Ott, J. S. (1996) *Classic Readings in Organizational Behavior*. Second edition. Wadsworth Publishing Company.
- Poerwati, Tjahjaning. (2002). Pengaruh partisipasi penyusunan anggaran terhadap kinerja manjerial: Budaya organisasi dan motivasi sebagai variable moderating. *Simposium Nasional Akuntansi V*. September.
- Pool, S.W. (1997) The relationship of job satisfaction with substitute of leadership, leadership behavior and work motivation. *Journal of Psychology*. Vol 131. No.3. pp 271-82.
- Porter, M. E. (1985). *Competitive advantage*. New York: Free Press.
- Porter, M. E. (1996). What is strategy?. *Harvard Business Review*, Nov-Dec; 64 78.
- Preble, J. F (1992). Toward a comprehensive system of strategic control. *Journal of Management Studies*, 29, July.
- Santoso, Singgih (2002), "SPSS: Mengolah Data Statistik Secara Profesional", Elex Media Komputindo, Jakarta.
- Schoonhoven, C.B., (1981), Problem with contingency theories: Testing assumptions hidden with the language of contingency "theory", *Administrative Science Quarterly*, Vol. 26, No. 3, pp. 349-377.

- Schreyogg, G. & Steinmann, H (1987). Strategic Control: A New Perspective. *Academy Management Review*, Vol. 12. pp. 91-103.
- Sekaran, Uma. (1992). *Research Method for Business*, New York, John Wiley & Sons, Inc.
- Shorthell, S. M., & Zajac, E. (1990). Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: A Comprehensive assessment of reliability and validity. *Academy Management Journal*, 33, pp. 817-832.
- Simons, R. (1990) The role of management controls systems in creating competitive advantage: New perspective. *Accounting Organizations and Society*, 15, pp. 127-143.
- Simons, R. (1994) How new top managers use control system as levers of strategic renewal. *Strategic Management Journal*, 15, pp. 169-189.
- Simons, R. (2000) *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy*. Prentice-Hall.
- Wieserma, M. F., & Bantel, K. A. (1992) Top Management Team demography and corporate strategy change. *The Academy of Management Journal*, 35, pp. 91-121.