

KAJIAN AKUNTANSI

- **Rerangka Dasar Riset-Riset Kontinjensi: Sebuah Kajian Literatur Bagian 1**
I Made Narsa
- **Keputusan Pembiayaan Asset Kaitannya dengan Penghematan Pajak**
Hiras Pasaribu
- **Pengaruh Good Corporate Governance, Ukuran Perusahaan dan Struktur Kepemilikan Terhadap Manajemen Laba**
Nurul Qomaryati
- **Pengaruh Political Visibility dan Kinerja Keuangan Terhadap Pengungkapan Tanggungjawab Sosial Perusahaan Publik di Indonesia**
Ichsan Setiyo Budi, S.E., M.Si., Akt.
- **Pengaruh Pengungkapan Tanggungjawab Sosial Perusahaan Terhadap Kinerja Saham Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia**
Lita Yulita Fitriyani, Se., Msi. Dan Sucahyo Heriningsih, Se., Msi.

Diterbitkan Oleh:
Program Studi Akuntansi
Fakultas Ekonomi UPN "Veteran" Yogyakarta

Kaj. Akt.	Vol. 3	No. 1	Hlm. 1-78	Jogjakarta Juni 2008	ISSN 1907 - 1442
-----------	--------	-------	-----------	-------------------------	---------------------

KAJIAN AKUNTANSI

Volume 3, Nomor 1, Juni 2008

ISSN 1907 - 1442

Penanggung Jawab

Dekan Fakultas Ekonomi Ketua Jurusan Akuntansi
Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jogjakarta

Ketua Penyunting

Gideon Setyo Budiwitjaksono, Dr., M.Si.

Wakil Ketua Penyunting

Alp. Yuwidianoro, Drs., MS.

Sekretaris

Retno Yulianti, SE., M.Si., Ak.

Zuhrohtun, SE., M.Si.

Penyunting Ahli

Januar Eko Prasetyo, SE., M.Si. <i>UPN "Veteran" Jogjakarta</i>	Ilya Avianti, Prof., Dr., MS., Ak. <i>Universitas Padjadjaran</i>
Zaki Baridwan, Prof., Dr., M.Sc., Ak. <i>Universitas Gadjah Mada</i>	Abdul Halim, Prof., Dr., MBA., Ak. <i>Universitas Gadjah Mada</i>
Sukrisno Agoes, Prof., Dr., MM., Ak. <i>Universitas Tarumanagara</i>	John Hutagaol, Prof., Dr., Ak. <i>Tax Center Universitas Padjadjaran</i>
Wiwik Utami, Dr., M.Si. <i>Universitas Mercubuana</i>	Kumalahadi, Dr., MS., Ak. <i>Universitas Islam Indonesia</i>
Tatang Ary Gumanti, Drs., M.Bus.Acc., Ph.D <i>Universitas Jember</i>	

Tata Usaha

Antaris Setiawan, S.Sos.

Sukistiasih, S.Sos.

Alamat Penyunting dan Tata Usaha: Subag Administrasi Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi, Gedung KH. Samanhudi, Universitas Pembangunan Nasional "Veteran" Jogjakarta, Jl. SWK 104 (Lingkar Utara) Condongcatur, Sleman, Jogjakarta 55283. Telp. 0274 -487273, Fax. 0274 -486255. E -mail: jurnal_kafeupnyk@yahoo.co.id dan kajian_akfe@upnyk.ac.id

Kajian Akuntansi diterbitkan oleh Jurusan Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional (UPN) "Veteran" Jogjakarta, dua kali setahun pada bulan Juni dan Desember. Berisi artikel hasil penelitian dan telaah analitis-kritis di bidang ilmu akuntansi, sebagai media informasi bagi para akademisi, praktisi dan pemerhati ilmu

Penyunting menerima artikel yang belum pernah diterbitkan di media lain. Naskah diketik dalam Bahasa Indonesia atau Bahasa Inggris dengan format seperti tercantum pada "Pedoman Penulisan Artikel" di bagian belakang jurnal ini

KAJIAN AKUNTANSI

Volume 3, Nomor 1, Juni 2008

ISSN 1907 - 1442

DAFTAR ISI

Rerangka Dasar Riset-Riset Kontinjensi: Sebuah Kajian Literatur Bagian 1 I Made Narsa	3-22 ✓
Keputusan Pembiayaan <i>Asset</i> Kaitannya dengan Penghematan Pajak Hiras Pasaribu	23-33
Pengaruh <i>Good Corporate Governance</i> , Ukuran Perusahaan dan Struktur Kepemilikan Terhadap Manajemen Laba Nurul Qomaryati	34-47
Pengaruh <i>Political Visibility</i> dan Kinerja Keuangan Terhadap Pengungkapan Tanggungjawab Sosial Perusahaan Publik di Indonesia Ichsan Setiyo Budi, S.E., M.Si., Akt	48-61
Pengaruh Pengungkapan Tanggungjawab Sosial Perusahaan Terhadap Kinerja Saham Pada Perusahaan yang Terdaftar di Bursa Efek Indonesia Lita Yulita Fitriyani, Se, Msi Dan Suchyo Heriningsih, Se, Msi	62-74

10

RERANGKA DASAR RISET-RISET KONTINJENSI: Sebuah Kajian Literatur Bagian 1

I Made Narsa¹

Abstract

This paper is the first of the two. The purposes of this study is to 1) conduct literature review of much of the contingency empirical research and contingency theory of management accounting system; and 2) provide a basic framework to contingency research; The results of this review are formulation some propositions that are relate to external environmental, generic technology, contemporary technology, structure, size, strategy, and national culture.

Keywords: contingency, fit, contextual, management accounting system

PENDAHULUAN

Teori kontinjensi menyatakan bahwa desain dan penggunaan sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen tergantung pada konteks dari setting organisasi dimana sistem tersebut diterapkan. Semakin fit sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen dengan variabel-variabel kontekstual maka semakin meningkat kinerja organisasional (Fisher, 1998).

Teori kontinjensi muncul sebagai respon atas teori universalistik. Teori universalistik merupakan perluasan alarm dari manajemen saintifik. Prinsip dari manajemen saintifik adalah hanya ada satu cara terbaik untuk mendesain proses operasional untuk mencapai efisiensi maksimum. Kinerja organisasional maksimum diperoleh dari tingkat maksimum variabel-variabel struktural.

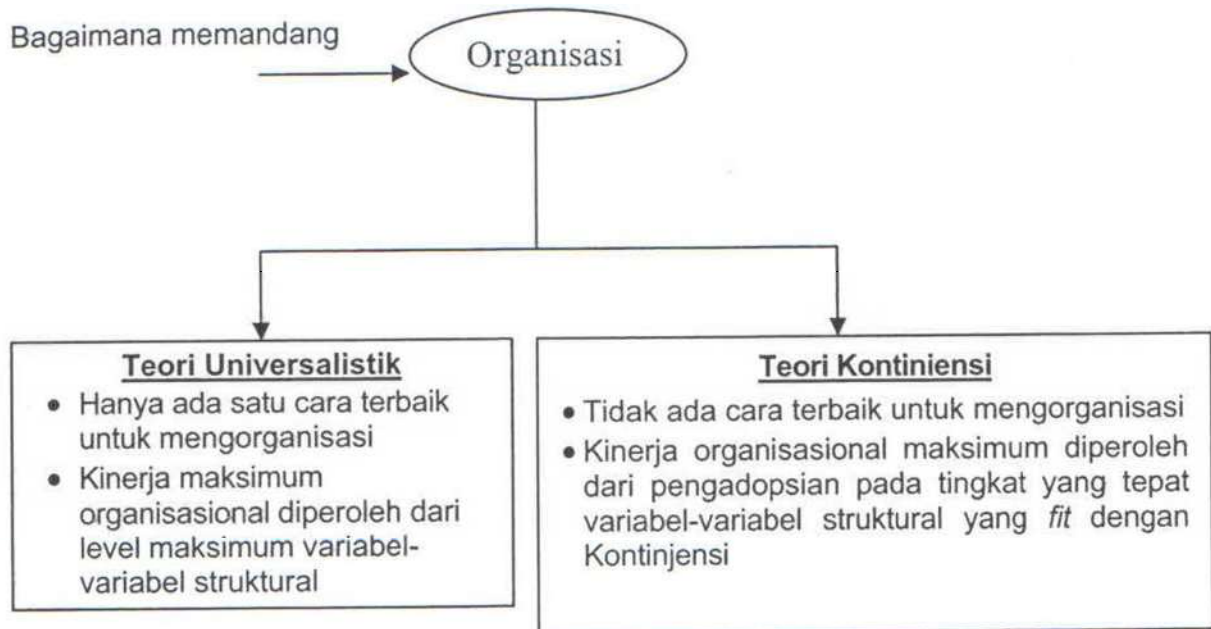
Perluasan prinsip universalistik ini ke dalam desain sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen, mensyaratkan hanya ada satu desain sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen terbaik untuk memaksimalkan kinerja organisasional. Dengan kata lain bahwa desain sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen yang optimal dapat diterapkan pada semua jenis organisasi pada berbagai setting.

Di sisi lain, menurut teori kontinjensi tidak ada desain terbaik yang bisa diterapkan secara universal dan efektif untuk semua situasi, tetapi hanya fit pada konteks atau kondisi tertentu saja. Kinerja organisasional maksimum diperoleh dari pengadopsian pada level yang tepat variabel-variabel struktural yang fit dan matching dengan variabel-variabel kontinjensi.

Gambar 1 menunjukkan perbedaan cara memandang organisasi dari perspektif teori universalistik dan teori kontinjensi.

¹ Fakultas Ekonomi Universitas Airlangga

Gambar 1
Universalistik vs. Kontinjensi



Berdasarkan bukti empirik mengenai hubungan kontinjensi, menunjukkan bahwa pandangan universalistik tidak *valid* bagi implementasi sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen, karena dengan pendekatan situasi-spesifik, faktor-faktor yang mempengaruhi keefektifan implementasi sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen adalah unik, sehingga aturan umum tidak dapat diaplikasikan. Fisher (1998: p. 48) mengatakan:

"The contingency approach is situated between these two extremes. According to contingency theory, the appropriateness of different control systems depends on the setting of the business. However, in contrast to the situation-specific model, control systems generalizations can be made for major classes of business settings".

Dengan demikian, sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen hanya akan efektif jika kondisi dari suatu organisasi adalah konsisten atau *fit* dengan sistem tersebut. Studi-studi dalam budget partisipasi misalnya, menemukan bahwa keefektifan sistem budget partisipasi kontinjen terhadap tingkat ketidakpastian (Govindarajan & Gupta, 1985); sistem evaluasi kinerja (Brownell, 1982); budaya nasional (1993; Harrison, 1992), dan (Harrison & McKinnon, 1999); motivasi dan sikap manajer (Mia, 1988); struktur organisasi (Chia, 1995); faktor pasar, teknologi produksi, dan karakteristik organisasi (Merchant, 1984).

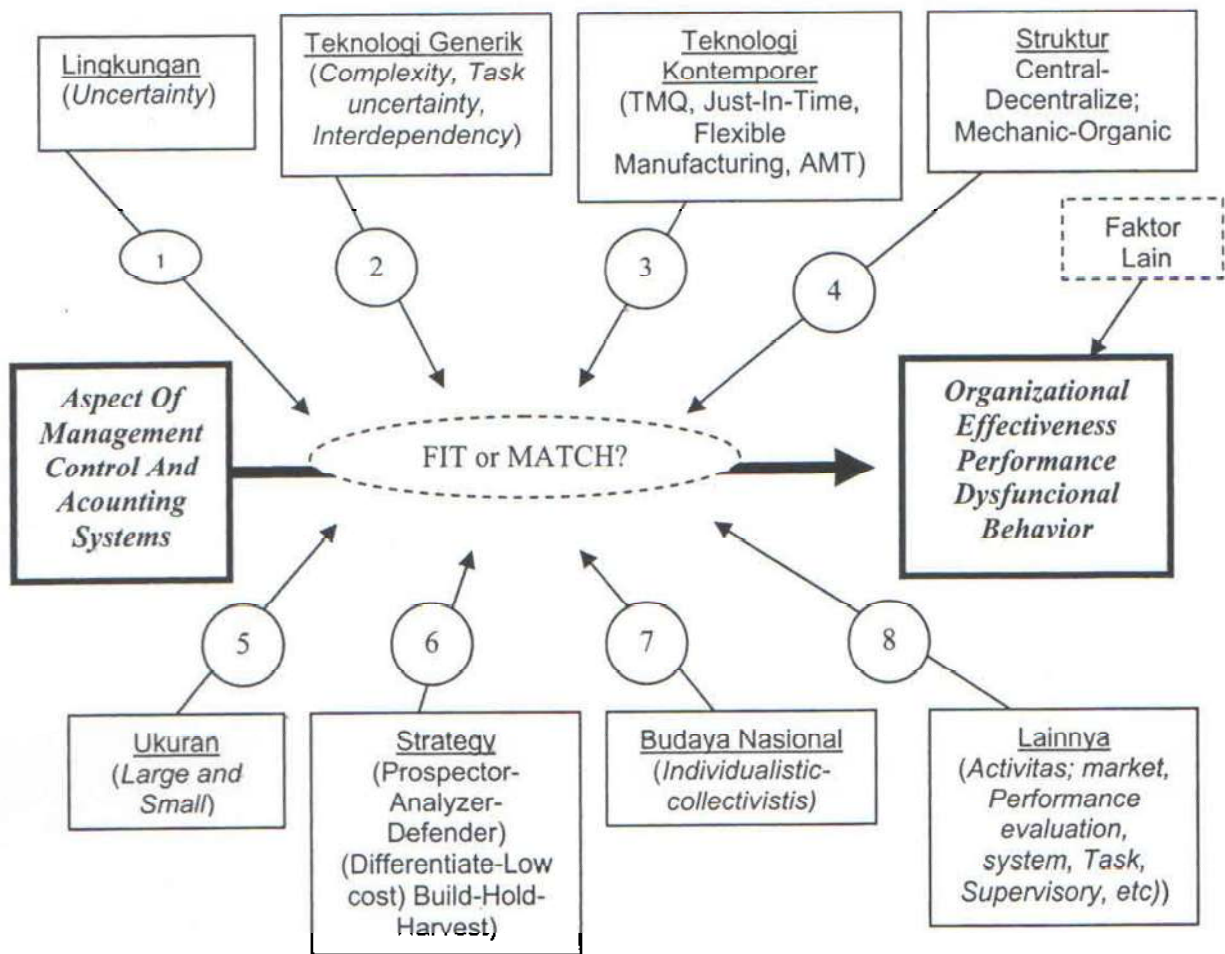
Temuan riset di bidang informasi akuntansi manajemen dan penilaian kinerja juga tergantung pada berbagai variabel kontinjensi seperti, ketidakpastian (Gul, 1991); fungsionalisasi (Mia & Chenhall, 1994); dan struktur organisasi (Ganguly, Kagel, & Moser, 1994; Gordon & Narayanan, 1984); interdependensi dan lingkungan (Hayes, 1977); struktur desentralisasi (Chenhall & Morris, 1986); ketidakpastian lingkungan (Govindarajan, 1984); lingkungan bersaing dan pencarian strategi (Cunningham, 1992); perbedaan aktivitas: marketing dan produksi (Mia et al., 1994); strategi manufaktur (Abernethy & Lillis, 1995);

PERTANYAAN MENDASAR

Dari hasil-hasil studi tersebut di atas, tampak bahwa sebagian peneliti menguji pengaruh dari hanya satu variabel kontekstual terhadap kinerja ataupun keefektifan sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen, dan sebagian lagi berusaha mengeksplorasi beberapa variabel kontekstual. Hasilnya ternyata masih kontradiksi, terfragmentasi, dan belum jelas (*equivocal*). Lebih lanjut, dalam melakukan analisis, para peneliti tidak pernah melakukan pengujian pengaruh seluruh variabel kontinjensi secara simultan, melainkan secara terpisah dan parsial.

Jika riset-riset tersebut dipetakan dalam bentuk model, maka tampak seperti pada Gambar 2, dimana dari model dasar variabel X berpengaruh terhadap variabel Y dengan dimoderasi oleh variabel W, ternyata variabel kontinjensi W jumlahnya sangat banyak. Hofer (1975) mengidentifikasi ada 54 variabel kontinjensi. Gambar 2 tersebut hanya menampilkan sebagian dari variabel-variabel yang diidentifikasi oleh Hofer (1975) dan telah diteliti secara empirik sebagaimana diuraikan di muka.

Gambar 2
Mapping Variabel-variabel Kontekstual dalam Riset Empirik



Dari pola dan hasil riset-riset empirik kontinjensi sebagaimana tampak pada Gambar 2, timbul pertanyaan mendasar menyangkut fit dari penerapan aspek-aspek sistem pengendalian dan sistem akuntansi manajemen dalam suatu organisasi, yaitu: mengapa beberapa perusahaan secara persisten berkinerja lebih baik dari yang lainnya? mengapa konteks tertentu hanya fit dengan aspek-aspek pengendalian dan - sistem akuntansi tertentu? bagaimana seharusnya rerangka dasar riset-riset kontinjensi? bagaimana sebenarnya bentuk-bentuk *fit* dari variabel kontinjensi?, dan bagaimana menguji *fit* suatu variabel kontinjensi?

TUJUAN

Pada bagian pertama paper ini ada dua tujuan yang ingin dicapai, yaitu pertama melakukan kajian literatur terhadap riset-riset empirik kontinjensi dan teori kontinjensi sistem akuntansi manajemen. Kajian dilakukan dari sudut variabel-variabel kontinjensi dominan yang diteliti seperti tampak pada Gambar 2 di atas; Kedua menyajikan rerangka dasar untuk riset-riset kontinjensi pembahasan ini mengacu pada karya Otley (1980); Sedangkan tujuan ketiga yaitu menguraikan bentuk-bentuk fit kontinjensi yang mengacu pada karya Gerdin dan Greve (2003); dan tujuan keempat yaitu menyajikan berbagai metode alternatif dalam melakukan pengujian fit kontinjensi dengan berpedoman pada karya Drazin dan Van de Ven (Drazin & Van de Ven, 1985), akan dibahas pada paper bagian kedua.

Bagian berikut dari paper ini dibahas secara berturut-turut sebagai berikut, teori kontinjensi sistem akuntansi manajemen dan beberapa temuan empirik dari sudut variabel kontinjensi atau kontekstual; rerangka dasar riset-riset kontinjensi; dan bagian terakhir adalah ringkasan.

TEORI KONTINJENSI SAM DAN VARIABEL-VARIABEL KONTEKSTUAL

Riset-riset berbasis kontinjensi sudah dilakukan sejak lama di bidang sistem pengendalian manajemen (SPM) dan sistem akuntansi manajemen (SAM). Para peneliti telah mencoba untuk menjelaskan'leeeefektifan SPM dan SAM dengan menguji desain yang paling *fit* dan *matching* dengan sifat-sifat lingkungan, teknologi, ukuran, struktur, strategi, budaya nasional, aktivitas (pemasaran dan produksi), dan lain sebagainya.

a. Teori Kontingensi SAM dan SPM

Fit adalah konsep penting yang mendasari pendekatan kontinjensi. Tingkat *fit* antara faktor-faktor kontekstual dan sistem akan menentukan pengaruh sistem tersebut dalam hal ini SPM dan SAM terhadap kinerja. Dalam riset-riset akuntansi manajemen, tingkat *fit* antara faktor kontekstual dan SAM (misalnya: sistem penganggaran dan desain sistem akuntansi) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan. Pendekatan ini pada awalnya diadopsi untuk merekonsiliasi temuan-temuan yang tidak konsisten dalam riset-riset penganggaran. Namun saat ini, pendekatan kontinjensi sudah diadopsi secara lugs dalam bidang riset akuntansi manajemen, seperti desain SAM, karakteristik akuntansi, pengambilan keputusan manajer, manajemen stratejik, dan sistem pengendalian manajemen.

Gordon dan Miller (1980) berargumen bahwa sistem akuntansi manajemen yang efektif seharusnya didesain *fit* dengan persyaratan lingkungan eksternal, dan harus konsisten dengan gaga pengambilan keputusan eksekutif dan budaya organisasional. Jika ketidakpastian meningkat (didefinisikan sebagai dinamisme lingkungan, keberagaman, dan persaingan) sistem akuntansi harus bersifat lebih lugs dan lebih canggih. Demikian juga Waterhouse dan Tiessen (1978) menyatakan bahwa supaya efektif, maka kemampuan memprediksi lingkungan, kerutinan teknologikal,

dan fungsi-fungsi departemen harus dimasukkan dalam pengembangan sistem akuntansi manajemen.

Menyediakan informasi yang konsisten atau *fit* dengan kondisi lingkungan dapat membantu manajer untuk berinteraksi dengan lingkungan secara sukses (Ewusi-Mensah, 1981). Tipe lingkungan yang berbeda yang dihadapi oleh manajer memerlukan informasi yang berbeda pula. Perbedaan ini misalnya dalam hal menyangkut kerangka waktu, respon waktu, tipe informasi, dan sumber informasi. Manajer yang menghadapi lingkungan yang sulit diprediksikan memerlukan informasi dengan waktu respon cepat, lebih bersifat eksternal, lebih bersifat kualitatif, dan lebih berorientasi mass depan dibandingkan dengan lingkungan yang bersifat dapat diprediksi.

Dalam riset sistem pengendalian manajemen (SPM) beberapa variabel kunci sudah terbukti sebagai *descriptor* dari elemen-elemen fundamental dan generik suatu konteks. Riset-riset terakhir fokus pada aspek-aspek kontemporer dari lingkungan, teknologi, dan penataan struktur organisasi (Chenhall, 2003). Isu-isu yang berkaitan dengan peran SPM dalam *setting* lingkungan manufaktur maju seperti TOM, JIT, dan *Flexible Manufacturing Systems* telah diteliti oleh Young dan Selto (1991).

b. Variabel-Variabel Kontekstual dan Riset-Riset Empirik

Hasil-hasil riset empirik menunjukkan adanya variasi dalam praktik-praktik SPM dan SAM berkaitan dengan berbagai macam variabel kontinjensi. Pada seksi ini, pendekatan pembahasan dilakukan dengan cara membahas variabel-variabel kontekstual yang dominan diteliti dan riset-riset empirik yang terkait Berta kajian kritis terhadap temuan-temuan empirik tersebut.

Lingkungan Eksternal

Lingkungan eksternal adalah variabel kontekstual yang sangat kuat yaitu sebagai fondasi riset-riset berbasiskan kontinjensi. Barangkali aspek yang paling lugs dan paling banyak diteliti dari lingkungan ini adalah mengenai ketidakpastian. Pada riset-riset awal desain organisasional fokus pada pengaruh dari ketidakpastian terhadap struktur organisasional. Pentingnya ketidakpastian lingkungan sebagai variabel fundamental dalam riset kontinjensi telah ditekankan oleh Chapman (1997) dan Hartmann (2000). Keduanya menginterpretasikan aspek dari riset SPM dengan menguji pengaruh dari ketidakpastian lingkungan.

Ketidakpastian dan risiko tidak memberikan deskripsi menyeluruh mengenai lingkungan. Khandwalla (1977) memberikan taksonomi yang bermanfaat mengenai variabel-variabel lingkungan, yaitu meliputi: turbulensi (berisiko, sulit diprediksi, berfluktuasi, ambigu), diversitas (varietas dalam produk, input, kastamer), kompleksitas (perkembangan teknologi yang pesat). Elemen-elemen lain dari lingkungan yang dapat menimbulkan tekanan atau menyediakan kesempatan meliputi kompleksitas dan dinamisme (Duncan, 1972), sederhana-kompleks dan statik-dinamis

(Waterhouse & Tiessen, 1978), terkendalikan dan tak-terkendalikan (Ewusi-Mensah, 1981), ketidaktegasan (ekuivokalitas)

Riset-riset empirik menemukan bahwa ketidakpastian lingkungan berkorelasi dengan informasi *broad-scope* (Chenhall et al., 1986; Chong & Chong, 1997; Ganguly et al., 1994; Gordon et al., 1984). Peneliti lain menemukan berkorelasi dengan informasi tepat waktu (Chenhall et al., 1986), evaluasi kinerja yang dicirikan dengan gaga evaluasi yang lebih subjektif (Govindarajan, 1984).

Sebenarnya terjadi komplikasi dalam temuan-temuan riset tersebut, terutama berkaitan dengan pengukuran konstruk ketidakpastian. Untuk konstruk yang sama, para peneliti menggunakan pengukuran yang berbeda. Misalnya Gordon dan Narayanan (1984)

menggunakan ukuran yang berbeda dengan ukuran yang dipergunakan oleh Chenhall dan Morris (1986).

Teknologi Generik

Teknologi memiliki banyak makna dalam organisasi. Pada tataran umum, teknologi mengacu pada bagaimana proses kerja organisasi berjalan dan meliputi perangkat keras, material, orang, perangkat lunak dan pengetahuan. Ada tiga tipe generik teknologi yang penting bagi desain SPM yang dapat diderivasi dari literatur yaitu kompleksitas, ketidakpastian tugas, dan interdependensi (Chenhall, 2003: 139).

Berdasarkan pemikiran tersebut, beberapa atribut kunci yang mempengaruhi desain SPM dapat diderivasi. Pertama, organisasi memproduksi dengan spesialisasi tinggi, non-standar, produk terdiferensiasi, boleh jadi menggunakan teknologi yang kompleks. Kedua, organisasi yang memproduksi produk standar yang tidak terdiferensiasi, proses otomatis, boleh jadi dipergunakan untuk produksi masa dan teknologi proses.

Teknologi yang dikarakteristikan dengan lebih (kurang) terstandardisasi dan proses otomatis dijalankan dengan SPM tradisional yang lebih (kurang) formal dengan pengendalian proses yang sangat maju (kurang maju) dan anggaran tradisional (Khandwalla, 1977).

Ketidakpastian tugas yang tinggi (rendah) berkorelasi dengan prosedur standar operasi yang tinggi (rendah). Tugas dengan kesulitan dan variabilitas yang tinggi berkaitan dengan ketergantungan yang rendah terhadap ukuran-ukuran kinerja (Hirst, 1983). Standarisasi produk yang lebih tinggi (rendah) dikombinasikan dengan anggaran fleksibel (statik) dan partisipasi yang tinggi (rendah) untuk mendorong kinerja. Brownell dan Merchant (1990) menemukan bahwa ketidakpastian tugas yang rendah dikombinasikan dengan anggaran yang lebih fleksibel agak sedikit inkonsisten dengan temuan-temuan lain berkaitan dengan ketidakpastian tugas dengan SPM yang lebih informal dan terbuka.

Tingkat interdependensi yang lebih rendah memiliki hubungan dengan anggaran, prosedur operasi dan laporan statistik. Dalam situasi yang lebih kompleks (interdependensi resiprok) ada penekanan yang lebih rendah pada anggaran dan interaksi yang lebih sering antara subordinat dan superior. Interdependensi yang tinggi (rendah) ditemukan berasosiasi dengan SPM *broad (narrow) scope* yang fokus (kurang fokus) atas agregasi apresiasi dan informasi integrasi (Chenhall et al., 1986).

Teknologi Kontemporer (Teknologi Manufaktur Maju)

Riset-riset SPM telah lama mempertimbangkan peran teknologi maju seperti *Just-in-Time (JIT)*, *Total Quality Management (TQM)*, *Flexible Manufacturing System (FMS)* sebagai dimensi-dimensi dari konteks. Young dan Selto (1991) melakukan *review* terhadap praktik-praktik manufaktur baru dan beberapa implikasi untuk ukuran kinerja dan skema insentif, berargumentasi bahwa perlu mempertimbangkan perubahan teknologi dalam konteks organisasional.

Kalagnanam dan Lindsay (1999) berargumentasi bahwa *JIT* adalah sangat *fit* dengan bentuk pengendalian organik, terbuka, dan informal. Mereka mengklaim bahwa sistem organik dapat mengelola dengan sangat baik hubungan dekat dalam *JIT* yang dapat menyebabkan variabilitas (ketidakpastian tugas karena banyak pengecualian) di antara elemen-elemen proses produksi (interdependensi). Argumen yang sama juga diberikan terhadap situasi pengimplementasian inovasi SPM dan TQM. Teknologi-teknologi ini memiliki variabilitas yang tinggi dan ketidakpastian tugas yang rendah.

Ittner dan Larcker (1995) mendemonstrasikan bahwa produk yang menjadi

fokus TQM terkait dengan masalah informasi tepat waktu dan revisi yang fleksibel terhadap sistem penghargaan. Mereka menemukan untuk TQM maju maka patok duga eksternal dan integrasi kualitas dan informasi strategik adalah sangat penting. Itner dan Larcker (1997) menguji hubungan antara program kualitas dan variasi dari pengendalian strategik berkaitan dengan implementasi, monitoring internal dan eksternal. Kahan antara kualitas dan pengendalian strategik ternyata ditemukan berbeda antar negara. SPM organik juga berasosiasi dengan sistem *JIT* yang efektif (Kalagnanam & Lindsay, 1999).

Beberapa studi telah menguji peran ukuran kinerja non-keuangan dan teknologi maju (AMT). Banker *et al.* (1993) menemukan bahwa *JIT*, kualitas dan tim kerja berasosiasi dengan ketetapan non-keuangan, ukuran kualitas dan produktivitas karyawan *shopfloor*. Ada beberapa bukti yang menyatakan bahwa berdasarkan pada ukuran kinerja non-keuangan untuk mengevaluasi kinerja manajer dalam situasi, TQM memberikan pengendalian strategik interaktif (Chapman, 1997). Mia (2000) menemukan bahwa ketetapan SPM *broad scope* mendorong kinerja organisasional dalam situasi *JIT*. Sementara manufaktur yang berfokus pada pelanggan bersama-sama dengan penerapan teknologi maju berkorelasi dengan ukuran kinerja non-keuangan (Parera, Harrison, & Poole, 1997). Foster dan Horngren (1998) menemukan bahwa sistem manufaktur fleksibel (FMS) berasosiasi dengan ukuran kinerja yang berfokus pada waktu, kualitas, efisiensi operasi dan fleksibilitas.

Struktur Organisasi

Struktur organisasi berkaitan dengan spesifikasi formal dari peran yang berbeda bagi anggota organisasi, atau tugas-tugas untuk *group*, untuk menjamin bahwa aktivitas-aktivitas suatu organisasi dilaksanakan. Susunan struktur organisasi mempengaruhi efisiensi kerja, motivasi individual, aliran informasi dan sistem pengendalian, dan dapat membantu menemukan masa depan organisasi.

Terdapat berbagai definisi mengenai struktur organisasi. Penting untuk membedakan antara *outcome* dari struktur dan mekanisme struktur. Chenhall (2003, p. 145) mengutip dari beberapa penulis sebelumnya mengidentifikasi beberapa definisi struktur seperti diferensiasi dan integrasi; mekanistik dan organik; desentralisasi dan sentralisasi; dan birokrasi dan non-birokrasi. Pemilihan struktur dalam riset-riset kontingensi telah difokuskan pada ketepatan struktur untuk *fit* dengan tingkat ketidakpastian lingkungan (Drazin *et al.*, 1985).

Perusahaan-perusahaan besar dengan teknologi canggih dan terdesentralisasi berasosiasi dengan penekanan kuat SPM formal (Bruns Jr. *et al.*, 1975); dan besar, keberagaman, perusahaan terdesentralisasi menggunakan lebih banyak pengendalian administratif (Merchant, 1981). Organisasi yang terdesentralisasi telah mengidentifikasi manfaat informasi yang teragregasi dan terintegrasi (Chenhall *et al.*, 1986). Kinerja manajerial berasosiasi dengan interaksi antara desentralisasi dan masing-masing karakteristik dari informasi yaitu *broad scope*, integrasi, agregasi, dan tepat waktu yang didapat dari sistem pengendalian manajemen (Chia, 1995).

Ada beberapa bukti yang mengkaitkan sistem akuntansi manajemen (SAM) dengan diferensiasi fungsional. Diferensiasi fungsional berkaitan dengan proses penganggaran secara formal (Merchant, 1984). Hayes (1977) menemukan bahwa pentingnya mengevaluasi faktor-faktor yang berkaitan dengan operasi internal, kondisi eksternal dan interdependensi tergantung pada sifat dari fungsional suatu departemen.

Gordon dan Narayanan (1984) menemukan bahwa struktur organik adalah yang terbaik *fit* dengan informasi *broad scope* dan informasi yang berorientasi masa depan. Beberapa peneliti juga telah menemukan bahwa semakin organik struktur organisasi, maka implementasi yang berorientasi keperilakuan adalah persyaratan

penting untuk kesuksesan penerapan *activity-based costing* (Foster & Swenson, 1997; Shields, 1995). Tetapi, Gosselin (1997) menemukan bahwa ABC diadopsi dan diimplementasikan dalam organisasi yang strukturnya lebih mekanistik.

Ukuran (Size)

Pertumbuhan dalam ukuran memungkinkan perusahaan untuk meningkatkan efisiensi, memberikan kesempatan untuk spesialisasi, dan mengenai keputusan tenaga kerja. Organisasi besar cenderung untuk memiliki kekuatan yang lebih besar dalam mengendalikan lingkungan operasi mereka, dan ketika memproduksi dalam skala besar menggunakan teknik produksi massa akan mengurangi ketidakpastian tugas. Ukuran juga memberikan kepada organisasi dengan sumberdaya untuk ekspansi pada operasi global, kadang-kadang melakukan merger, ambil alih, perijinan dan kolaborasi lainnya.

Hanya sedikit riset SPM yang secara eksplisit mempertimbangkan ukuran sebagai variabel kontekstual. Kalau ada, utamanya meneliti perusahaan yang relatif besar, biasanya alasan pembenarannya adalah bahwa perusahaan besar cenderung mengadopsi tipe dari praktik-praktik SPM yang lebih formal.

Riset-riset yang telah menguji ukuran telah mempertimbangkan pengaruh ukuran bersama-sama dengan elemen-elemen lain dari konteks seperti teknologi, dan diversitas produk. Khandwalla (1977) menemukan bahwa perusahaan besar dengan produk yang lebih terdiversifikasi, yang menggunakan teknik produksi massa adalah lebih terdivisionalisasi dan menggunakan lebih besar pengendalian canggih dan mendapatkan informasi lingkungan seperti peramalan dan riset pasar. Hasil riset oleh Bruns dan Waterhouse (1978) dan Merchant (1981), yang telah didiskusikan pada variabel struktur di depan, menemukan bahwa struktur organisasi berkaitan dengan ukuran. Penelitian Merchant (1981) juga telah mempertimbangkan ukuran sebagai aspek dari pendekatan multi variabel. Perusahaan besar, terdiversifikasi, menggunakan anggaran canggih dalam bentuk partisipatif, lebih banyak menggunakan komunikasi formal.

Strategi

Variabel strategi agak sedikit berbeda dengan variabel-variabel kontinjensi lainnya. Strategi bukan elemen dari konteks, tapi lebih merupakan alai dengan cara bagaimana manajer dapat mempengaruhi sifat dari lingkungan eksternal, teknologi dari organisasi, penataan struktural, budaya pengendalian dan sistem pengendalian manajemen.

Pada akhir-akhir ini, riset-riset SPM telah mengakui bahwa manajer memiliki 'pilihan strategik' dengan jalan mana mereka dapat memposisikan organisasi mereka dalam lingkungan, tertentu. Riset-riset berbasis kontinjensi memprediksikan bahwa tipe tertentu dari sistem pengendalian manajemen hanya akan *fit* dengan strategi tertentu. Beberapa taksonomi generik telah dikembangkan mencakup *entrepreneurial-conservative* (Miller & Friesen, 1982); *prospector-analyzers-defenders* (Miles & Snow, 1978); *build-hold-harvest* (Gupta & Govindarajan, 1984); dan *differentiation dan cost leadership* (Porter, 1980).

Bukti empirik dari riset-riset desain organisasional-strategi menyatakan bahwa strategi yang dikarakteristikan oleh orientasi konservatif, *defenders*, *harvest*, dan *cost leadership* paling sesuai untuk sistem pengendalian sentralisasi, pekerjaan yang terformalisasi dan terspesialisasi, mekanisme yang terkoordinasi sederhana, dan perhatian diarahkan untuk bidang masalah. Strategi yang dikarakteristikan oleh *orientation-entrepreneurial*, *prospectors*, *build* dan *differentiation* produk berkaitan dengan prosedur yang terstandarisasi, terdesentralisasi dan evaluasi berorientasi hasil, struktur dan proses fleksibel, koordinasi yang kompleks, dan tim proyek yang tumpang tindih, dan perhatian diarahkan untuk mengekang kelebihan inovasi (Miles et al., 1978;

Porter, 1980)

Simons (1994) berargumen bahwa empat dimensi dari SPM berkaitan dengan strategi: sistem keyakinan untuk komunikasi dan penguatan nilai-nilai dasar dan misi; sistem batas (*boundary*) untuk menetapkan batas-batas dan aturan yang harus dihormati; pengendalian diagnostik untuk memonitor *outcome* dan membetulkan penyimpangan; dan pengendalian interaktif untuk memampukan top manajer untuk secara personal melibatkan dirinya dengan subordinat dan operasi dengan tujuan untuk mendorong dialog dan pembelajaran.

Sebagian besar riset mengeksplorasi hubungan antara tipologi strategi. Strategi konservatif, *defender*, dan *cost leadership* ditemukan lebih tepat untuk tujuan operasi spesifik dan anggaran dibandingkan dengan *entrepreneurs*, *prospectors*, dan diferensiasi produk (Chenhall & Morris, 1995; Dent, 1990; Simons, 1987). Sementara Simons (1991) menemukan bahwa entitas yang perhatiannya kecil terhadap pentingnya menciptakan visi, tidak menggunakan sistem interaktif. Merchant (1990) menemukan tidak ada hubungan antara strategi pertumbuhan yang berbeda dan tekanan untuk sesuai dengan target keuangan. Chenhall dan Morris (1995) menemukan bahwa pengendalian yang ketat *fit* dengan strategi konservatif, namun demikian, pengendalian ketat juga ditemukan pada situasi entrepreneurial, tetapi beroperasi bersama-sama dengan gaya keputusan dan komunikasi organik.

Berkaitan dengan pengukuran kinerja, strategi *build* dibandingkan dengan *harvest*, yang mencakup spesialisasi yang rendah dan kesulitan dalam mengukur *outcome fit* dengan pengendalian subjektif dan jangka panjang (Govindarajan et al., 1985). Diferensiasi produk berasosiasi dengan penekanan yang rendah pada kesesuaian anggaran (Govindarajan, 1988), dan ketika dikombinasikan dengan pembagian pelayanan (*service sharing*) berasosiasi dengan ketergantungan pada pengendalian perilaku yang lebih subjektif (Govindarajan & Fisher, 1990)

Budaya

Keterkaitan antara desain SPM dan budaya nasional merepresentasikan perluasan dari riset-riset berbasis kontinjensi dari fondasi organisasional ke masalah sosiologi. Proposisi dasar adalah bahwa negara yang berbeda memiliki karakteristik budaya tertentu. Kecenderungan individu yang berasal dari suatu budaya untuk merespon sistem pengendalian manajemen adalah dengan cara yang berbeda. Budaya menjadi penting dalam desain SPM lebih dari dua dekade, terutama karena banyak perusahaan mengembangkan operasi multi-nasional. Perusahaan-perusahaan multi-nasional menghadapi isu apakah mereka akan mentransfer SPM mereka dari negara asal ke negara lain atau mendesain ulang disesuaikan dengan budaya setempat. Riset-riset tentang budaya lebih banyak bersifat eksplorasi.

Budaya dapat digambarkan sebagai sifat atau karakter atau ciri yang melekat seperti keyakinan, pengetahuan, seni, moral, hukum, adat istiadat, dan 'kapabilitas lainnya yang dimiliki oleh seseorang sebagai anggota suatu masyarakat. Namun demikian, sering kali budaya dikonseptualisasikan sebagai seperangkat karakteristik terpisah untuk menyesuaikan dengan metodologikal dan kebutuhan saintifik dari komunitas penelitian.

Definisi budaya yang paling sering dipergunakan adalah menurut Hofstede (1984) yang menggambarkan nilai-nilai budaya sebagai *power distance* (keberterimaan atau distribusi kekuasaan yang tidak sama); individualisms vs. kolektivisme (menempatkan kepentingan pribadi di atas kelompok); penghindaran ketidakpastian (lebih suka...menghindari ketidakpastian dan bersandar pada aturan dan struktur); maskulinitas vs. feminitas (pencapaian, ketegasan, dan sukses material vs. kesederhanaan atau kesopanan, lebih suka pada kualitas hidup); dan dinamisme

Confucian (status, rasa hormat terhadap tradisi, menyelamatkan muka seseorang; (Hofstede, 1988 #113). Sebenarnya semua riste-riset berbasis kontinjensi dapat menggunakan nilai-nilai budaya seperti ini.

Riset-riset kontinjensi dalam sistem pengendalian manajemen telah menguji hubungan antara dimensi budaya dan elemen-elemen struktur seperti standardisasi, desentralisasi, dan karakteristik sistem pengendalian seperti formalitas pada pengendalian, ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi, dan partisipasi anggaran. Secara keseluruhan, hash-hash riset masih tampak *mixed*. Harrison (1999) mendemonstrasikan bahwa perbedaan antara manajer Singapura dan Australia tidak memoderasi hubungan antara penekanan pada anggaran dalam evaluasi apakah *job-related tension* atau *job staisfaction*. Namun demikian hubungan antara ketergantungan pada ukuran-ukuran kinerja akuntansi dan *job-related tension* yang rendah dan *job satisfaction* yang tinggi lebih kuat untuk manajer Singapura. O'Conner (1995) menjelaskan bahwa jarak kekuasaan yang rendah (*low power distance*) ditemukan pada perusahaan induk di Barat, ternyata perusahaan anak yang ada di Singapura ditemukan *power distance* yang sangat tinggi, dengan demikian mendorong keefektifan sistem pengendalian manajemen perusahaan induk.

Merchant, Chow dan Wu (1995)) meneliti perusahaan Taiwan dan US dan menemukan bahwa budaya tidak penting dalam menjelaskan keefektifan tingkat subjektivitas dalam evaluasi kinerja manajer pusat laba. Ueno dan Wu (1993) juga menemukan adanya perbedaan antara manajer Jepang dan US pada karakteristik sistem pengendalian manajemen. Beberapa studi telah mempertimbangkan aspek yang lebih luas dari sistem pengendalian manajemen, dan hasilnya sedikit kurang tegas. Snodgrass dan Grant (1986) menemukan bahwa perusahaan Jepang dibandingkan dengan US, melakukan pengendalian eksplisit lebih sedikit, dan lebih banyak menggunakan pengendalian implisit untuk monitoring, evaluasi kinerja, dan pemberian penghargaan.

Studi-studi dengan menggunakan metode eksperimen telah gagal mendukung pengaruh yang diharapkan dan menampakkan hasil yang ambigu. (Chow, etal, 1994) dan Chow, etal (1991). Berdasarkan temuan-temuan yang tidak konsisten dari studi eksplorasi, maka simpulan umum yang dapat ditarik berkaitan dengan variabel budaya, bahwa budaya nasional berasosiasi dengan desain sistem pengendalian manajemen.

Lainnya

Variabel-variabel kontekstual yang mungkin sudah dieksplorasi oleh studi-studi lainnya yang tidak dibahas pada paper ini adalah sangat banyak, bahkan mungkin sangat banyak variabel-variabel kontekstual potensial yang belum tereksplorasi. Mia dan Chenhall (1994) mendemonstrasikan bahwa aktivitas pada departemen pemasaran menghadapi ketidakpastian yang lebih tinggi dibandingkan dengan aktivitas pada departemen produksi, dan konsekuensinya digunakan informasi *brand scope* untuk mendorong kinerja. Brownell dan Dunk (1991) menunjukkan bahwa terdapat *fit* antara kondisi kesulitan tugas yang rendah, penganggaran partisipatif dan penekanan pada anggaran yang tinggi, sementara kesulitan tugas yang tinggi cocok dengan partisipasi dengan atau tanpa penekanan pada anggaran yang kuat. Kepemilikan perusahaan, seperti privat dan publik, asing dan dalam negeri, struktur modal seperti intensif modal dan pada karya, boleh jadi merupakan faktor kontekstual yang juga memoderasi hubungan aspek-aspek sistem pengendalian manajemen dan sistem akuntansi manajemen clan kinerja serta keefektifan organisasional.

RERANGKA DASAR RISER-RISER KONTINJENSI

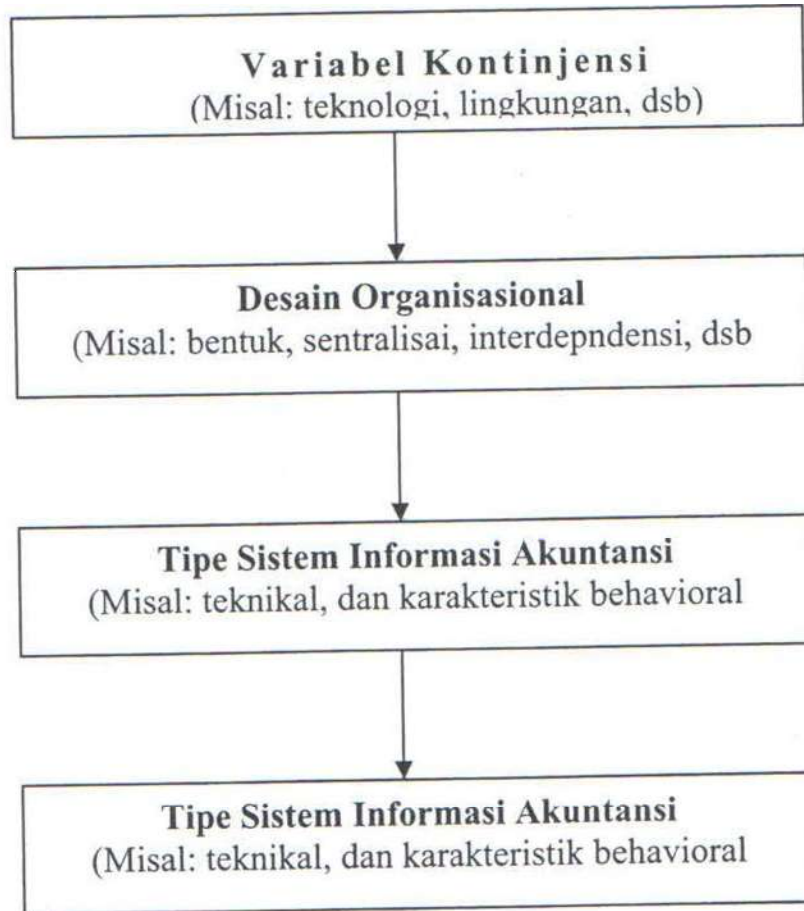
Riset-riset berbasis kontingensi telah dilakukan dengan menggunakan formulasi yang sangat beragam. Sebuah variabel dapat diposisikan sebagai variabel anteseden, atau sebagai variabel *moderating*, atau variabel *mediating*, atau bahkan sebagai variabel dependen. Model-model yang dibangun tentu didasarkan pada lanclasan teori dan pespektif yang dipergunakan oleh masing-masing peneliti. Pertanyaannya adalah, adakah rerangka dasar yang dapat dijadikan pedoman dalam mengevaluasi riset-riset berbasis kontingensi? Bagian ini bertujuan untuk memb,erikan rerangka dasar riset-riset kontinjensi.

Penggunaan rerangka kontinjensi untuk menganalisis sistem informasi akuntansi manajemen pada akhir-akhir ini sedang sangat diminati. Meskipun formulasi kontinjensi sudah dikembangkan sejak awal tahun 1960-an, tetapi tampaknya riset-riset kontinjensi masih sangat beragam, sehingga usaha-usaha untuk melakukan perbandingan hasil-hasil mengalami kesulitan.

Model dasar rerangka riset-riset berbasis kontinjensi, telah dikembangkan oleh Otley (1980) Model ini berupa linier model sederhana sebagaimana tampak pada Gambar 3. Banyak proposisi yang mengikuti satu sama lainnya dalam model linier tersebut: beberapa variabel yang menurut dugaan adalah kontinjen didefinisikan dan diukur; variabel-variabel tersebut dihipotesiskan mempengaruhi struktur (atau bisa jadi proses) dari suatu organisasi; untuk setiap ripe organisasi mendefinisikan, kemungkinan untuk mengidentifikasi kesamaan dalam sistem informasi akuntansi yang diasosiasikan (atau diasumsikan berasosiasi) dengan kinerja efektif.

Dari studi-studi yang sudah ada, tidak ada satu (atau mungkin hanya sedikit) yang dilakukan lengkap pada keempat tahapan tersebut. Demikian pula jika dikaitkan dengan variabel-variabel kontinjensi pada Gambar 2, ficlak ada yang meneliti variabel-variabel secara simultan. Sebagai contoh, pada Tabel 1 disajikan beberapa hasil riset empirik, dikaitkan dengan empat tahapan generik menurut Otley (1980). Dari tabel tersebut, hanya tampak Hayes (1977) dan Cunningham (1992) yang sampai pada tahapan ke empat, keefektifan organisasional, namun tidak melibatkan desain organisasional.

G a m b a r 3
Rerangka Linear Sederhana untuk Desain Sistem Informasi Akuntansi



Sumber: (Otley, 1980)

Dari Gambar 3 dan Tabel 1 dan berclasarkan hasil-hasil riset kontinjensi lainnya, maka dapat dirumuskan rerangka dasar minimum yang seharusnya ada dalam riset-riset kontinjensi sebagaimana tampak pada Gambar 4.

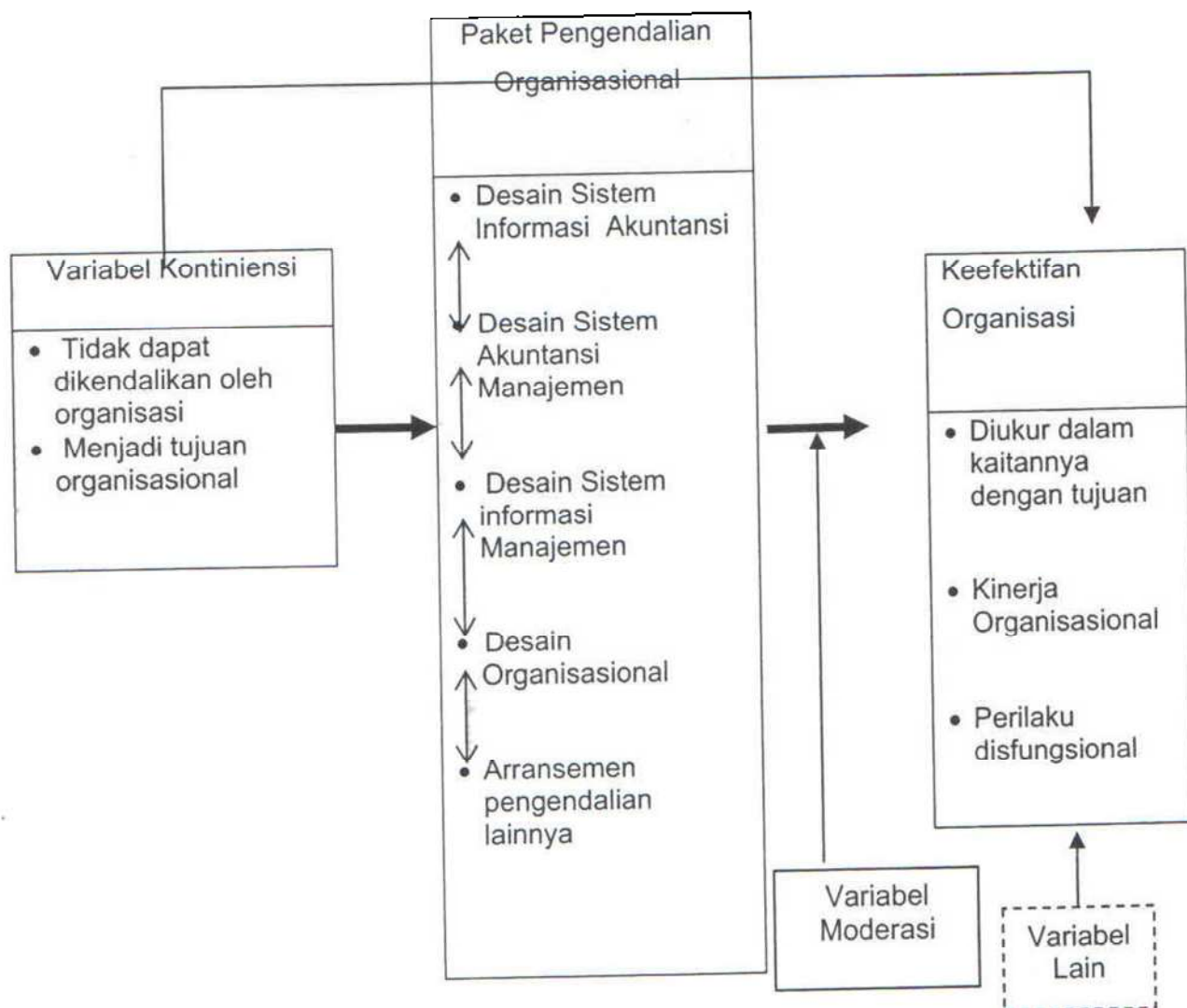
Jadi, jika ada usaha-usaha untuk mengembangkan teori kontinjensi sistem informasi secara keseluruhan diluar konteks keseluruhan paket pengendalian organisasional adalah suatu kebobrohan yang sangat nyata (Otley, 1980, 421). Pertama, apa yang merupakan sistem informasi yang tepat akan dipengaruhi oleh baik apa yang ingin dicapai oleh organisasi maupun proses-proses pengendalian lainnya yang melengkapi sistem informasi akuntansi.

Tabel 1
Perbandingan Beberapa Studi atas Dasar Empat Tahapan Generik Otley

Peneliti	Variabel Kontijensi	Desain Organisasional	Tipe Sistem Informasi Akuntansi	Keefektifan Organisasional
	Tipe persaingan yang dihadapi		Kecanggihan pengendalian akuntansi	
(Bruns Jr. et al., 1975)	Konteks organisasional (Organ, Size, Teknologi, Dependensi)	Struktur aktivitas; Konsentrasi kekuasaan	Kompelsitas sistem pengendalian dan Leading pengendalian yang dirasakan untuk perilaku berkaitan dengan anggaran; Interpersonal dan strategi pengendalian administratif	
(Gordon & Miller, 1976)	Lingkungan (dinamisme, hiterogenitas, dan histilitas)	Desentralisasi, Birokrasi, ketersediaan sumberdaya	Karakteristik teknikal sistem informasi akuntansi	
(Hayes, 1977)	Lingkungan; Inter-depedensi; Faktor internal		Teknik evaluasi kinerja yang appropriat	Keefektifan Departemental
	Teknologi (variasi tugas, prosedur pencarian)		Gaya sistem informasi (jumlah, fokus, dan penggunaan data)	
(Waterhou se et al., 1978)	Prediktabilitas lingkungan; kerutinan teknologikal	Sifat dari Subunit: operasional atau managerial	Desain sistem akuntansi manajemen	
(Cunningham, 1992)	Lingkungan kompetitif dan Pencarian Strategi bersaing		Aspek-aspek yang tidak diketahui dari pengendalian manajemen dan sistem akuntansi	Keefektifan organisasional
(Ramaswami, 1995)	Konteks tugas Konteks supervisor		Pengendalian Formal aktivitas Pemasaran	

....dan lain sebagainya

Gambar 4
 Rerangka Minimum Riset-Riset Kontinjensi



Kedua, terdapat rentang faktor yang sangat luas yang akan mempengaruhi kinerja organisasional selain strategi pengendalian seperti entrepreneurial yang tajam dari manajer, struktur dan keadaan produk-pasar, dan penataan interorganisasional. Pengaruh sistem informasi akuntansi boleh jadi secara relatif kecil dan akan mensyaratkan riset-riset terkendali secara hati-hati untuk dapat mengukurnya. Ketiga, perlu dicatat bahwa apa yang merupakan kinerja organisasional efektif harus ditentukan oleh organisasi itu sendiri.

Model rerangka yang digambarkan pada Gambar 4 adalah rerangka minimal. Tentu saja penggunaan rerangka yang lebih kompleks akan lebih dapat menangkap berbagai bentuk hubungan variabel, seperti yang dilakukan oleh Ramaswami (1995).

Gambar 4 secara eksplisit mengakui adanya desain sistem informasi akuntansi, desain sistem informasi manajemen, desain sistem akuntansi manajemen, desain organisasional, dan desain pengendalian-pengendalian lainnya seperti bentuk-bentuk kesepakatan kolektif, seleksi personal, promosi dan sistem penghargaan dan lobi-lobi

eksternal. Terdapat kesalingtergantungan yang sangat ekstensif antara desain sistem informasi akuntansi dan masing-masing dari komponen lainnya paket pengendalian organisasional. Tujuan organisasional juga secara eksplisit dimasukkan, meskipun untuk lingkungan tertentu kesamaan dasar tentang tujuan harus diasumsikan (misal untuk perusahaan dalam satu industri).

Meskipun rerangka ini (Gambar 4) tidak mencoba untuk memberikan penjelasan secara menyeluruh mengenai pengembangan sistem informasi akuntansi, tetapi sebagai satu upaya, rerangka ini boleh jadi memberikan stimulasi yang cukup untuk pengembangan pespektif yang lebih luas dalam penilaian dan pembuatan desain sistem akuntansi yang tepat. Bahwa rerangka ini mengakui pentingnya sistem informasi akuntansi sebagai bagian dari siklus hidup perusahaan, oleh karena itu desain organisasional perlu dievaluasi dalam manajerial, organisasional dan konteks yang luas.

PENUTUP

Bagian ini tidak menyimpulkan melainkan meringkas semua bagian dari pembahasan pada paper W. Hal-hal penting yang dapat diringkas adalah sebagai berikut:

a Riset-riset berbasis kontinjensi adalah tradisi yang sudah lama dalam studi sistem pengendalian manajemen. Para peneliti telah mencoba untuk menjelaskan keefektifan desain SPM dengan menguji desain terbaik yang sesuai dengan sifat lingkungan eksternal, teknologik generik, teknologi kontemporer, struktur, ukuran, strategi, budaya nasional, dan faktor-faktor kontekstual lainnya.

b Beberapa **proposisi** yang dapat ditarik dari hubungan variabel-variabel kontekstual dan struktural, adalah sebagai berikut:

1) Lingkungan Eksternal

- Semakin pasti lingkungan eksternal, maka sistem pengendalian manajemen semakin terbuka dan fokus secara eksternal. Semakin tidak bersahabat dan bergolak lingkungan eksternal, maka semakin tergantung pada pengendalian formal dan penekanan pada penganggaran tradisional.
- Jika SPM fokus pada pengendalian keuangan yang ketat dan digunakan dalam lingkungan eksternal, maka akan digunakan secara bersama-sama dengan penekanan pada fleksibilitas dan interaksi interpersonal.

2) Teknologi generik

- Proses yang terstandarisasi dan otomatis, maka lebih banyak menggunakan sistem pengendalian formal yang meliputi ketergantungan pada pengendalian proses, dan anggaran tradisional dengan slack anggaran yang lebih sedikit;
- Ketidakpastian tugas yang tinggi, maka lebih banyak pengendalian informal yang meliputi: lebih sedikit ketergantungan pada prosedur operasi standar, rencana dan program, ukuran-ukuran kinerja akuntansi, pengendalian perilaku, partisipasi yang lebih tinggi dalam penganggaran, pengendalian personal yang lebih banyak, pengendalian suku, dan kegunaan dari SPM *broad scope*
- Dan interdependensi yang tinggi, maka lebih banyak pengendalian informal, meliputi: prosedur operasi statistik yang lebih sedikit, lebih banyak laporan perencanaan statistik koordinasi informal, kurang menekankan pada penganggaran dan lebih sering berinteraksi antara subordinat dan superior, kegunaan yang lebih besar dari SPM yang agregasi dan trintegrasasi.

3) Teknologi Kontemporer

- TMQ bersosialisasi dengan SPM *broad scope* meliputi: tepat waktu, fleksibel, informasi yang berfokus eksternal, interaksi kuat antar teknologi maju dan strategi, dan penukaran kinerja non-keuangan.
- Sejauh mana kombinasi antara teknologi maju dan ukuran kinerja non-keuangan berasosiasi dengan peningkatan kinerja tergantung pada sejauh mana tingkat penggunaan ukuran-ukuran tersebut sebagai bagian dari skema sistem kompensasi dan penghargaan.
- JIT dan FMS berasosiasi dengan SPM *broad scope* seperti pengendalian informal, dan penggunaan yang lebih tinggi dari ukuran kinerja non keuangan.
- Manufaktur fleksibel berasosiasi dengan penggunaan mekanisme informal dan integrasi.

4) Struktur

- Organisasi besar dengan teknologi canggih dan diversitas yang tinggi dengan struktur organisasi terdesentralisasi berasosiasi dengan SPM tradisional yang lebih formal (misal anggaran, komunikasi formal);
- Desentralisasi berasosiasi dengan karakteristik SPM agregasi dan integrasi;
- Struktur yang berbasiskan tim berasosiasi dengan partisipasi dan ukuran kinerja komprehensif yang digunakan untuk kompensasi;
- Struktur organisasional organik berasosiasi dengan persepsi bahwa SPM yang berorientasi masa depan lebih bermanfaat, dan dengan implementasi efektif dari analisis biaya berbasis aktivitas.

5) Ukuran

- Perusahaan besar berasosiasi dengan operasi yang lebih terdiversifikasi, prose yang formal, dan spesialisasi fungsi;
- Perusahaan besar berasosiasi dengan struktur organisasi yang lebih terdivisionalisasi;
- Ukuran besar berasosiasi dengan penekanan pada anggaran partisipasi dan pengendalian yang canggih.

6) Strategi

- Strategi yang dikarakteristikan oleh konservatisme, berorientasi *defender*, dan *cost leadership* lebih berasosiasi dengan formal, SPM tradisional yang fokus pada pengendalian biaya, tujuan operasi spesifik dan anggaran, dan pengendalian anggaran yang rinci, daripada strategi yang berkarakteristik *entrepreneurial*, *build* dan differensiasi produk;
- Berkaitan dengan differensiasi produk, strategi yang fokus pada pesaing berasosiasi dengan SPM *broad scope* untuk tujuan perencanaan, dan strategi kastemisasi berasosiasi dengan SPM agregasi, integrasi dan tepat waktu;
- Strategi *entrepreneurial* berasosiasi dengan SPM tradisional formal, dan pengambilan keputusan dan komunikasi organik;
- Strategi yang berkarakteristik *defender* dan orientasi *harvest* dan

mengikuti strategi *cost leadership* berasosiasi dengan sistem pengukuran kinerja formal mencakup target kinerja anggaran yang objektif, dibandingkan dengan strategi yang lebih berorientasi *prospector* yang mensyaratkan SPM informal, terbuka dengan pengendalian jangka panjang yang lebih subjektif dan penggunaan interaktif fokus anggaran atas komunikasi informal.

7) Budaya nasional

- Budaya nasional berasosiasi dengan desain sistem pengendalian manajemen.

Kerangka dasar riset-riset empirik kontinjensi, minimum meliputi tiga komponen, yaitu: variabel kontinjensi; paket pengendalian organisasional, dan keefektifan organisasional. Rerangka yang lebih kompleks akan mampu menangkap multi hubungan variabel-variabel kontinjensi-struktural.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdel-khalik, A. R. 1994. Factors Limiting the Role of Behavioral Research in Standard Setting. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 6 Supplement: pp. 213 - 222.
- Abernethy, M. A., & Lillis, A. M. 1995. The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20. No. 4: pp. 241 - 258.
- Ali, A., & Hwang, L.-S. 2000. Country-Specific Factors Related to Financial Reporting and The Value Relevance of Accounting Data. *Journal of Accounting Research*, Vol 38. No. 1 (Spring): pp. 1 - 21.
- Amemic, J., & Aranya, N. 1990. Accounting Information and the Outcome of Collective Bargaining: Some Exploratory Evidence. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 2: pp. 1 -31.
- Ball, R., & Kothari, S. P. 1991. Security Returns Around Earnings Announcements. *The Accounting Review*, Vol. 66. No. 4: pp. 718 - 738.
- Bamber, E. M. 1993. Opportunities in Behavioral Accounting Research. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 5: pp. 1 - 29.
- Barnhart, S. W., & Rosenstein, S. 1998. Board Composition, Managerial Ownership, and Firm Performance: An Empirical Analysis. *The Financial Review*, Vol. 33: pp. 1 - 16.
- Basu, S. 1997. The Conservatism Principle and The Asymmetric Timeliness of Earnings. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 24: pp. 3 - 37.
- Behling, O. 1980. The Case for the Natural Science Model for Research in Organizational Behavior and Organization Theory. *Academy of Management Review*, Vol. 5, No. 4: pp. 483 - 490.
- Biggadike, E. R. 1981. The Contribution of Marketing to Strategic Management *Academy of Management Review*, Vol. 6, No. 4: pp. 621 - 632.
- Billings, K. B. 1999. Revisiting the Relation Between the Default Risk of Debt and the Earnings Response Coefficient. *The Accounting Review*, Vol. 74. No. 4 (October): pp. 509 - 522.
- Brownell, P. 1982. The Role of Accounting Data in Performance Evaluation, Budgetary Participation, and Task Uncertainty: Test of Three-way Interaction. *Journal of Accounting Research*, Spring: pp. 12 - 27.
- Bruns Jr., W. J., & Waterhouse, J. H. 1975. Budgetary Control and Organizational Structure. *Journal of Accounting Research*, Autumn: pp. 177 - 203.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on A Contingent View of Accounting. *Accounting*,

- Organizations and Society*, Vol. 22. No. 2: pp. 189 - 205.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control Systems Design within Its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28. No. 2/3: pp. 127 - 168.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. 1986. The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, Vol. LXI. No. 1: pp. 16 - 35.
- Chenhall, R. H., & Morris, D. 1995. Organic Decision and Communication Processes and Management Accounting Systems in Entrepreneurial and Conservative Business Organizations. *Omega, International Journal of Management Science*, Vol. 23. No. 5: pp. 485 -497.
- Chia, Y. M. 1995. Decentralization, Management Accounting Systems (MAS) Information Characteristics and Their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study. *Journal of Business Finance and Accounting*, September: pp. 811 - 830.
- Chong, V. K., & Chong, K. M. 1997. Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems. *Accounting and Business Research*, Vol. 27: pp. 268 - 276.
- Chow, C. W., Kato, Y., & Shields, M. D. 1994. National Culture and The Preference for Management Controls: An Exploratory Study of The Firm-Labor Market interface. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19. No. 4/5: pp. 381 - 400.
- Chow, C. W., Shields, M. D., & Chan, Y. K. 1991. The Effects of Management Controls and National Culture on Manufacturing Performance: An Experimental Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 16. No. 3: pp. 209 - 226.
- Cunningham, G. M. 1992. Management Control and Accounting Systems under a Competitive Strategy. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 5. No. 2: 85 - 102.
- Daft, R. L., & Macintosh, N. B. 1978. A New Approach to Design and Use of Management Information. *California Management Review*, Fall I.: pp. 82 - 92.
- Daft, R. L., & Macintosh, N. J. 1981. A Tentative Exploration into The Amount and Equivocality of Information Processing in Organisational Work Units. *Administrative Science Quarterly*: pp. 207 - 244.
- Das, A., & Jayaram, J. 2003. Relative Importance of Contingency Variables for Advanced Manufacturing Technology. *International Journal of Production Research*, Vol. 41. No. 18: pp. 4429 - 4452.
- Dent, J. F. 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15. No. 1/2: pp. 3 - 25.
- Drazin, R., & Van de Ven, A. H. 1985. Alternative Forms of Fit in Contingency Theory. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 30: pp. 514 - 539.
- Duncan, R. 1972. Characteristics of Organizational Environments and Perceived Environmental Uncertainty. *Administrative Science Quarterly*, September: pp. 313 -327.
- Dunk, A. S. 2003. Moderated Regression, Constructs and Measurement in Management Accounting: A Reflection. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28. No. 7/8: pp. 793 - 802.
- Ewusi-Mensah, K. 1981. The External Organizational Environment and Its Impact on Management Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 6. No. 4: pp. 301 - 316.

- Fisher, J. G. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10. Supplement: pp. 47 - 64.
- Foster, G., Olsen, C., & Shevlin, T. 1984. Earnings Releases, Anomalies, and The Behavior of Security Returns. *The Accounting Review*, Vol. 59: pp. 574 - 603.
- Foster, G., & Swenson, D. W. 1997. Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and Its Determinants. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9: pp. 107 - 139.
- Ganguly, A., Kagel, J. H., & Moser, D. V. 1994. The Effects of Biases in Probability Judgments on Market Prices. *Accounting, Organizations And Society*, Vol. 19. No. 8: pp. 675 - 700.
- Ginzberg, M. J. 1980. An Organizational Contingencies View of Accounting and Information Systems Implementation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 5. No. 4: pp. 369-382.
- Gordon, L. A., & Miller, D. 1976. A Contingency Framework for The Design of Accounting Information Systems. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 1. No. 1: pp. 59 -69.
- Gordon, L. A., Narayanan, V. K. 1984. Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Organization Structure: An Empirical Investigation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9. No. 1: pp. 33 - 47.
- Govindarajan, V. 1984. Appropriateness of Accounting Data in Performance Evaluation: An Empirical Examination of Environmental Uncertainty as An Intervening Variable. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 9. No. 2: pp. 125 - 135.
- Govindarajan, V. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy.. *Academy of Management Journal*: pp. 828 - 853.
- Govindarajan, V., & Fisher, J. G. 1990. Strategy, Control Systems and Resource Sharing: Effects on Business-Unit Performance. *Academy of Management Journal*, Vol. 33: pp. 259 -285.
- Govindarajan, V., & Gupta, A. K. 1985. Linking Control System to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10. No. 1: pp.51 - 56.
- Gul, F. A. 1991. The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Manager's Performance. *Accounting and Business Research*: pp. 57 - 61.
- Gupta, A. K., & Govindarajan, V. 1984. Business Unit Strategy, Managerial Characteristics, and Business Unit Effectiveness at Strategy Implementation. *Academy of Management Journal*: pp. 25 - 41.
- Harrison, G. L. 1992. The Cross-cultural Generalizability of The Relation between Participation, Budget Emphasis and Job-Related Attitudes. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 17. No. 1 (pp. 1 - 15).
- Harrison, G. L., & McKinnon, J. 1999. Cross Cultural Research in Management Accounting Systems Design: A Review of The Current State. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24. No. 5/6: pp. 483 - 506.
- Hayes, D. C. 1977. The Contingency Theory of Managerial Accounting. *The Accounting Review*, Vol. L11. No. 1: pp. 22 - 39.
- Hirst, M. K. 1983. Reliance on Accounting Performance Measures, Task Uncertainty and Dysfunctional Behaviour. *Journal of Accounting Research*, Vol. 21. No. 2(pp. 596 -605).
- Kalagnanam, S. S., & Lindsay, R. M. 1999. The Use of Organic Models of Control in

- JIT Firms: Generalizing Woodward's Findings to Modern Manufacturing Practices. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 24. No. 1: pp. 1 - 30.
- Khandwalla, P. N. 1977. Design of Organizations. New York: Harcourt Brace Jovanovich.
- Merchant, K. 1981. The Design of The Corporate Budgeting System: Influences on Managerial Behavior and Performance. ***The Accounting Review***, Vol. 4: pp. 813 - 829.
- Merchant, K. A. 1984. Influences on Departmental Budgeting: An Empirical Examination of A Contingency Model. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 9. No. 3/4: pp. 291 -307.
- Meyer, A. D., Tsui, A. S., & Hinings, C. R. 1993. Configurational Approaches to Organizational Analysis. ***Academy of Management Journal***, Vol. 36: pp. 1175 -1195.
- Mia, L. 1988. Managerial Attitude, Motivation 'and The Effectiveness of Budget Participation. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 13. No. 5: pp. 465 - 475.
- Mia, L., & Chephall, R. H. 1994. The Usefulness of Management Accounting Systems, Functional.Differentiation and Managerial Effectiveness. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 19. No. 1: pp. 1 - 13.
- Miles, R. W., & Snow, C. C. 1978. Organizational Strategy, Structure and Process. New York: McGraw Hill.
- Miller, D., & Friesen, P. H. 1982. Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum. ***Strategic Management Journal***: pp. 1 - 25.
- O'Conner, N. 1995. The Influence of Organizational Culture on The Usefulness of Budget Participation by Singaporean-Chinese managers. ***Accounting Organizations and Society***, Vol. 20. No. 5: pp. 383 - 403.
- Otley, D. T. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 5. No. 4: pp. 413 - 428.
- Parera, S., Harrison, G., & Poole, M. 1997. Customer-Focused 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.
- Porter, M. E. 1980. Competitive Strategy. New York: The Free Press.
- Ramaswami, S. N. 1995. Marketing Control and Dysfunctional Employee Behaviors: A Test of Traditional and Contingency Theory Postulates. ***Journal of Marketing***, April: pp. 105-120.
- Shields, M. D. 1995. An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing. ***Journal of Management Accounting Research***, Vol. 7: pp. 148-166.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 12. No. 4: pp. 357 - 374.
- Waterhouse, J. H., & Tiessen, P. 1978. A Contingency Framework for Management Accounting Systems Research. ***Accounting, Organizations and Society***, Vol. 3. No. 1: pp. 65 - 76.