

PENGGUNAAN SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN
OLEH TIM MANAJEMEN PUNCAK UNTUK IMPLEMENTASI
STRATEGI ORGANISASIONAL

Imanuel Wirawan

Dosen Prodi Akuntansi Fakultas Ekonomi UKRIM Yogyakarta

ABSTRACT

This paper is trying to investigate how the Top Management Team (TMT) uses the Management Accounting System (MAS) to implement organizational strategy. This paper represents a research review that was conducted by David Naranjo and Frank Hartmann in their research at 218 hospitals in Spain by distributing questionnaires to 884 TMT's members. A hypothesis provided an idea of mediating the effect of MAS to the relationship between TMT orientation and persuing strategic objective. The hypothesis was tested by using Partial Least Square.

The researcher found that the TMT's background influence the usage of MAS for organizational stretegic implementation. This study enlarged the work of contingency in the usage of MAS by TMT for strategic implementation, by analyzing diferent MAS's aspect and characeteristic beyond the accounting budgeting standard.

Keywords: *Top Management Teams, Management Accounting Systems, Organisational Strategy*

PENDAHULUAN

Topik ini berusaha untuk menginvestigasi bagaimana Tim Manajemen Puncak (TMP) menggunakan Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) untuk implementasi strategi organisasional. Topik makalah ini penting dibahas karena merupakan hal yang masih relatif baru dalam penelitian bidang Akuntansi untuk perusahaan-perusahaan manufaktur dan jasa di Indonesia. Oleh karena itu melalui makalah ini penulis akan memberikan suatu *review penelitian* yang dilakukan oleh David Naranjo dan Frank Hartmann dalam penelitiannya di 218 rumah sakit di Spanyol dengan mendistribusikan kuisioner kepada 884 anggota Tim Manajemen Puncak (TMP).

Sistematika pembahasan mencakup: (1) Apakah yang dimaksud dengan Sistem Akuntansi Manajemen, (2) Apakah yang dimaksud Tim Manajemen Puncak, (3) Apakah yang dimaksud dengan strategi, (4) Bagaimana Tim Manajemen Puncak menggunakan Sistem Akuntansi Manajemen untuk mengimplementasikan strategi, merupakan *review penelitian* dari David Naranjo dan Frank Hartmann (5) Kesimpulan.

SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN

Sebelum membahas Sistem Akuntansi Manajemen (SAM), perlulah diketahui apa yang dimaksud Akuntansi Manajemen. *Akuntansi Manajemen adalah salah satu bidang akuntansi yang tujuan utamanya untuk menyajikan laporan-laporan suatu satuan usaha atau organisasi tertentu untuk kepentingan pihak internal dalam rangka melaksanakan proses manajemen yang meliputi perencanaan, pembuatan keputusan, pengorganisasian dan pengarahan serta pengendalian* (Supriyono, 1992). Ini merupakan definisi positif yang menunjukkan definisi Akuntansi Manajemen yang ada sekarang, bukan merupakan definisi yang normatif atau yang dicita-citakan. Sedangkan American Accounting Association memberikan definisi *Akuntansi Manajemen adalah penerapan teknik-teknik dan konsep-konsep yang tepat dalam pengolahan data ekonomi historikal dan yang diproyeksikan dari suatu satuan usaha untuk membantu manajemen dalam penyusunan rencana untuk tujuan-tujuan ekonomi yang rasional dan dalam membuat keputusan-keputusan rasional dengan suatu pandangan ke arah pencapaian tujuan tersebut* (A Statement

of Basic Accounting Theory, 1977). Definisi Akuntansi Manajemen ini merupakan definisi yang normatif.

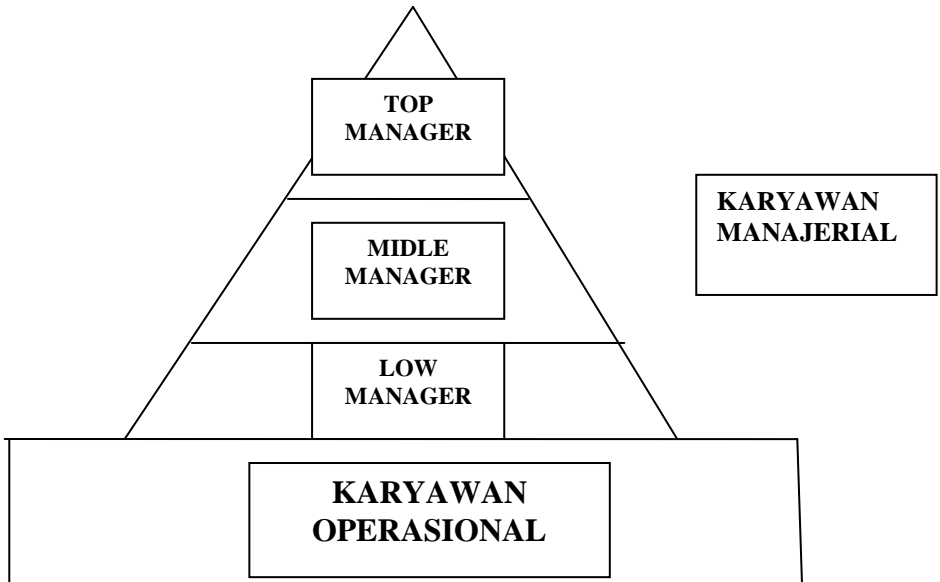
Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) dapat didefinisikan sebagai *suatu perangkat manusia dan sumber-sumber modal dalam suatu organisasi yang bertanggung jawab untuk menghasilkan dan menyebarkan informasi yang dipertimbangkan relevan di dalam pembuatan keputusan. Sistem itu sendiri menunjukkan dua atau lebih komponen interaksi atau subsistem yang bertujuan untuk mencapai tujuan tertentu* (Supriyono, 1992). Akuntansi Manajemen merupakan sub sistem dari Sistem Informasi Akuntansi (SIA), sedangkan SIA merupakan sub sistem dari Sistem Akuntansi Manajemen (SAM).

Interaksi Sistem Akuntansi Manajemen dengan semua sistem yang lain dalam suatu organisasi adalah penting dalam rangka memfungsikan organisasi secara efisien. Perlu diperhatikan bahwa pengintegrasian semua sistem yang ada dalam suatu organisasi adalah masalah kompleks yang harus diatasi manajemen.

TIM MANAJEMEN PUNCAK

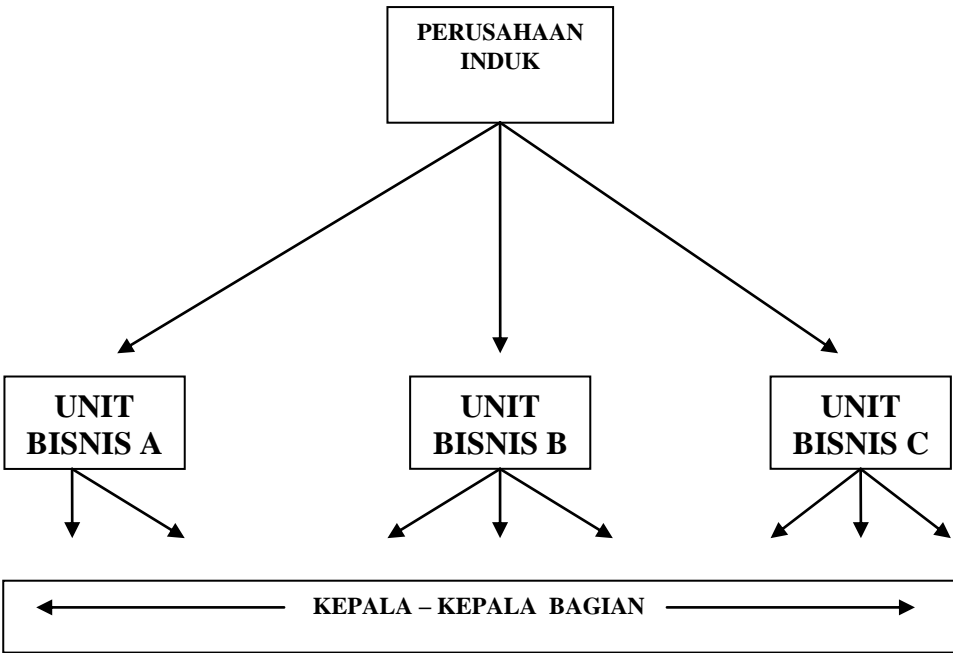
Gambar di bawah ini menggambarkan struktur karyawan pada suatu organisasi atau perusahaan. Karyawan digolongkan dalam dua golongan besar, yaitu karyawan manajerial dan karyawan operasional. Karyawan manajerial dibagi dalam tiga kelompok yaitu Top Manajer atau Manajer Puncak, Midle Manajer atau Manajer Menengah, misal kepala bagian, dan Low Manajer atau Manajer Bawah, misal supervisor atau mandor.

Gambar 1
Struktur Karyawan



Suatu perusahaan “*Corporation*” pada umumnya merupakan induk perusahaan, misalnya seperti PT Indofood Sukses Makmur, yang mempunyai dua atau lebih anak perusahaan atau dikenal dengan Unit Bisnis. Baik perusahaan induk maupun anak perusahaan keduanya mempunyai manajer-manajer fungsional atau kepala-kepala bagian, seperti: produksi, pemasaran, dan keuangan, dsb. Lebih jelasnya dapat dilihat dalam gambar berikut ini.

Gambar 2
Perusahaan Induk dan Anak



Tim Manajemen Puncak (TMP) adalah semua manajer puncak di tingkat korporasi atau perusahaan induk dan anak perusahaan atau unit bisnis.

STRATEGI

Adam Smith mengemukakan bahwa dalam persaingan bebas, hanya perusahaan yang paling efisien yang bisa bertahan hidup, sedangkan yang tidak efisien akan tersingkir. Masalah efisiensi berhubungan dengan biaya terendah yang oleh Porter disebut strategi keunggulan biaya menyeluruh (Porter, 1980). Disinilah diperlukan peran eksekutif puncak dalam memanjemeni perusahaan secara keseluruhan (mengintegrasikan semua

fungsi yang ada dalam perusahaan). Aliran-aliran keputusan-keputusan dan tindakan-tindakan yang diambil eksekutif puncak ini mengarah kepada pencapaian tujuan perusahaan secara efektif dan efisien. Inilah hakekat dari manajemen strategi. Haryanto (1992) mengemukakan bahwa manajemen strategi membahas sekitar peran dan fungsi eksekutif puncak dalam memamanajeni perusahaan secara keseluruhan. Wheelen dan Hunger (1992) mendefinisikan manajemen strategi adalah seperangkat keputusan-keputusan manajerial dan tindakan-tindakan yang menentukan kinerja jangka panjang suatu perusahaan.

Manajer puncak dalam korporasi atau disebut CEO mempunyai beberapa peranan dalam merumuskan strategi, yaitu:

1. Peranan interpersonal, yaitu memperkenalkan perusahaan pada orang luar. CEO berperan sebagai penghubung menjaga jaringan hubungan keluar untuk mendapatkan peluang dan informasi.
2. Peranan informational. CEO berfungsi sebagai pengumpul dan penyebar informasi.
3. Peranan pengambil keputusan. CEO melakukan tugas strategis untuk memulai proyek untuk mengambil keuntungan dari peluang yang ada. CEO bertindak sebagai seorang negosiator untuk menyelesaikan krisis atau gangguan-gangguan dan sebagai pembuat anggaran.

Berikut ini diberikan beberapa definisi tentang apa yang disebut strategi.

1. Chandler (1962) mengemukakan strategi merupakan alat untuk mencapai tujuan perusahaan kaitannya dengan tujuan jangka panjang, program tindak lanjut, serta prioritas alokasi sumber daya.
2. Porter (1985) mengemukakan bahwa strategi adalah alat yang sangat penting untuk mencapai keunggulan bersaing.
3. Argyris (1985), Mintsberg (1979), Steiner dan Miner (1977) mengemukakan bahwa strategi merupakan respon – secara terus menerus maupun adaptif – terhadap peluang dan ancaman eksternal serta kekuatan dan kelemahan internal yang dapat mempengaruhi organisasi.
4. Hamel dan Prahalad (1995) mengemukakan bahwa strategi merupakan tindakan yang bersifat *incremental* (senantiasa meningkat) dan terus-menerus dan dilakukan berdasarkan sudut

pandang apa yang diharapkan para pelanggan di masa depan.

Pada umumnya literatur manajemen strategik menyepakati adanya berbagai tingkatan strategi, yaitu: (1) *corporate strategy* di perusahaan induk, (2) *business strategy* di unit bisnis atau anak perusahaan, dan (3) *functional strategy* yaitu strategi di tingkat fungsional, misal strategi pemasaran, strategi produk. Dalam penerapannya maka *corporate strategy* menjadi acuan bagi pembuatan strategi oleh setiap unit bisnis. Strategi di tingkat unit bisnis harus menjadi acuan bagi pembuatan strategi di tingkat fungsional.

PENGUNAAN SISTEM AKUNTANSI MANAJEMEN OLEH TIM MANAJEMEN PUNCAK UNTUK IMPLEMENTASI STRATEGI ORGANISASIONAL

Bagian ini merupakan review penelitian penelitian yang dilakukan oleh David Naranjo dan Frank Hartmann dalam penelitiannya di 218 rumah sakit di Spanyol dengan mendistribusikan kuisioner kepada 884 anggota Tim Manajemen Puncak (TMP).

Latar Belakang Masalah

Literatur Akuntansi Manajemen membuat *klaim* yang kuat tentang pentingnya manajer merancang dan menggunakan Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) untuk mendukung implementasi strategi organisasional (Dent, 1990 ; Kaplan dan Norton, 1996 ; Simsons, 1995, 2000). Walaupun terdapat usaha penelitian yang dipertimbangkan dan kepentingan praktis dan akademis yang penting dalam implementasi strategi dalam literatur manajemen yang lebih luas (Mintzberg, 1994; Mintzberg *et al.*, 1998; Braganza dan Ward, 2001), masih relatif sedikit yang diketahui tentang aspek SAM manakah yang merupakan pendahulu aktif dari realisasi tujuan strategis tertentu. *Pertama*, studi SAM biasanya menekankan kesesuaian antara SAM dan formulasi strategi organisasi (Langfield-Smith, 1997; Gerdin dan Greve, 2004), dimana hal ini dipertimbangkan semakin penting untuk memahami peran penggunaan SAM oleh manajer dalam mengimplementasikan strategi (*eg.*, Mintzberg, 1990; Burgelman, 1991; Marginson, 2002). *Kedua*, studi hubungan strategi-SAM biasanya model

SAM yang digunakan sebagai sesuatu yang eksogen (*eg.*, Abernethy dan Brownell, 1999), tanpa menjelaskan mengapa manajemen menggunakan SAM dengan cara tertentu untuk implementasi strategi di tempat pertama (*e.g.*, Ittner and Larcker, 2001).

Dalam studi baru-baru ini pada hubungan strategi-SAM, Abernethy dan Brownell (1999) mengajukan bahwa penting untuk memakai gaya dimana manajemen puncak menggunakan SAM secara strategis. Bagaimanapun, studi ini berpendapat bahwa penggunaan SAM menggambarkan gaya manajemen tertentu, tanpa adanya tes formal dari hubungan ini. Dalam paper ini peneliti bertujuan untuk mengembangkan dan menguji model umum bagaimana Tim Manajemen Puncak (TMP) yang berbeda menggunakan SAM secara berbeda, dan bagaimana penggunaan SAM ini mempengaruhi implementasi strategi. Analisis mendasar peneliti pada literatur eselon atas (*e.g.* Hambrick dan Mason 1984; Carpenter *et al.*, 2004) yang menjelaskan pilihan, pengaturan, dan hasil organisasional melalui komposisi TMP organisasi (*e.g.* Finkelstein dan Hambrick, 1990 ; Hambrick *et al.*, 1996). Dalam studi ini, peneliti mengemukakan bahwa komposisi TMP menentukan cara informasi SAM digunakan (*e.g.* John dan Kaplan, 1987 ; Ahrens dan Chapman, 2004), mempengaruhi pilihan implementasi strategis.

Penelitian ini disusun untuk mengembangkan model teoritis yang mengkombinasikan hipotesis individu tentang hubungan antara komposisi TMP, SAM, dan implementasi strategi. Metodologi penelitian menjelaskan dan memotivasi suatu rancangan studi survei empiris, yang dilakukan pada 218 rumah sakit umum di Spanyol, untuk menguji hipotesis. Bagian hasil menyajikan hasil dari analisis statistik hipotesis yang mana menggunakan bagian kuadrat terkecil (PLS). Bagian akhir berisi diskusi dan kesimpulan, menyajikan kesimpulan studi ini, meringkas kekuatan dan kelemahan, dan mengemukakan arah untuk penelitian lebih lanjut.

Kontribusi Penelitian

Studi ini berusaha memberikan kontribusi untuk literatur akuntansi manajemen melalui beberapa cara. Walaupun ada perhatian yang perlu dipertimbangkan untuk hubungan antara SAM dan strategi organisasional, ini merupakan strategi *pertama* dimana peneliti menyadari bahwa

memeriksa hubungan antara komposisi TMP, penggunaan SAM, dan implementasi strategi. Penelitian ini dengan demikian menunjukkan strategi yang diimplementasikan sebagai konsekuensi dari SAM, daripada strategi yang diformulasikan sebagai pendahulu dari SAM. *Kedua*, penelitian ini secara eksplisit mempertimbangkan komposisi pendahulu SAM, dengan demikian memperluas model dimana SAM dimodelkan sebagai sesuatu yang eksogen. *Ketiga*, penelitian ini mengeksplorasi perluasan dimana aspek SAM yang peneliti pertimbangkan konsisten dengan kerangka kerja *coercive-enabling* yang akhir-akhir ini diperkenalkan untuk literatur Akuntansi Manajemen.

Tinjauan Teoritis

Dalam studi mereka mengenai hubungan strategi-SAM pada 63 rumah sakit umum Australia, Abernethy dan Brownell (1999) menganalisa efek kesesuaian antara diagnosis manajemen puncak dan gaya interaktif menggunakan anggaran akuntansi (Burchell *et al.*, 1980; Simons, 1990; Chapman, 1997; 1998), dan perluasan perubahan strategis organisasi. Mereka menyimpulkan bahwa kinerja adalah yang paling tinggi ketika diagnostik penggunaan anggaran (yaitu, menggunakan anggaran untuk memonitor dan mengawasi efisiensi operasional) dicocokkan dengan tingkat perubahan strategik yang rendah, dan ketika penggunaan interaktif dari anggaran tersebut (yaitu menggunakan anggaran untuk mensimulasi dialog dan pembelajaran yang berkesinambungan) sesuai dengan tingkat perubahan strategis yang tinggi. Hasil tersebut penting untuk memahami efek kinerja dan mensejajarkan penggunaan SAM dengan perluasan dinamisme strategis dalam sebuah organisasi. Mereka juga dapat mengemukakan kesimpulan normatif tentang cara dimana manajemen puncak organisasi harus menggunakan SAM. Bagaimanapun, studi ini memodelkan perubahan strategis maupun penggunaan SAM sebagai variabel eksogen, hasil tersebut tidak menjelaskan mengapa manajemen puncak secara aktual menggunakan SAM dengan cara tertentu, maupun bagaimana penggunaan SAM berkaitan dengan arah strategi dari organisasi.

Studi ini dan studi tentang hubungan strategi-SAM dimana SAM adalah variabel dependen (Gerdin dan Greve 2004), dengan demikian memberikan

sedikit bukti langsung pada peran SAM dalam mendukung implementasi keputusan strategis pada saat dipilih, dan juga menjelaskan peran manajemen puncak dalam menggunakan SAM untuk tujuan ini. Penelitian ini, sementara dibentuk pada pengakuan gaya manajemen puncak (TMP) menggunakan SAM, bertujuan untuk memperluas kerangka kerja mereka dalam beberapa arahan. Peneliti mengkolaborasikan arah tersebut dalam istilah yang lebih umum sekarang, setelah peneliti mengembangkan hipotesis spesifik.

Walaupun Abernethy dan Brownell (1999) hanya memfokuskan pada anggaran saja, peneliti menunjukkan SAM secara lebih luas pada serangkaian instrumen manajerial, bagian dari perencanaan dan sistem kontrol perusahaan yang dirancang untuk memberikan kepada manajemen puncak informasi-informasi untuk pengambilan keputusan mereka dan kontrol kebijakan strategis. Peneliti juga mempertimbangkan perluasan dimana manajer puncak (TMP) menggunakan informasi SAM untuk alokasi sumber daya dan untuk evaluasi kinerja, yang peneliti katakan sebagai dua fungsi sentral dari setiap SAM (Kren dan Liao, 1988; Reck 2001; Zimmerman, 2003).

Fungsi alokasi sumber daya dari SAM ini didefinisikan sebagai distribusi sumber daya moneter dan non moneter terhadap unit desentralisasi dalam perusahaan untuk memungkinkan manajer menunjukkan tugas mereka dalam area tanggung jawabnya. Dalam pemikiran yang luas ini, *ex ante (sebelum)* dari penggunaan SAM untuk perencanaan dan koordinasi. Evaluasi kinerja berkaitan dengan monitoring dan pengawasan pencapaian sasaran dan target yang sebelumnya ditetapkan untuk manajer dan unit kerja mereka (Kren dan Liao, 1988; Harmann, 2000; Reck, 2001). Dengan demikian, hal ini menggambarkan *ex post (sesudah)* penggunaan SAM untuk monitoring dan kontrol.

Tiga dimensi dari penggunaan SAM tersebut --- gaya penggunaan diagnostik versus interaktif, penggunaan informasi finansial versus nonkomersial, dan penggunaan untuk alokasi sumber daya versus evaluasi kinerja --- pada awalnya dianalisa sebagai variabel yang terpisah. Dalam analisis sekunder, peneliti mengeksplorasi apa yang dapat dipelajari dari memperlakukan dimensi-dimensi tersebut sebagai variabel urutan kedua, penggunaan SAM *coercive (up to bottom = dari atas ke bawah)* versus

SAM *enabling* (*bottom to up* = dari bawah ke atas). Perluasan kedua dari kerangka kerja sebelumnya berkaitan dengan kepentingan peneliti pada peran SAM untuk mengejar tujuan strategis organisasional, daripada kesetaraannya dengan strategi formal. Peneliti membedakan antara pelaksanaan tujuan strategis dan kebijakan yang bertujuan pada penurunan biaya, dan kebijakan strategis dan sasaran yang berkaitan dengan peningkatan fleksibilitas, dengan demikian mengikuti klasifikasi yang diajukan oleh Porter (1985) dan Govindarajan (1988). Dalam analisis peneliti mengakui bahwa kumpulan kebijakan dan tujuan tersebut mungkin tidak eksklusif secara mutual, seperti fakta dalam organisasi kontemporer yang seringkali lebih ditekankan pada implementasi kebijakan strategis yang mencapai efisiensi biaya dan meningkatkan fleksibilitas secara bersamaan (Ahrens dan Chapman 2004).

Perluasan ketiga dari kerangka kerja yang ada melibatkan pemodelan SAM sebagai konsekuensi endogen dari karakteristik manajemen puncak, menjawab kritik tentang status eksogen dalam penelitian yang luas. Peneliti menggunakan perspektif eselon atas untuk memprediksikan perbedaan dalam cara dimana TMP menggunakan SAM. Perspektif eselon atas menekankan bahwa kognisi, nilai, dan perspektif TMP organisasi mempengaruhi atau menentukan perilaku (strategis) dan kinerja organisasi. Latar belakang anggota TMP, seperti pengalaman pendidikan dan fungsional, dipertimbangkan sebagai proksi yang dapat diamati untuk konstruk psikologis yang mendasari dan yang menentukan cara TMP merasakan dunia dan isyarat proses informasional (Hambrick dan Mason, 1984; Finkelstein dan Hambrick, 1996; Carpenter *et al.*, 2004). Pendidikan dan pengalaman dengan demikian menjelaskan mengapa beberapa TMP familiar dengan pengetahuan dan rangkaian tindakan daripada lainnya), dan mengapa TMP menginterpretasikan dan menggunakan informasi yang tersedia secara langsung.

Orientasi TMP dan Penggunaan SAM

Relevansi perilaku dari orientasi profesional atau administratif dari individu manajer (TMP) diakui lintas literatur manajemen (Daft, 1982). Bukti yang tersedia berpendapat bahwa perbedaan ini memiliki kekuatan prediktif dalam penentuan SAM dengan baik. Abernethy dan Stoelwinder

(1990), misalnya, mendokumentasikan tekanan antara profesional dan administrator dalam birokrasi profesional, dan menunjukkan bagian dari tekanan ini yang disebabkan oleh fakta bahwa administrator menunjukkan preferensi yang lebih tinggi untuk menggunakan kontrol formal daripada profesional. Dalam studi adopsi TQM (*Total Quality Management / Manajemen Kualitas Terpadu*), Young (*et al.*, 2001) menemukan bahwa manajer dengan latar belakang administratif yang lebih cenderung mengarah pada inovasi sistem kontrol daripada manajer dengan latar belakang profesional, ketika mereka nampak dapat lebih baik untuk merasakan keunggulan inovasi administratif.

Karena perspektif eselon atas (TMP) berkaitan dengan keputusan strategik organisasi, maka perspektif ini mengajukan bahwa latar belakang manajerial harus dianalisa pada tingkat jajaran eksekutif, sebagai tanggung jawab bersama untuk pembentukan dan implementasi strategi. Dengan memfokuskan pada TMP, perspektif eselon atas menekankan bahwa perbedaan antara orientasi manajerial tidak semata-mata berasal dari tanggung jawab fungsional, tetapi bahkan lebih berakar pada kognisi, nilai, dan persepsi yang terbentuk oleh pendidikan dan pengalaman (Carpenter *et al.*, 2004, 750).

Kognitif manajer juga dibentuk oleh pengalaman mereka yang berkaitan dengan pekerjaan (Song, 1982; Michel dan Hambrick, 1992). Pengalaman melibatkan internalisasi pengetahuan umum yang tidak terucapkan dan proses produksi organisasi (Hambrick dan Mason, 1984; Athanassion dan Nigh, 1999), yang mana terjadi pada pengalaman dengan, dan respon dari, rutinitas utama organisasi dan aktor manusia di dalamnya (*e.g.*, McDermott, 1999). Secara bersamaan, pendidikan dan pengalaman anggota adalah penyebab dari TMP untuk mengadopsi orientasi yang lebih profesional atau administratif dalam manajemen. TMP terdiri dari anggota-anggota dengan pengalaman dan pendidikan profesional nampak lebih tertarik pada organisasi.

Menunjuk pada aspek pertama SAM, peneliti memperkirakan bahwa profesionalisme TMP secara positif berkaitan dengan penggunaan interaktif dari SAM, dan secara negatif berkaitan dengan penggunaan diagnostik dari SAM. Dugaan ini didasarkan pada gaya manajemen umum yang ditunjukkan profesional dan administratif TMP dan peran informasi

SAM dalam pengambilan keputusan dan kontrol.

Abernethy dan Vagnoni (2004) menunjukkan, manajer profesional bahkan digunakan dalam sistem akuntansi untuk berkaitan dengan konflik peran antara peran medis (profesional) dan manajerial (administratif) di rumah sakit. Secara khusus, profesional yang digunakan dalam sistem akuntansi untuk komunikasi dan dialog dengan kelompok profesional mereka, lebih pada orientasi biaya secara tradisional (Abernethy dan Vagnoni, 2004). Dalam kombinasinya, argumen tersebut berpendapat bahwa profesional akan menggunakan SAM tidak untuk kontrol atas – bawah semata-mata, tetapi sebagai alat untuk mensimulasi akuntabilitas, koordinasi, dan motivasi, yang mana merupakan elemen–elemen konstitutif dari kontrol interaktif (Simons, 1995, 2000).

TMP administratif, bahkan, lebih yakin pada kontrol yang jauh dan finansial ketika mengelola organisasi (Song, 1982; Finkelstein dan Hambrick, 1996). Kontrol tersebut memerlukan pengetahuan yang tidak terlalu spesifik dan informasi pada proses utama yang spesifik, dan menekankan pada pengukuran kinerja berlawanan dengan target yang ditentukan sebelumnya. Diperkirakan bahwa perbedaan antara orientasi TMP profesional dan administratif juga mempengaruhi perluasan dimana mereka akan menggunakan SAM sebagai sumber informasi finansial atau non-finansial utama.

Diduga bahwa perbedaan antara orientasi TMP profesional dan administratif juga mempengaruhi perluasan dimana mereka akan menggunakan SAM sebagai sumber informasi finansial atau nonfinansial utama. Walaupun SAM, pada prinsipnya, memberikan masing–masing TMP dan individu anggotanya dengan informasi yang sama, pemilihan aktual dan penggunaan informasi SAM yang ditentukan oleh preferensi personal, yang mana sebaliknya akan ditentukan oleh faktor–faktor yang berkaitan kognitif, afektif, dan pengetahuan. Jones dan Dewing mempelajari resistensi dari manajer perawatan kesehatan terhadap perubahan SAM yang lebih melibatkan pada kepercayaan untuk informasi finansial, menemukan bahwa profesional melawan penggunaan dominan dari kontrol finansial. Hal ini menegaskan argumen peneliti sebelumnya yang menunjuk pada familiaritas profesional TMP dengan proses operasional inti dari organisasi. Akhirnya, pertanyaan yang lebih bersifat

eksploratif yaitu: apakah TMP dengan orientasi profesional berbeda dari TMP dengan orientasi administratif dalam kepentingan yang mereka berikan untuk fungsi perencanaan dan kontrol SAM. Seperti yang didiskusikan sebelumnya secara singkat, kami membedakan dua fungsi – alokasi sumber daya dan evaluasi kinerja – yang menggambarkan dua fase dari siklus kontrol. Alokasi sumber daya menggambarkan penggunaan SAM untuk pengambilan keputusan tentang distribusi sumber daya di antara unit–unit organisasional. Hal ini biasanya terjadi pada fase perencanaan siklus kontrol, seperti pada saat menyiapkan anggaran tahunan, tetapi juga dengan penganggaran modal. Evaluasi kinerja menggambarkan penggunaan SAM untuk mengukur dan mengevaluasi pencapaian sasaran manajerial.

Walaupun SAM biasanya mendukung dua jenis fungsi tersebut, peneliti menduga bahwa kepentingan yang terdapat pada SAM untuk keputusan alokasi sumber daya dan untuk keputusan evaluasi kinerja dapat berbeda antar manajer.

Secara keseluruhan, hal ini disimpulkan dengan pendapat bahwa TMP profesional menekankan pada peran alokasi sumber daya dari SAM. Bagaimanapun, Coombs (1987) menganalisa penggunaan SAM oleh dokter, dan menemukan bahwa dokter-manajer (profesional), yang diperkirakan menunjukkan kepentingan utama dalam alokasi dana untuk operasi, semakin mengintegrasikan peran profesional dan administratifnya. Hal ini berpendapat bahwa peran yang lebih seimbang untuk SAM untuk alokasi sumber daya maupun evaluasi kinerja akan mengikuti perspektif eselon atas sendiri. Penemuan ini juga sejalan dengan penemuan akhir–akhir ini oleh Abernethy dan Vagnoni (2004) bahwa delegasi otoritas formal yang meningkatkan penggunaan SAM untuk keputusan manajemen dan keputusan pengendalian. Karena bukti yang terbatas, dan kita tidak dapat memprediksikan argumen yang berlawanan ini secara lebih kuat, peneliti memformulasikan hipotesis yang akan dijelaskan selanjutnya.

Penggunaan SAM dan Implementasi Strategi Organisasional

Dalam bagian ini peneliti memformulasikan prediksi bahwa ada hubungan

antara implementasi strategi dan tiga karakteristik SAM yang dieksplorasi. Peneliti menganalisis implementasi kebijakan dan tujuan strategik yang bertujuan pada penurunan biaya dan pada peningkatan fleksibilitas, secara berturut-turut, dan dengan demikian mengadopsi dikotomi yang mendasari mayoritas studi yang mencari hubungan strategi dengan SAM. Peneliti tidak membuat asumsi bahwa organisasi hanya dapat mengejar pada sekumpulan tujuan strategis pada waktu yang diberikan, ketika tujuan yang berkaitan dengan biaya dan yang berkaitan dengan fleksibilitas dapat menjadi fakta komplementer daripada yang secara mutual bersifat eksklusif. Selanjut peneliti menemukan bahwa implementasi kebijakan strategik mungkin memerlukan beberapa tingkat kecanggihan SAM, peneliti menduga, konsisten dengan perluasan literatur SAM-strategi, bahwa karakteristik yang mendukung pencapaian sasaran penurunan biaya dapat berbeda dari karakteristik SAM yang mendukung pencapaian sasaran yang berkaitan dengan peningkatan fleksibilitas. Studi SAM berpendapat bahwa keberhasilan adopsi strategi fleksibilitas memerlukan kombinasi koordinasi, otonomi, dan desentralisasi dalam perusahaan, dan sistem kontrol yang memungkinkan dan mensimulasikan hubungan kerja yang lancar antara tingkat hirarki dan fungsi organisasi. Implementasi fleksibilitas strategi dengan demikian merupakan manfaat dari kombinasi antara koordinasi dan pembelajaran yang berkesinambungan yang didorong oleh diskusi dan interaksi pada organisasi (Mintzberg, 1990). Karakteristik tersebut semuanya berhubungan dengan gaya interaktif penggunaan SAM. Sebaliknya, implementasi kebijakan biaya strategi terlihat lebih bermanfaat dari pengambilan keputusan yang tersentralisasi, dimana aturan kerja dikirimkan melalui panduan dan kontrol yang ketat. Porter (1985) dengan kuat berpendapat bahwa strategi biaya menekankan pemecahan masalah yang ada dengan mengoptimalkan produksi saat ini, dari pada mencari produk dan jasa baru. Dengan demikian, strategi biaya cenderung menekankan struktur yang ada saat ini dari pada struktur baru. Peneliti berpendapat bahwa gaya diagnosis dari penggunaan SAM, yang melibatkan monitoring dan pengawasan efisiensi tugas yang dijelaskan sebelumnya, akan mendukung penekanan ini kemudian. Implementasi strategi fleksibilitas lebih memerlukan kustomisasi produk daripada standarisasi (Miles dan Snow 1978 ; Porter, 1985) dan

kustomisasi menyebabkan hubungan antara input dan output produksi menjadi tidak jelas. Hal ini mengurangi kemungkinan untuk membentuk optimalitas *a priori* dari rasio input-output. Dengan kondisi tersebut, pembentukan dan pengukuran efisiensi dan efektif memerlukan perluasan sekumpulan performa yang memberikan wawasan lebih luas dalam berbagai macam bagian proses transformasi. Hal ini berpendapat bahwa informasi operasional, nonfinansial akan lebih konsisten, dan berguna untuk mengejar fleksibilitas dan prioritas pada pelanggan, daripada informasi yang dilaporkan pada format indikator finansial agregasi. Bukti empiris memberikan dukungan untuk lini argumentasi ini. Abernethy dan Lillis (1995), misalnya, menemukan asosiasi negatif antara penggunaan informasi finansial dan strategi berdasarkan fleksibilitas manufaktur.

Akhirnya, karena implementasi strategi fleksibilitas memerlukan interaksi lintas fungsional dan responsivitas lintas fungsional untuk permintaan konsumen yang spesifik, dan SAM harus mendukung perencanaan dan koordinasi interdepartemental daripada kontrol kinerja intradepartemental. Lopez berpendapat bahwa hal ini memerlukan pengelolaan informasi dari departemen independen yang diarahkan untuk meningkatkan aliran kerja, memprioritaskan tugas dan mengoptimalkan konsumsi sumber daya. Hal ini berarti bahwa yang relatif lebih penting harus diberikan untuk fungsi alokasi sumber daya dari SAM, seperti fungsi ini yang bertujuan untuk *ex ante* (*sebelum*) alokasi sumber daya untuk departemen yang berbeda pada tingkat yang sesuai dan keseimbangan dengan keseluruhan sasaran organisasional. Sebaliknya, penggunaan SAM untuk evaluasi kinerja berfokus pada *ex post* (*sesudah*) monitoring dan kontrol (atas-bawah) dan spesifikasi yang jelas bagaimana kinerja dapat ditingkatkan. Ini adalah fungsi evaluasi kinerja tradisional dari SAM, yang menekankan evaluasi unit kinerja daripada mengkomunikasikan konsumsi sumber daya.

Komposisi dan Implementasi Strategi Organisasional oleh TMP

Hipotesis mengutarakan gagasan tentang memediasi efek SAM pada hubungan antara orientasi TMP dan mengejar tujuan strategik. Literatur eselon atas, biasanya menyelidiki hubungan langsung antara komposisi TMP dan keputusan strategik, atau penapaian tujuan strategik. Song (1982) menginvestigasi dua tipe strategi diversifikasi, dan menunjukkan bahwa

latar belakang finansial dan hukum dari TMP diasosiasikan dengan diversifikasi melalui akuisisi yang menguntungkan, dimana eksploitasi internal dari sinergi di antara lini bisnis yang ada.

Komposisi TMP dan Penggunaan *Coersive* SAM

Sebagai tambahan untuk hipotesis yang terpisah tentang aspek individu dari SAM yang disajikan di atas, peneliti mengeksplorasi tiga kumpulan dari aspek SAM. Peneliti memilih menggunakan kerangka kerja umum dari penggunaan *coercive* dan *enabling* SAM, yang mana akhir – akhir ini diperkenalkan pada literatur akuntansi manajemen oleh Ahrens dan Chapman (2004), mengikuti tipologi yang dikembangkan oleh Adler dan Borys (1996).

Dimensi yang memungkinkan dan *coercive* ini masih belum dioperasionalisasikan untuk metodologi yang diterapkan pada studi ini, tetapi menurut definisi yang tersedia mengenai penggunaan *coercive* SAM, yang mana ditujukan untuk menerapkan kontrol atas-bawah dan menekankan sentralisasi dan perencanaan, kami mengajukan bahwa penggunaan diagnostik SAM, penggunaan informasi finansial SAM, dan penggunaan SAM untuk evaluasi kinerja adalah elemen kontrol yang terdiri dari kemiripan dengan penggunaan *coercive* SAM, seperti yang mengacu pada manajemen atas – bawah yang biasanya memfokuskan pada kontrol sentral, menekankan peran dalam evaluasi kinerja, dan menggunakan standar finansial yang ditentukan sebelumnya.

Pengembangan Hipotesis

- H1 : Tingkat profesionalisme TMP (a) secara positif berkaitan dengan penggunaan SAM Interaktif dan (b) secara negatif berkaitan dengan penggunaan diagnostik SAM.
- H2 : Tingkat profesionalisme TMP (a) secara positif berkaitan dengan penggunaan informasi SAM non-finansial dan (b) secara negatif berkaitan dengan penggunaan informasi SAM finansial.
- H3 : Tingkat profesionalisme dalam TMP tidak berkaitan (a) dengan kepentingan yang terdapat dalam fungsi evaluasi

- kinerja SAM, (b) kepentingan yang terdapat dalam fungsi SAM untuk alokasi sumber daya.
- H4 : Fleksibilitas implementasi strategi secara positif dipengaruhi oleh (a) penggunaan interaktif SAM, (b) penggunaan informasi SAM non-finansial, dan (c) penggunaan SAM untuk keputusan alokasi sumber daya.
- H5 : Implementasi strategi biaya secara positif dipengaruhi oleh (a) penggunaan diagnostik dari SAM, (b) penggunaan informasi SAM finansial, dan (c) penggunaan SAM untuk evaluasi kinerja.
- H6 : Tingkat profesionalisme dalam TMP (a) secara positif berkaitan dengan fleksibilitas implementasi strategi dan (b) secara negatif berkaitan dengan implementasi strategi biaya.
- H7 : Tingkat profesionalisme dalam TMP (a) tidak berkaitan dengan penggunaan SAM yang *enabling*, (b) penggunaan koersif SAM.
- H8 : Fleksibilitas implementasi strategi (a) tidak dipengaruhi oleh penggunaan *enabling* SAM, (b) penggunaan *coercive* SAM.
- H9 : Implementasi strategi biaya (a) tidak dipengaruhi oleh penggunaan *enabling* SAM, (b) penggunaan *coercive* SAM.

Metode Penelitian

Data dikumpulkan dengan kuisioner tertulis yang didistribusikan di antara 884 anggota TMP dari semua 218 rumah sakit umum di Spanyol. Peneliti memilih penentuan spesifik ini karena empat alasan. *Pertama*, kompleksitas yang diberikan dari variabel – variabel dan hubungan dalam model kami, kami memutuskan untuk fokus pada industri tunggal, pengontrolan untuk variabel dengan tidak ada kepentingan teoritis dari studi ini, dan dengan demikian berusaha untuk mengurangi gangguan dalam pengukuran dan analisis. *Kedua*, sektor medis yang menjadi objek studi empiris dalam beberapa studi kontingensi sebelumnya dengan *benchmark* empiris. *Ketiga*, industri medis lintas dunia Barat yang saat ini terlibat dalam proses strategik yang serius dan reorientasi manajerial. Peneliti menggunakan Spanish National Catalogue of Hospital untuk mendapatkan daftar semua 218 rumah sakit umum dan mengembangkan

daftar 884 anggota TMP dari katalog ini, yang didukung dengan informasi dari internet dan panggilan telephone untuk rumah sakit. Kuisisioner tertulis dibuat, didistribusikan, dan dikumpulkan kembali menggunakan prosedur yang direkomendasikan oleh Dillman (2000). *Pertama*, berdasarkan pada literatur, kami memilih instrumen untuk konstruk, dan menciptakan versi kasar dari keseluruhan kuisisioner. *Kedua*, peneliti menguji versi kasar ini melalui 18 interview dengan anggota target populasi, dan menciptakan adopsi kecil berdasarkan pada kometer yang diterima. *Ketiga*, peneliti memilih layout yang menarik untuk kuisisioner, memastikan kualitas yang baik untuk kertas dan hasil cetaknya, kesan profesional, dan asosiasi yang jelas dengan dua universitas yang mensponsori studi ini. *Keempat*, prosedur distribusi dan rekoleksi.

Tingkat respon memuaskan diterima sebanyak 496 (56.20 persen) kuisisioner yang kembali dimana 473 (53.51 persen) dikatakan berguna untuk analisis lebih lanjut. Dari data tersebut, 92 TMP yang lengkap dibentuk untuk semua anggota yang telah memberikan respon. Sisa respon dengan demikian dibuang untuk analisis hipotesis, tetapi dimasukkan untuk validitas dan tes bias respon.

Mengukur Variabel

Latar belakang TMP profesional versus administratif diukur dengan pertanyaan faktual mengenai tahun pendidikan dan pengalaman fungsional manajer dalam bidang profesional (klinis) dan administratif (manajemen umum).

Karakteristik SAM diukur sebagai berikut. Gaya penggunaan interaktif dari diagnostik dan interaktif diukur menggunakan instrumen tipe Likert dari Abernethy dan Brownell (1999), yang mana diadaptasikan untuk setting tertentu. Sepuluh item menggambarkan karakteristik utama dari penggunaan SAM yang interaktif atau diagnostik.

Penggunaan informasi nonfinansial diukur dengan instrumen tipe Likert yang diadaptasi dari Abernethy dan Lillis (1995) dan Perere (1997). Sepuluh informasi terdaftar dalam pertanyaan yang berhubungan dengan pengukuran yang secara umum dilaporkan oleh rumah sakit melalui Sistem Informasi Inter-Hospital Spanyol yang memastikan bahwa responden familiar dengan tipe informasi dan penggunaan potensialnya.

Variabel mengekspresikan tujuan dari penggunaan SAM, alokasi sumber daya, dan evaluasi kinerja, diukur mengikuti logika yang diterapkan dalam instrumen yang digunakan oleh Reed (1986) dan Reck (2001). Penggunaan *coercive SAM* memungkinkan dibentuk sebagai variabel formatif urutan kedua oleh item yang digunakan dalam karakteristik SAM urutan pertama. Implementasi sasaran strategis yang berkaitan dengan penurunan biaya dan peningkatan kualitas diukur dengan sembilan item, instrumen tipe Likert yang didasarkan pada instrumen yang digunakan oleh Gupta dan Govindarajan (1984) dan Govindarajan (1988).

Tes untuk biasa nonrespon melibatkan perbandingan survey responden untuk daftar surat asli, membandingkan responden awal dan akhir, dan membandingkan responden yang digunakan untuk pembentukan TMP dengan responden lain.

Hasil Analisis Data

Hipotesis diuji dengan menggunakan Bagian Kuadrat Terkecil (*Partial Least Square / PLS*). Mirip dengan kovarian berdasarkan teknik pemodelan persamaan struktural (misalnya, LISREL, EQS), PLS adalah teknik statistik generasi kedua yang memungkinkan pengujian model kausal dengan variabel berganda, mediasi, dan variabel dependen dengan indikator berganda atau pengukuran per variabel. tidak sama dengan covariance-based model struktural, PLS menjelaskan variance dan menyerupai regresi least squares biasa dengan memperhatikan ke output (Barclay et al. 1995). PLS mengizinkan ukuran contoh sampel lebih kecil dibanding covariance-based model. PLS tidak melaporkan pada keseluruhan model yang cocok (see Dagou 1998), dan dengan begitu mengatasi beberapa dari permasalahan teoritis dan permasalahan penilaian berhubungan dengan penggunaan model covariance-based (lihat, e.g., Hulland).

Sebelum perancangan dan menguji model yang menyeluruh, suatu analisa data persiapan telah dilaksanakan untuk menetapkan kepastian model causal (lihat tabel 1 dan 2), mengikuti rekomendasi oleh Hair Et Al. (1998, 600). Kita menghitung korelasi bivariat untuk mengusulkan berbagai hubungan, menggunakan score variabel tersebut berdasar pada rata-rata score item untuk instrumen likert-type. Untuk hipotesis mengenai hubungan TMP-SAM, peneliti menguji untuk perbedaan berarti antara

karakteristik SAM yang dipasangkan untuk dua sub-sub kelompok, profesional VS administrative yang telah didasarkan pada latar belakang pembagian score variable TMP statistik untuk membangun deskriptif dilaporkan pada tabel 1. hasil analisa korelasi bivariat dilaporkan pada tabel 2. hasil dari pasangan sampel yang diuji dilukiskan pada tabel 3. Analisa di dalam tabel 2 dan 3 menyediakan dukungan persiapan untuk hipotesis H_{1A} dan H_{1B} , yang meramalkan bahwa tingkatan profesionalisme di dalam TMP secara positif dihubungkan dengan penggunaan SAM yang interaktif dan secara negatif berhubungan dengan penggunaan SAM yang diagnostik. Pada tabel 2 juga menunjukkan mendukung untuk H_{2A} Dan H_{2B} , Yang meramalkan bahwa tingkatan profesionalisme di dalam TMP secara positif dihubungkan dengan penggunaan informasi SAM nonfinansial dan secara negatif berhubungan dengan penggunaan dari informasi SAM finansial. Tabel 2 menunjukkan mendukung untuk H_{3A} Dan H_{3B} , yang meramalkan bahwa tingkatan profesionalisme TMT tidaklah dihubungkan dengan penggunaan SAM untuk evaluasi kinerja, maupun kepada penggunaan SAM untuk alokasi sumber daya. Mengenai hubungan antara SAM menggunakan dan mengadopsi dari kebijakan dan sasaran hasil strategis, dukungan telah ditemukan untuk hipotesis 4 dan 5. hasil t-tests antara SAM mencetak untuk penggolongan TMP baik administratif maupun profesional, yang dilaporkan tabel 3, sebagian besar mendukung penemuan korelasi tersebut, kecuali perbedaan tidak penting antar evaluasi kinerja dan alokasi sumber daya untuk professional subgroup, dan penggunaan dari financial dan nonfinancial informasi untuk administratif subgroup tersebut. Tabel 2 menunjukkan lebih lanjut suatu hubungan positif antara implementasi suatu fleksibilitas strategi dan penggunaan SAM yang interaktif, penggunaan SAM untuk informasi nonfinansial, dan penggunaan SAM untuk alokasi sumber daya. Tabel 2 juga menunjukkan suatu hubungan hal positif antara implementasi suatu biaya strategi dan penggunaan SAM yang diagnostik, penggunaan informasi SAM finansial, dan penggunaan SAM untuk evaluasi kinerja. mengenai hubungan antara tingkatan profesionalisme di dalam TMP dan implementasi strategi, hanya parsial pendukung telah ditemukan untuk H_6 : tingkatan profesionalisme di dalam TMP secara positif dihubungkan dengan implementasi strategi fleksibilitas keduanya

dan implementasi strategi biaya.

Gambar 2 menunjukkan pengujian penuh model PLS dan melaporkan pada yang distandardisasi β_s dan R^2 diakibatkan oleh analisa ini. Di dalam menguji model, kita menggunakan score item yang nyata untuk semua variabel, kecuali latar belakang TMP. tabel 4 berisi suatu analisa yang terperinci dari koefisien struktural dan melaporkan arti dari koefisien ini, berdasar pada suatu prosedur tersendiri yang menggunakan 500 sampel dengan penggantian. catatan tambahan B melaporkan pada hasil untuk pengukuran model. Analisa PLS mengkonfirmasi analisa reliabilitas dan unidimensionality untuk variabel, dengan keandalan gabungan tinggi variabel yang tersembunyi (lihat Catatan tambahan B, tabel B2) dan dengan pemuatan variabel nyata yang umum pada variabel tersembunyi yang melebihi 0,60. Kami mempertunjukkan perbedaan kebenaran model pengukuran dengan membandingkan rata-rata varian extracted (AVE, lihat catatan tambahan B, tabel B2) dengan korelasi kuadrat antar gagasan (tabel 2, cf., Fornell Dan Lacker 1981).

Hasil di dalam tabel 4 menunjukkan pendukung untuk hubungan positif yang diharapkan antara profesionalisme TMP dan penggunaan SAM yang interaktif, dan hubungan negatif yang diharapkan antara profesionalisme dan penggunaan MAS yang diagnostik (H1A, dan H1B). Pendukung juga ditemukan pada hubungan yang diharapkan antara profesionalisme TMP dan penggunaan dari finansial dan informasi nonfinansial (H2A Dan H2B). Tabel 4 memperlihatkan H3a Dan H3b tidak bisa ditolak, karena hubungan antara orientasi TMP dan penggunaan SAM untuk alokasi sumber daya atau evaluasi kinerja adalah keduanya tidak signifikan. Usulan ini tentang komposisi TMP tidak punya efek pada kepentingan yang dirasakan dua peran SAM.

Mengenai hubungan antara karakteristik SAM dan implementasi strategi, mengakibatkan di dalam tabel 4 menampilkan dukungan untuk H4, karena ada hubungan positif antara fleksibilitas pelaksanaan startegi dan penggunaan SAM yang interaktif, penggunaan informasi SAM nonfinansial, dan penggunaan keputusan SAM untuk alokasi sumber daya. tabel 4 juga menunjukkan yang digunakan informasi SAM finansial yang secara positif mempengaruhi fleksibilitas pelaksanaan strategi. Mengenai implementasi strategi biaya, tabel 4 menunjukkan efek positif penggunaan

dari informasi keuangan SAM (cf., H5B) dan penggunaan evaluasi kinerja (cf.,H5c) pada implementasi strategi biaya. Bagaimanapun tidak ada pendukung yang telah ditemukan untuk H5A, karena implementasi strategi biaya nampak seperti tidak bertalian kepada penggunaan SAM yang *diagnostic*. Mengakibatkan tabel 4 apalagi menyatakan bahwa implementasi strategi biaya secara positif dihubungkan dengan penggunaan SAM yang interaktif seperti halnya kepada penggunaan SAM untuk keputusan alokasi sumber daya, dan secara negatif berhubungan dengan penggunaan informasi SAM nonfinancial.

Mengenai hubungan antara profesionalisme TMP dan implementasi strategi, dukungan parsial telah ditemukan untuk hipotesis 6, karena koefisien alur antara profesionalisme TMP dan fleksibilitas implementasi strategi adalah hal positif dan penting. Bagaimanapun, tidak ada dukungan yang telah ditemukan untuk hubungan antara tingkatan profesionalisme di dalam TMP dan implementasi strategi biaya , karena alur koefisien tidaklah signifikan, dan bahkan di dalam suatu arah yang sesuai dengan harapan kami. Keseluruhan, hasil sebagian besar konsisten dengan statistik korelasi.

Untuk analisa sekunder, dimana faktor SAM dipelajari ketika unsur-unsur yang *coercive* (up to bottom) dan dikotomi yang *enabling* (bottom to up), kami mengikuti prosedur tersebut untuk membangun variabel yang urutan ke dua yang diuraikan oleh Yi dan Davis (2003, 158-160). Hasil analisa PLS menunjukkan hubungan penting antara *coercive* dan penggunaan SAM yang *enabling*, dan faktor *first-ordernya* (lihat Tabel 5). Mengenai hubungan antara profesionalisme TMP , yang *coercive* dan *enabling* penggunaan SAM, dan implementasi strategi (biaya dan fleksibilitas), hasil model yang urutan ke dua sebagian besar konsisten dengan hasil dari analisa yang sebelumnya (lihat tabel 6 dan 7) dengan beberapa perbedaan menarik Ketika tabel 7 menunjukkan, orientasi profesional TMP secara positif dihubungkan dengan kemungkinan penggunaan SAM, dan tidak bertalian kepada penggunaan SAM yang *coercive* (H7), ketika koefisien alur yang belakangan adalah tidak signifikan. Hasil tabel 7 menunjukkan bahwa implementasi suatu fleksibilitas strategi tidaklah terpengaruh oleh penggunaan SAM yang *coercive*, tetapi hanya oleh penggunaan SAM *enabling* (H8). Tabel 7 lagi pula menunjukkan suatu hal positif dan

hubungan penting antara implementasi strategi biaya dan enabling dan penggunaan SAM *coercive* (H9).

Analisis ini menunjukkan beberapa perbedaan terkemuka dengan yang terpisah dan mengkombinasikan analisa satuan karakteristik SAM. Sebagai contoh, peneliti menetapkan suatu hubungan hal negatif antara penggunaan informasi SAM nonfinansial dan implementasi strategi biaya di dalam analisa terpisah peneliti, tetapi menemukan suatu hubungan hal positif ketika informasi nonfinansial diperagakan sebagai bagian dari kemungkinan penggunaan SAM. Dengan cara yang sama, gabungan dari profesionalisme TMP yang negatif dan keduanya menggunakan informasi SAM finansial dan penggunaan SAM yang diagnostik menghilang ketika kedua aspek ini dianalisa sebagai bagian dari yang lebih besar dari gagasan *coersive*. Akhirnya, asosiasi yang positif antara penggunaan dari implementasi strategi fleksibilitas dan informasi SAM finansial menghilang ketika penggunaan dari informasi SAM finansial diperagakan sebagai bagian dari penggunaan *coersive* SAM.

SIMPULAN

Penelitian ini mengeksplorasi peran Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) dalam mendukung implementasi strategi, dan bagaimana peran ini dipengaruhi oleh latar belakang TMP. Konsisten dengan perkiraan umum, peneliti menemukan bahwa latar belakang Tim Manajemen Puncak (TMP) mempengaruhi penggunaan Sistem Akuntansi Manajemen (SAM) untuk implementasi strategi organisasional.

KETERBATASAN, SARAN DAN IMPLIKASI STUDI

Seperti studi empiris lainnya, studi ini memiliki keterbatasan. Beberapa keterbatasan berkaitan dengan metode survei, seperti pengukuran perseptual, sampling purposif, dan metode biasa yang umum. Batasan juga karena kurangnya pengujian arah kausalitas yang mengarah pada bagian dari studi, dan fokus pada satu industri tunggal.

Ada beberapa hal yang diusulkan untuk penelitian lebih lanjut. Pertama, variabel TMP dapat diasosiasikan dengan kontengensi lainnya dan yang berbeda, seperti kekuatan dan struktur komunikasi yang tidak dipelajari pada studi ini. Kedua, konstruk sentral untuk studi ini dapat

didefinisikan dan dioperasionisasikan melalui beberapa cara. Ketiga, model kontingensi linear digantikan oleh model yang mengutarakan bentuk lain dari kesesuaian kontingensi, yang sesuai dengan dasar teori.

Akhirnya, peneliti percaya bahwa studi ini menunjukkan kegunaan untuk memperluas pekerjaan kontingensi saat ini pada penggunaan SAM untuk implementasi strategi, dengan menganalisa aspek dan karakteristik SAM yang berbeda di luar standar anggaran akuntansi.

REFERENSI

- Abernethy, M. A., and J. U. Stoelwinder. 1990. *The relationship between organization structure and management control in hospital: An elaboration and test of Mintzberg's professional bureaucracy model*. Accounting, Auditing & Accountability Journal 3 (3): 18-33.
- David Naranjo-Gil dan Frank Hartmann, *How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy*. Journal Of Management Accounting Research, Volume Eighteen, pp.21-53, 2006.
- Freddy Rangkuti, *Analisis SWOT Teknik Membedah Kasus Bisnis*, Cetakan Keenam. Jakarta: Penerbit Gramedia, 2000
- Michael E. Porter, *Strategi Bersaing, Teknik. Menganalisis Industri dan Pesaing*, terjemahan. Jakarta: Penerbit Erlangga, 1991.
- Mulyadi, *Akuntansi Manajemen*, Edisi 3. Jakarta: Penerbit Salemba Empat, 2001.
- Supriyono, RA., *Akuntansi Manajemen*, Edisi 1. Yogyakarta: BPFE, 1992.
- Marshall B. Romney dan Paul John Steinbart, *Accounting Information*

LAMPIRAN

TABLE 1
Descriptive Statistics for Variables
(n = 92)

<u>Variable</u>	<u>Mean</u>	<u>SD</u>	<u>Theoretical Range</u>	<u>Actual Range</u>
1. TMT Professionalism	0.42	0.04	0.00–1.00	0.00–1.00
2. MAS Interactive	3.34	0.56	1.00–5.00	1.56–4.56
3. MAS Diagnostic	3.44	0.52	1.00–5.00	1.83–4.50
4. MAS Financial	3.26	0.41	1.00–5.00	2.00–4.00
5. MAS Nonfinancial	3.47	0.45	1.00–5.00	2.00–4.44
6. MAS Resource Allocation	3.55	0.46	1.00–5.00	2.00–4.71
7. MAS Performance Evaluation	3.25	0.48	1.00–5.00	2.00–4.31
8. Flexibility Strategy	3.05	0.47	1.00–5.00	2.00–4.20
9. Cost Strategy	2.91	0.44	1.00–5.00	1.56–4.00

See Appendix B for definition of variables.

TABLE 2
Pearson Correlation Coefficients
(n = 92)

	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>	<u>8</u>
1. TMT Professionalism	1.000							
2. MAS Interactive	0.334*	1.000						
3. MAS Diagnostic	-0.231**	0.251**	1.000					
4. MAS Financial	-0.241**	0.162	0.298*	1.000				
5. MAS Nonfinancial	0.213**	0.315*	0.103	0.213**	1.000			
6. MAS Resource Allocation	0.096	0.246**	0.294*	0.364*	0.122	1.000		
7. MAS Performance Evaluation	0.038	0.307*	0.289*	0.461*	0.146	0.460*	1.000	
8. Flexibility Strategy	0.171***	0.297*	0.111	0.161	0.327*	0.411*	0.440*	1.000
9. Cost Strategy	0.243**	0.441*	0.178***	0.252**	-0.073	0.352*	0.296*	0.412*

*, **, and *** Significant at 0.01, 0.05, and 0.10 levels respectively (two-tailed).

See Appendix B for definition of variables.

KETERANGAN:

- TMT DALAM TABEL ADALAH SAMA DENGAN TMP DALAM BAHASAN
- MAS DALAM TABEL ADALAH SAMA DENGAN SAM DALAM BAHASAN

TABLE 3**Use of MAS Elements for Professional and Administrative TMTs: Paired-Samples t-tests****Panel A: Professional TMTs Subsample (n = 33)***

<u>MAS Use</u>	<u>Mean</u>	<u>SD</u>	<u>t</u>	<u>p</u>
Resource allocation > performance evaluation	0.034	0.453	0.437	0.665
Interactive > diagnostic	0.152	0.629	1.939	0.073
Nonfinancial > financial	0.323	0.542	3.425	0.002

Panel B: Administrative TMTs Subsample (n = 59)

Performance evaluation > resource allocation	0.145	0.459	2.432	0.018
Diagnostic > interactive	0.524	0.468	8.604	0.000
Financial > nonfinancial	0.035	0.639	0.429	0.669

See Appendix B for definition of variables

* We split the sample in TMTs with a dominant professional and administrative background. Then we compared the means of their use of every MAS element (e.g., purpose, style, and type of information). Panel A shows how professional TMTs use MAS (on average) more for resource allocation than for performance evaluation, more interactively than diagnostically, and use more nonfinancial information than financial information. In a similar way, Panel B shows how administrative TMTs use MAS (on average) more for performance evaluation than for resource allocation, more diagnostically than interactively, and use more financial information than nonfinancial information. Note that two of the six difference scores are not significant at the 0.10 level.

TABLE 4**Results from PLS Analysis (First-Order Model, Path Coefficients)
(n = 92)**

<u>To:</u>	<u>From:</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>5</u>	<u>6</u>	<u>7</u>
1. TMT Professionalism		—	—	—	—	—	—	—
2. MAS Interactive		0.185***	—	—	—	—	—	—
3. MAS Diagnostic		-0.198***	—	—	—	—	—	—
4. MAS Nonfinancial		0.214*	—	—	—	—	—	—
5. MAS Financial		-0.230***	—	—	—	—	—	—
6. MAS Res. Allocation		0.033	—	—	—	—	—	—
7. MAS Perf. Evaluation		-0.127	—	—	—	—	—	—
8. Flexibility Strategy		0.208**	0.226*	-0.188	0.159***	0.583*	0.168***	-0.033
9. Cost Strategy		0.164	0.313*	-0.096	-0.258*	0.459*	0.246*	0.182***

*, **, and *** Significant at 0.01, 0.05, and 0.10 levels respectively (two-tailed).

See Appendix B for definition of variables.

TABLE 5
Results from PLS Analysis (Second-Order Model, Path Coefficients)
(n = 92)

<u>From:</u>	<u>To:</u>	<u>Coercive Use of MAS</u>	<u>Enabling Use of MAS</u>
MAS Interactive		0.124	0.307*
MAS Diagnostic		0.266**	0.149
MAS Nonfinancial		0.111	0.226**
MAS Financial		0.274**	0.097
MAS Res. Allocation		0.152	0.190***
MAS Perf. Evaluation		0.178***	0.086

*, **, and *** Significant at 0.01, 0.05, and 0.10 levels respectively (two-tailed).
 See Appendix B for definition of variables.

TABLE 6
Construct Correlations (Second-Order PLS Model)

	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>
1. Professionalism of TMT	1.000			
2. Coercive use of MAS	-0.185	1.000		
3. Enabling use of MAS	0.206**	0.187***	1.000	
4. Flexibility Strategy	0.171***	0.092	0.259**	1.000
5. Cost Strategy	0.243**	0.219**	0.166***	0.412*

*, **, and *** Significant at 0.01, 0.05, and 0.10 levels respectively (two-tailed).
 See Appendix B for definition of variables

TABLE 7
Results from PLS Analysis (Second-Order Model, Path Coefficients)

<u>To:</u>	<u>From:</u>	<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>
1. TMT Professionalism		—		
2. Coercive use of MAS		-0.177	—	
3. Enabling use of MAS		0.224**	—	—
4. Flexibility Strategy		0.208**	-0.134	0.288*
5. Cost Strategy		0.164	0.231**	0.174***

*, **, and *** Significant at 0.01, 0.05, and 0.10 levels respectively (two-tailed).
 See Appendix B for definition of variables

KETERANGAN:

- TMT DALAM TABEL ADALAH SAMA DENGAN TMP DALAM BAHASAN
- MAS DALAM TABEL ADALAH SAMA DENGAN SAM DALAM BAHASAN