

BAB II

TELAAH PUSTAKA, KERANGKA KONSEPTUAL PENELITIAN DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab II membahas kajian-kajian pustaka berkaitan dengan teori dan konsep yang digunakan dalam penelitian, antara lain: teori kontinjensi, organisasi, strategi, orientasi pasar, *strategic management accounting* (SMA), dan kinerja organisasi. Bagian selanjutnya membahas kerangka konseptual, pengembangan hipotesis, dan pengembangan model penelitian berdasarkan kajian teori dan hasil-hasil penelitian sebelumnya.

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1 Teori Kontinjensi

Teori kontinjensi merupakan teori perilaku yang mengklaim bahwa tidak ada cara terbaik untuk mengelola, memimpin atau membuat keputusan pada sebuah organisasi. Menurut Galbraith (1973) terdapat dua asumsi dasar dalam teori kontinjensi, yaitu: (1) tidak ada cara terbaik untuk mengatur organisasi; dan (2) tidak ada cara mengorganisasi yang efektif, sehingga tergantung berbagai hal antara lain: lingkungan, dan teknologi. Pengelolaan, kepemimpinan, atau gaya pengambilan keputusan yang efektif dalam situasi tertentu, tidak mungkin bisa berhasil dalam situasi lain. Teori kontinjensi merupakan suatu pendekatan dalam perilaku organisasi yang menjelaskan bagaimana faktor-faktor kontinjensi mempengaruhi desain dan fungsi organisasi. Teori kontinjensi berlandaskan pada pemikiran bahwa pengelolaan organisasi dapat berjalan dengan baik dan lancar

apabila pemimpin organisasi mampu memperhatikan dan memecahkan situasi tertentu yang sedang dihadapi dan setiap situasi harus dianalisis sendiri (Wursanto, 2003).

Hakikat teori kontinjensi adalah "tidak ada satu cara terbaik yang bisa digunakan dalam semua keadaan (situasi) lingkungan" (Gudono, 2014). Tidak ada prinsip-prinsip umum yang berlaku untuk segala situasi sehingga perlu dilakukan analisis tersendiri setiap situasi yang dihadapi organisasi. Beberapa asumsi dalam teori kontinjensi sebagai berikut (Gudono, 2014).

1. Manajemen pada dasarnya bersifat situasional, sehingga teknik manajemen yang dikembangkan sangat tergantung pada situasi kondisi yang dihadapi;
2. Manajemen harus mengadopsi pendekatan dan strategi sesuai dengan situasi yang dihadapi;
3. Efektifitas dan keberhasilan manajemen berkaitan dengan kemampuannya dalam menghadapi dan mengatasi setiap perubahan lingkungan, serta keterampilan mengdiagnosis proaktif untuk mengantisipasi perubahan lingkungan yang komprehensif; dan
4. Manajer menerima bahwa tidak ada satu cara terbaik dalam mengelola organisasi.

Setiap organisasi baik organisasi sektor privat maupun sektor publik akan menghadapi situasi yang berbeda-beda. Untuk menjaga eksistensi organisasi, perlu dikembangkan desain sistem dan struktur organisasi yang sesuai dengan situasi dan kondisi organisasi. Teori kontinjensi dapat digunakan untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen yang dapat menyediakan

dan memberikan informasi untuk digunakan berbagai macam tujuan perusahaan (Otley, 1980). Pengembangan sistem dan struktur organisasi harus dapat beradaptasi dengan perubahan lingkungan eksternal dan internal organisasi termasuk faktor-faktor kontinjensi, sehingga dapat mencapai kinerja yang telah ditetapkan organisasi (Chenhall, 2003).

Penerapan teori kontinjensi dalam riset akuntansi dan bisnis dapat menjelaskan pengaruh bukti empiris yang tidak diharapkan dalam pengembangan teori yang menggunakan pendekatan universalistik (Alim, 2007). Teori kontinjensi menjadikan teknik akuntansi dan manajemen mempunyai nilai atau makna bagi manajemen perusahaan dalam pembuatan kebijakan atau keputusan. Menurut Kreitner dan Kinicki (2001) pengelolaan organisasi sangat tergantung pada berbagai situasi dan kondisi (faktor kontinjensi), seperti ketidakpastian lingkungan. Gaya pengelolaan organisasi perlu bervariasi antar suborganisasi yang disesuaikan dengan karakteristik sublingkungan (Lawrence dan Lorsch, 1969). Menurut Gudono (2014) untuk menghasilkan kinerja organisasi yang terbaik tergantung berbagai faktor. Oleh karena itu, pengelola organisasi perlu mempertimbangkan berbagai faktor yang dapat mempengaruhi eksistensi organisasi baik faktor internal maupun eksternal organisasi termasuk faktor-faktor kontinjensi. Beberapa faktor kontinjensi adalah ukuran organisasi, teknologi organisasi, lingkungan eksternal, tujuan, dan strategi, serta budaya organisasi (Daft, 2009).

1. Ukuran organisasi dapat diukur untuk organisasi secara keseluruhan atau bagian (divisi) tertentu.

2. Teknologi organisasi, berkaitan dengan alat, teknik dan tindakan yang digunakan untuk mengubah *input* menjadi *output*. Teknologi organisasi menyangkut cara organisasi menghasilkan dan menyediakan produk (layanan) bagi pelanggan.
3. Lingkungan mencakup seluruh elemen di luar batas organisasi, seperti: pemerintah, pelanggan, pemasok, dan komunitas keuangan.
4. Tujuan dan strategi organisasi. Strategi merupakan rencana tindakan yang menggambarkan alokasi sumber daya dan kegiatan untuk menangani lingkungan, dan untuk mencapai tujuan organisasi. Tujuan dan strategi organisasi menentukan ruang lingkup operasional organisasi dan hubungan organisasi dengan karyawan, pelanggan, dan pesaing.
5. Budaya organisasi merupakan nilai, keyakinan, pemahaman, dan norma-norma bersama karyawan. Nilai-nilai dan norma-norma tersebut yang mendasari dan berhubungan dengan perilaku etis, komitmen karyawan, efisiensi layanan pelanggan, dan memberikan perekat anggota organisasi.

Hasil *review* Islam dan Hu (2012) terhadap beberapa peneliti akuntansi manajemen menunjukkan bahwa teori kontinjensi diaplikasikan oleh peneliti akuntansi manajemen untuk menjawab pertanyaan tentang: (1) kesesuaian antara pengendalian dan struktur organisasi; (2) pengaruh terhadap kinerja; dan (3) investigasi faktor-faktor kontinjensi dan pengaruhnya terhadap kinerja. Haldma dan Lääts (2002) menemukan bahwa perubahan dalam praktik akuntansi biaya dan akuntansi manajemen berkaitan dengan perubahan lingkungan bisnis dan akuntansi sebagai faktor kontinjensi eksternal, sedangkan aspek teknologi sebagai

faktor kontinjensi internal. Secara umum teori konfigurasi berkaitan dengan bagaimana pola hubungan variabel independen terhadap variabel terikat, bukan bagaimana variabel independen secara individu terkait dengan variabel dependen (Simon dan Guilding, 2008a). Organisasi perlu mempertimbangkan variabel-variabel kontekstual agar informasi dari SMA yang dihasilkan menjadi lebih efektif (Bouwens dan Abernethy, 2000).

2.1.2 Organisasi

Organisasi adalah sistem peran, aliran aktivitas dan proses (pola hubungan kerja) dan melibatkan beberapa orang sebagai pelaksana tugas yang didesain untuk mencapai tujuan bersama (Torang, 2013). Menurut Daft (2009) organisasi merupakan: (1) entitas sosial; (2) mempunyai arah/tujuan; (3) sistem aktivitas dirancang secara terstruktur dan terkoordinasi; dan (4) berkaitan dengan lingkungan eksternal. Organisasi merupakan suatu proses perencanaan yang meliputi: penyusunan, pengembangan, dan pemeliharaan suatu struktur atau pola hubungan kerja dari orang-orang dalam suatu kerja kelompok. Organisasi sebagai suatu sarana atau alat yang digunakan oleh kelompok orang untuk mengkoordinasi tindakan mereka dalam rangka mencapai tujuan, untuk memaksimalkan profit, dan memberikan keuntungan kepada para pemilik, tetapi sering kali mengabaikan permasalahan-permasalahan yang terjadi dalam organisasi tersebut (Fahmi, 2014b).

Christensen *et al.* (2007) mengelompokkan organisasi menjadi dua, yaitu *private sector organizations* dan *public sector organizations*. Menurut *commit to user*

Christensen *et al.* (2007), beberapa hal utama yang membedakan adalah: (1) kepentingan sektor publik berbeda dari kepentingan pribadi, karena sektor publik harus mempertimbangkan seperangkat norma dan nilai yang lebih luas. Banyak hal yang harus dipertimbangkan satu sama lain, dan pertimbangan demokratis, nilai konstitusional dan kesejahteraan masyarakat lebih besar penekanannya pada organisasi publik daripada organisasi swasta; (2) pemimpin organisasi publik lebih bertanggung jawab kepada warga negara dan pemilih daripada kelompok khusus; dan (3) organisasi publik penekanan terbesarnya pada keterbukaan, transparansi, perlakuan setara, ketidakberpihakan dan prediktabilitas.

Organisasi sektor publik dari sudut pandang ilmu ekonomi, adalah sebagai suatu entitas yang aktivitasnya berhubungan dengan usaha untuk menghasilkan barang dan pelayanan publik dalam rangka memenuhi kebutuhan dan hak publik. Jones dan Bates (1990) mendefinisikan organisasi sektor publik sebagai pemerintah pusat dan daerah, utilitas publik bertanggungjawab kepada parlemen, badan-badan publik lainnya yang didanai terutama dari pajak, badan yang sebagian besar diatur, dimiliki, atau dikuasai oleh pemerintah pusat atau daerah, serta lembaga pendidikan dan pelatihan. Organisasi sektor publik merupakan organisasi yang berhubungan dengan kepentingan umum dan penyediaan barang atau jasa kepada publik yang dibayar melalui pajak atau pendapatan negara lain yang diatur dengan hukum (Mahsun *et al.*, 2006).

Perguruan tinggi merupakan bagian organisasi sektor publik. Beberapa peraturan perundangan di Indonesia yang menjadi acuan dalam penyelenggaraan perguruan tinggi di antaranya adalah Undang-Undang Nomor 12 Tahun 2012

tentang: pendidikan tinggi, dan Peraturan Pemerintah Republik Indonesia Nomor 4 Tahun 2014, tentang: penyelenggaraan pendidikan tinggi dan pengelolaan perguruan tinggi. Pada UU Nomor 12 Tahun 2012, perguruan tinggi memiliki otonomi untuk mengelola sendiri lembaganya sebagai pusat penyelenggaraan tridharma. Otonomi pengelolaan perguruan tinggi dilaksanakan berdasarkan prinsip: akuntabilitas, transparansi, nirlaba dan penjaminan mutu, serta efektivitas dan efisiensi. Otonomi di bidang akademik mencakup penetapan norma, dan kebijakan operasional, serta pelaksanaan tridharma. Adapun otonomi di bidang nonakademik meliputi: penetapan norma dan kebijakan operasional, serta pelaksanaan organisasi, keuangan, kemahasiswaan, ketenagaan, dan sarana prasarana. Tata kelola perguruan tinggi dilaksanakan dengan memperhatikan prinsip otonomi, akuntabilitas, jaminan mutu, dan evaluasi yang transparan. Sistem tata kelola perguruan tinggi diwujudkan antara lain dalam organisasi dan tata kerja perguruan tinggi yang merupakan sarana bagi perguruan tinggi untuk melaksanakan tugas dan tanggungjawabnya.

Pada Peraturan Pemerintah nomor 4 tahun 2014 dalam penyelenggaraan pendidikan tinggi, perguruan tinggi wajib memiliki statuta. Statuta perguruan tinggi merupakan peraturan dasar pengelolaan perguruan tinggi yang akan digunakan sebagai landasan penyusunan peraturan dan prosedur operasional di masing-masing perguruan tinggi. Statuta perguruan tinggi memuat antara lain: identitas perguruan tinggi, sistem pengelolaan, sistem penyelenggaraan tridharma perguruan tinggi, sistem penjaminan mutu, termasuk renstra dan ketentuan lainnya yang menjadi dasar dalam penyelenggaraan perguruan tinggi. Rencana

strategis perguruan tinggi disusun dengan mempertimbangkan perkembangan lingkungan dengan memperhitungkan potensi, peluang, dan kendala yang ada. Rencana strategi memuat visi, misi, tujuan, dan sasaran yang akan dicapai perguruan tinggi dalam kurun waktu tertentu.

Pada Peraturan Pemerintah nomor 4 tahun 2014 juga disebutkan bahwa perguruan tinggi memiliki kewajiban untuk mewujudkan akuntabilitas publik. Ringkasan laporan tahunan perguruan tinggi wajib diumumkan setiap tahun kepada masyarakat. Akuntabilitas publik perguruan tinggi diwujudkan melalui pemenuhan atas: kewajiban untuk menjalankan visi, misi, dan target kinerja perguruan tinggi. Pencapaian visi dan misi perguruan tinggi dapat dilakukan dengan penetapan norma, kebijakan operasional, dan pelaksanaan organisasi yang meliputi sebagai berikut.

- 1) Rencana strategis dan operasional;
- 2) Struktur organisasi dan tata kerja;
- 3) Sistem pengendalian dan pengawasan internal; dan
- 4) Sistem penjaminan mutu internal.

Penetapan norma, kebijakan operasional, dan pelaksanaan keuangan dilakukan melalui:

- 1) perencanaan dan pengelolaan anggaran jangka pendek dan jangka panjang;
- 2) tarif setiap jenis layanan pendidikan;
- 3) penerimaan, pembelanjaan, dan pengelolaan uang;
- 4) melakukan investasi jangka pendek dan jangka panjang;

- 5) membuat perjanjian dengan pihak ketiga dalam lingkup tridharma perguruan tinggi;
- 6) memiliki utang dan piutang jangka pendek dan jangka panjang; dan
- 7) sistem pencatatan dan pelaporan keuangan.

Dalam rangka pencapaian misi dan tujuan organisasi diperlukan struktur dan desain organisasi termasuk implementasi fungsi-fungsi manajemen seperti: fungsi pengorganisasian, fungsi pelaksanaan dan fungsi penganggaran, fungsi kontrol dan evaluasi, serta umpan balik (Wheelen dan Hunger, 2012).

2.1.3 *Strategic Management Accounting* (SMA)

Strategic management accounting muncul sebagai pengembangan dari praktik akuntansi manajemen. Akuntansi manajemen konvensional tidak mampu untuk menyediakan informasi yang relevan bagi manajemen sebagai dasar pengambilan keputusan terutama informasi bersifat nonfinansial, eksternal dan prospektif, sehingga dilakukan beberapa pengembangan akuntansi manajemen termasuk SMA (Kaplan, 1984; Johnson dan Robert S, 1987; Roslender, 1995, 1996). Pengembangan SMA ini merupakan langkah besar menuju perubahan dalam *costing* dan sistem akuntansi manajemen untuk memotret dan menyediakan informasi relevan bagi organisasi guna mencapai keunggulan kompetitif yang berkelanjutan (Spicer, 1990).

Menurut Simmonds (1981), SMA berkaitan dengan penyediaan dan analisis data akuntansi manajemen yang berkaitan dengan bisnis dan pesaingnya untuk digunakan dalam mengembangkan dan memantau strategi bisnis (Roslender

dan Hart, 2003). Kemudian, beberapa kajian dan pengembangan SMA lain dilakukan. Bromwich (1990) memandang SMA sebagai penyediaan dan analisis informasi keuangan yang berkaitan dengan pasar produk perusahaan, struktur biaya dan biaya pesaing, dan pemantauan strategi perusahaan dan strategi pesaingnya selama beberapa periode. Dixon dan Smith (1993) memandang SMA sebagai penyediaan dan analisis informasi yang berkaitan dengan kegiatan internal perusahaan, para pesaing dan *trends* pasar saat ini dan masa depan, untuk membantu dalam proses evaluasi strategi. Kawada dan Johnson (1993) mendefinisikan SMA sebagai penyelarasan perangkat akuntansi dengan rencana manajemen untuk meningkatkan efektivitas organisasi dalam lingkungan bisnis eksternal yang terus berubah.

Roslender dan Hart (2003) mendefinisikan SMA sebagai pendekatan umum akuntansi dalam posisi strategis organisasi, yaitu upaya untuk mengintegrasikan wawasan dari akuntansi manajemen dan pemasaran dalam kerangka manajemen strategis. Agasisti *et al.* (2008) mendefinisikan SMA sebagai seperangkat informasi untuk mendukung keputusan strategis. Langfield-Smith (2008) mendefinisikan SMA sebagai pendekatan untuk menghasilkan, menafsirkan dan menganalisis informasi akuntansi manajemen, dan aktivitas pesaing dengan orientasi strategis yang menyediakan dimensi kunci untuk melakukan perbandingan. Tillmann dan Goddard (2008) mendefinisikan SMA sebagai penggunaan sistem akuntansi manajemen yang mendukung pengambilan keputusan strategis. Ma dan Tayles (2009) memandang SMA sebagai bagian akuntansi manajemen yang berkaitan dengan informasi berorientasi strategis

untuk pengambilan keputusan dan pengendalian. Hasil kajian Simon dan Guilding (2008b) menyebutkan bahwa SMA dapat dilihat melalui dua perspektif, yaitu: (1) SMA dapat dipahami sebagai satu set teknik akuntansi yang berorientasi strategis; dan (2) SMA dapat dilihat sebagai keterlibatan akuntan dalam proses pengambilan keputusan strategis organisasi.

Berdasarkan kajian-kajian tersebut, SMA dapat dirumuskan sebagai sebuah pengembangan akuntansi manajemen dalam rangka meningkatkan peran akuntan manajemen dalam pengambilan keputusan strategi. SMA sebagai pendekatan umum akuntansi yang mengintegrasikan wawasan akuntansi manajemen, manajemen pemasaran, dan fungsi-fungsi manajerial lainnya dalam kerangka manajemen strategis. SMA lebih menekankan pada: (1) orientasi eksternal, yaitu berfokus pada pelanggan, pesaing aktual dan potensial, serta pasar secara umumnya; (2) orientasi ke sumber daya internal dan kapabilitas organisasional (modal intelektual); (3) orientasi ke depan untuk menciptakan dan mencapai keunggulan bersaing serta meningkatkan kinerja organisasional; dan (4) pengukuran finansial dan nonfinansial. Untuk mencapai tujuan tersebut SMA berkaitan dengan keikutsertaan akuntan manajemen dalam fungsi-fungsi manajerial dan dalam proses pengambilan keputusan strategis serta penggunaan praktik akuntansi manajemen dengan orientasi strategis.

Secara umum, praktik akuntansi manajemen menghasilkan dan menyediakan informasi kepada pengambil keputusan yang diperlukan untuk proses perencanaan, pengambilan keputusan, dan pengendalian organisasi. Dalam konteks ini, praktik SMA harus berkontribusi dalam pengumpulan, penanganan, *commit to user*

analisis, dan penyediaan informasi strategis yang dibutuhkan untuk keperluan manajemen strategis, pemasaran, serta fungsi strategis dan manajerial lainnya. Berbeda dari praktik akuntansi manajemen konvensional yang berorientasi internal dan historis, praktik SMA lebih berorientasi eksternal dan ke depan. Praktik tersebut bersifat multidimensional dan mencakup tipologi pengukuran finansial dan nonfinansial (Guilding *et al.*, 2000; Simon dan Guilding, 2008a; Cinquini dan Tenucci, 2010; Cuganesan *et al.*, 2012). Oleh karena itu, praktik SMA dapat memberikan informasi strategis berkaitan dengan pelanggan, pesaing, pemasaran, dan lingkungan eksternal secara umum, yang memungkinkan penciptaan dan pencapaian keunggulan bersaing, serta peningkatan kinerja organisasional. Partisipasi akuntan manajemen yang lebih besar dalam pengambilan keputusan strategis memungkinkan sebuah pengembangan sistem akuntansi manajemen yang berorientasi strategis dan penggunaan praktik SMA, guna memenuhi kebutuhan informasi akuntansi manajemen.

Praktik SMA mulai dikembangkan oleh Guilding *et al.* (2000), Cravens dan Guilding (2001), dan Guilding dan McManus (2002). Menurut mereka ada 16 praktik SMA yang dapat digolongkan ke dalam lima kategori: (1) *costing*; (2) *planning, control and performance measurement*; (3) *strategic decision-making*; (4) *competitor accounting*; dan (5) *customer accounting*.

- a. *Costing* merupakan praktik SMA yang berkaitan dengan penentuan, analisis, dan pengelolaan biaya yang berorientasi strategis organisasi. Praktik SMA *costing* terdiri atas lima praktik, yaitu: *atribute costing*, *target costing*, *value-chain costing*, *life-cycle costing*, dan *quality costing*.

attribute costing, *target costing*, dan *value chain costing*. Target biaya merepresentasikan sebuah praktik perencanaan dan berorientasi ke depan. Biaya rantai nilai merupakan sebuah praktik yang berguna untuk perencanaan strategi karena berorientasi ke depan. Biaya daur hidup (*life cycle costing*) dan biaya mutu (*quality costing*) berkontribusi pada pengembangan strategi berbasis daur hidup produk dan jasa serta manajemen mutu.

- 1) *Attribute costing* merupakan sistem penetapan biaya produk/jasa yang dapat memberikan gambaran tentang ciri khas produk/jasa unggulan kepada konsumen (keunggulan riset, keunggulan IT dan lain-lain).
- 2) *Target costing* merupakan penetapan biaya untuk suatu produk/jasa berdasarkan tarif (harga) yang kompetitif, sehingga produk/jasa tersebut akan dapat memperoleh penerimaan yang diharapkan.
- 3) *Value-chain costing* merupakan pendekatan penetapan biaya berbasis aktivitas (*activity-based cost model*) di mana biaya dialokasikan untuk kegiatan yang diperlukan untuk mendesain, pengadaan, operasional, memasarkan, dan *post-service* produk/jasa pada seluruh rantai nilai (*value-chain costing*), untuk mencapai efisiensi yang lebih tinggi berkaitan dengan pihak eksternal.
- 4) *Life-cycle costing* merupakan suatu sistem penetapan biaya dengan mempertimbangkan seluruh komponen biaya yang dikeluarkan seperti: biaya riset dan pengembangan, desain, pengembangan

kualitas dan biaya operasional serta biaya pemasaran selama umur (siklus) produk atau jasa (mulai dari tahap disain, pengenalan, pertumbuhan, kedewasaan, dan penurunan produk atau jasa).

- 5) *Quality costing* merupakan pengidentifikasian dan pengendalian biaya-biaya yang berkaitan dengan penciptaan, identifikasi, perbaikan dan pencegahan terhadap produk/jasa yang tidak sesuai dengan standar/mutu.

b. *Planning, control and performance measurement* (PCPm), mencakup praktik SMA yang berkaitan dengan manajemen kinerja organisasi, yaitu: *bechmarking* dan *integrated performance measurement system*.

- 1) Praktik SMA PCPm - *bechmarking* berorientasi eksternal dan ke depan, serta berfokus pada identifikasi praktik-praktik terbaik yang dipakai pesaing untuk meningkatkan kinerja organisasional.
- 2) Praktik SMA PCPm - *Integrated performance measurement system* berkaitan dengan pengukuran kinerja organisasi yang dilakukan secara komprehensif dan terintegrasi dengan mengikutsertakan pengukuran kinerja finansial dan nonfinansial (Chenhall, 2008).

c. *Strategic decision making* (SDm) merupakan praktik akuntansi manajemen dengan orientasi strategis yang berkaitan dengan *strategic costing* dan *strategic princing*.

- 1) *Strategic costing* merupakan strategi penetapan biaya yang berfokus pada analisis strategis atas biaya dan menciptakan keunggulan bersaing.

- 2) *Strategic pricing* merupakan strategi penetapan harga/tarif berorientasi eksternal dan ke depan. Strategi penetapan harga/tarif produk/jasa ini mendasarkan pada informasi pesaing (aksi dan reaksi pesaing) terhadap perubahan harga/tarif, elastisitas harga/tarif, maupun skala ekonomi dan pengalaman.

d. *Competitor accounting*, merupakan praktik SMA yang memfokuskan pada informasi akuntansi pesaing, untuk digunakan dalam perencanaan, pengambilan keputusan, dan pemantauan strategis. Informasi pesaing merupakan sumber informasi penting dalam perumusan strategi. Informasi pesaing yang tersedia secara publik melalui *press release* dan paper pada konferensi ilmiah penting untuk mengembangkan strategi kompetitif dan memantau pesaing. Praktik SMA – *competitor accounting* berkaitan dengan *competitor cost assessment*, *competitive position monitoring* dan *competitor performance appraisal base on public financial statements*.

- 1) *Competitor cost assessment* merupakan penilaian biaya yang berkonsentrasi pada informasi struktur biaya pesaing.
- 2) *Competitive position monitoring* merupakan analisis posisi pesaing dengan menilai dan memonitor tren penerimaan, pangsa pasar, volume, biaya per unit pesaing untuk menilai posisi organisasi sendiri relatif terhadap pesaing utama dan mengontrol atau merumuskan strategi organisasi.
- 3) *Competitor performance appraisal base on public financial statements* merupakan evaluasi kinerja pesaing berdasarkan *commit to user*

informasi finansial pesaing yang dipublikasikan sebagai dasar merumuskan strategi organisasi.

- e. *Customer accounting* merupakan praktik SMA yang berorientasi eksternal dan berfokus pada pelanggan. Praktik SMA - *customer accounting* berorientasi strategis, dan menilai hubungan dengan *customer*, serta pengembangan strategi, pengambilan keputusan terkait dengan pengembangan produk dan pemasaran, penetapan harga, dan manajemen sumber daya yang berkaitan dengan *customer*. Praktik SMA - *customer accounting* berkaitan dengan *customer profitability analysis*, *lifetime customer profitability analysis* dan *valuation of customer as assets*.

- 1) Analisis profitabilitas pelanggan (*customer profitability analysis*) merupakan analisis pendapatan dan biaya yang dihubungkan dengan penggunaan produk/jasa perguruan tinggi dalam rangka memelihara hubungan dengan *customer*, untuk mengetahui tingkat manfaat yang diperoleh organisasi dari *customer*. Analisis profitabilitas pelanggan memungkinkan orang untuk menilai profitabilitas/manfaat dari *customer* atau segmen *customer*.
- 2) Analisis profitabilitas pelanggan seumur hidup (*lifetime customer profitability analysis*) merupakan pemeringkatan *customer* berdasarkan kontribusi mereka terhadap manfaat yang diterima organisasi, untuk merumuskan dan menerapkan strategi khusus *customer*, serta memaksimalkan manfaat dan meningkatkan *lifetime customer*.

commit to user

- 3) Penilaian *customer* sebagai aset (*valuation of customer as assets*) merupakan penilaian terhadap harapan *customer* atas manfaat dan biaya-biaya yang dikeluarkan untuk mengevaluasi, mendapatkan, menggunakan, dan membuang produk atau jasa tertentu.

Dalam pengembangan SMA pada organisasi perlu mempertimbangan sifat dan karakteristik organisasi, serta faktor-faktor yang dapat mempengaruhi kegiatan organisasi seperti: pilihan strategi organisasi, *market orientation*, dan ukuran organisasi (Haldma dan Lääts, 2002; Chenhall, 2003). Pengembangan dan implementasi SMA yang sesuai dengan sifat dan karakteristik organisasi, dapat mendorong kinerja yang lebih baik (Simon, 2007; Hassan *et al.*, 2011; Cadez dan Guilding, 2012; Said *et al.*, 2010; Hutaibat, 2011). Hutaibat *et al.* (2011) melakukan eksplorasi penerapan konsep SMA pada universitas di Inggris, dan menemukan bahwa pengembangan SMA untuk perguruan tinggi di Inggris diyakini sebagai suatu sistem yang diadopsi dari kerangka pikir strategi. Menurut Hutaibat (2011) pengembangan SMA pada organisasi bisnis dapat diadaptasi untuk organisasi sektor publik termasuk perguruan tinggi. Instrumen SMA untuk perguruan tinggi pada penelitian ini mengadopsi dan mengembangkan instrumen SMA Simon dan Guilding (2008a). Rincian instrumen SMA untuk perguruan tinggi swasta hasil pengembangan dalam penelitian adalah sebagai berikut.

- a. Instrumen praktik SMA *costing* pada perguruan tinggi, meliputi:
 - 1) sistem penetapan biaya pendidikan dapat memberikan gambaran tentang ciri khas unggulan produk/jasa pendidikan yang menjadi keunggulan institusi (keunggulan riset, keunggulan IT dll);

- 2) penetapan biaya produk/jasa pendidikan sudah mempertimbangkan seluruh komponen biaya yang harus dikeluarkan untuk menyediakan produk/jasa pendidikan;
 - 3) melakukan identifikasi dan pengendalian biaya-biaya untuk menghasilkan produk/jasa pendidikan yang berkualitas;
 - 4) penetapan tarif pendidikan berdasarkan pada estimasi biaya pendidikan dan estimasi kebutuhan dana pengembangan perguruan tinggi; dan
 - 5) penetapan biaya produk/jasa pendidikan yang didasarkan pada aktivitas pelayanan pendidikan.
- b. Instrumen praktik SMA *planning, control and performance measurement* pada perguruan tinggi, meliputi:
- 1) membandingkan kinerja perguruan tinggi dengan standar yang ideal, misalnya: standar dikti atau ISO, atau dengan perguruan tinggi lain yang sejenis;
 - 2) pengukuran kinerja dilakukan secara terintegrasi baik bidang akademik maupun nonakademik; dan
 - 3) instrumen praktik SMA *planning, control and performance measurement* pada perguruan tinggi.
- c. Instrumen praktik SMA *strategic decision making* pada perguruan tinggi, meliputi:
- 1) sistem penetapan biaya secara eksplisit mempertimbangkan strategi untuk mencapai keunggulan kompetitif yang berkelanjutan; dan

- 2) penetapan biaya pendidikan mempertimbangkan *brand image*, status akreditasi prodi, akreditasi institusi.
- d. Instrumen praktik SMA *competitor accounting* pada perguruan tinggi, meliputi:
- 1) melakukan penilaian biaya pesaing dengan memfokuskan pada informasi struktur biaya pesaing yang diperoleh dari web, brosur, atau sumber informasi lainnya; dan
 - 2) melakukan penilaian dan monitoring terhadap pesaing untuk menilai posisi dan perumusan strategi perguruan tinggi.
- e. Instrumen praktik SMA *customer accounting* pada perguruan tinggi, meliputi:
- 1) melakukan penilaian atas manfaat yang diperoleh dari *stakeholder* tertentu melalui *tracer study* dan ikatan alumni; dan
 - 2) melakukan pemeringkatan *customer* berdasarkan strata (golongan) untuk menentukan biaya pendidikan yang harus dibayarkan kepada perguruan tinggi.

2.1.4 Strategi

Strategi merupakan suatu rencana berskala besar dan berorientasi kepada masa depan untuk berinteraksi dengan lingkungan persaingan guna mencapai sasaran-sasaran perusahaan (Pearce dan Robinson, 1997). Strategi juga merupakan cara dan taktik utama yang dirancang secara sistematis (perencanaan strategik) dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajemen, yang terarah pada *commit to user*

tujuan strategis organisasi (Nawawi, 2005). Hamel dan Prahalad (1995) mendefinisikan strategi sebagai tindakan yang bersifat *incremental* (senantiasa meningkat), terus menerus, dan dilakukan berdasarkan sudut pandang tentang apa yang diharapkan oleh pelanggan di masa depan (Umar, 2001). Hal ini menunjukkan bahwa strategi merupakan suatu proses penentuan rencana pemimpin puncak yang berfokus pada tujuan jangka panjang organisasi, disertai penyusunan suatu cara atau upaya agar tujuan organisasi dapat dicapai meskipun rencana itu tidak merinci semua pemanfaatan sumber daya manusia dan keuangan di masa datang yang dapat mejadi kerangka keputusan manajerial.

Strategi mencerminkan kesadaran organisasi mengenai bagaimana, kapan, dan di mana harus bersaing, melawan siapa, dan untuk maksud apa. Strategi organisasi diarahkan dengan tujuan untuk mengatasi masalah bisnis dan industri apa yang harus dilayani organisasi. Strategi bisnis diarahkan untuk mengatasi masalah bagaimana organisasi dan unit-unitnya dapat bersaing. Oleh karena itu, strategi dibutuhkan oleh semua organisasi baik organisasi yang berorientasi laba maupun organisasi yang tidak berorientasi laba, seperti: rumah sakit, universitas, pemerintah daerah, perpustakaan, dan lembaga sosial lainnya.

Strategi organisasi dapat berjalan efektif apabila dikelola dengan baik. Manajemen strategik merupakan proses atau rangkaian kegiatan pengambilan keputusan yang bersifat mendasar dan menyeluruh, disertai penetapan cara melaksanakannya, yang dibuat oleh manajemen puncak dan diimplementasikan oleh seluruh jajaran dalam organisasi, untuk mencapai tujuannya (Nawawi, 2005). Manajemen strategik merupakan perencanaan berskala besar (perencanaan

strategik) yang berorientasi pada jangkauan masa depan yang jauh (visi), dan ditetapkan sebagai keputusan yang bersifat mendasar dan prinsipil oleh manajemen puncak. Hal ini memungkinkan organisasi berinteraksi secara efektif (misi), dalam usaha menghasilkan sesuatu yang berkualitas (perencanaan operasional untuk menghasilkan barang dan/atau jasa serta pelayanan), dengan diarahkan pada optimalisasi pencapaian tujuan (tujuan strategik) dan berbagai sasaran organisasi (tujuan operasional) (Nawawi, 2005).

Manajemen strategik juga merupakan arus keputusan dan tindakan yang mengarah pada pengembangan suatu strategi yang efektif untuk mencapai tujuan organisasi. Manajemen strategi merupakan seni dan ilmu untuk memformulasi, mengimplementasi, dan mengevaluasi keputusan lintas fungsi yang memungkinkan organisasi dapat mencapai tujuan. Manajemen strategi merupakan proses untuk membantu organisasi dalam mengidentifikasi apa yang ingin dicapai, dan bagaimana mencapainya. Apabila ditinjau dari tugas dan fungsinya, manajemen strategi membentuk suatu piramida, dan setiap tugas dari tingkatan piramida tersebut secara bersama melakukan formulasi strategi yang telah ditetapkan, sehingga proses pelaksanaannya bersifat bertingkat. Organisasi yang multidivisional memiliki tiga level strategi, yaitu: strategi korporasi, strategi bisnis, dan strategi fungsional (Wheelen dan Hunger, 2012).

1) Strategi Korporasi

Strategi pada tingkat korporasi menggambarkan pedoman umum atau sikap umum dalam menghadapi rencana pengembangan organisasi dan manajemen dari berbagai cabang bisnis dan berbagai jenis produk, serta

commit to user

untuk mencapai keseimbangan antara berbagai jenis bisnis tersebut. Strategi korporasi pada perusahaan merupakan strategi *holding company* sedangkan pada perguruan tinggi sebagai strategi universitas.

2) Strategi Bisnis

Strategi tingkat bisnis disebut juga strategi kompetitif, dikembangkan di tingkat divisi dan dapat dianggap sebagai *strategic business unit* (SBU). Strategi tingkat bisnis umumnya terfokus pada perbaikan posisi kompetitif, yaitu kemampuan berkompetisi organisasi pada jenis produk barang atau jasa yang dihasilkan oleh divisi atau SBU tertentu pada segmen pasar tertentu. Strategi bisnis harus terintegrasi dengan dan bersifat menunjang strategi yang lebih tinggi, yaitu strategi korporat

3) Strategi Fungsional

Strategi pada tingkat ini umumnya berkonsentrasi pada pemanfaatan secara maksimal produktivitas sumber daya yang dimiliki organisasi. Strategi fungsional diarahkan sebagai upaya untuk meningkatkan dan mengoptimalkan kinerja sumber daya yang dipercayakan pada mereka.

Ketiga tingkat strategi, yaitu strategi korporat, strategi bisnis dan strategi fungsional, harus berinteraksi secara terpadu.

Miles dan Snow (1978) mengklasifikasikan strategi bisnis menjadi empat, yaitu: *defender*, *prospector*, *analyzer*, dan *reactor*.

- 1) Strategi *defender* merupakan strategi yang dilakukan dengan meneliti stabilitas pasar dan menawarkan serta mencoba untuk melindungi lini produk/jasa yang terbatas untuk segmen yang sempit dari pasar potensial.

- 2) Strategi *prospector* merupakan strategi yang dilakukan dengan menemukan dan mengeksploitasi produk/jasa baru dan peluang pasar.
- 3) Strategi *analyzer* merupakan strategi yang dilakukan dengan mencoba mengambil yang terbaik dari kedua strategi sebelumnya (*defender* dan *prospector*). Strategi ini mencoba meminimalkan risiko dan memaksimalkan peluang untuk memperoleh laba. Strategi mereka hanya akan bergerak ke produk/jasa baru atau pasar baru, setelah keberhasilannya dibuktikan oleh *prospector*.
- 4) Strategi *reactor* merupakan strategi yang mewakili strategi sisa. Nama strategi *reactor* dimaksudkan untuk menjelaskan pola-pola yang tidak konsisten dan tidak stabil yang timbul jika salah satu dari ketiga strategi lainnya dikejar secara tidak benar. Strategi *reactor* secara sederhana dilaksanakan/bereaksi pada perubahan lingkungan, dan strategi dibuat menyesuaikan dengan tekanan datang. Strategi mereka secara karakteristik kurang koheren dan tidak dapat merespon secara cepat pada perubahan lingkungan.

Pendapat lain disampaikan oleh Porter yang membagi strategi bisnis menjadi tiga dasar strategi (dikenal sebagai strategi generik), yaitu: *cost leadership strategies*, *differentiation strategies*, dan *focus strategies* (David, 2005; David, 2011).

- 1) Strategi Keunggulan Biaya (*cost leadership strategies*)

Cost leadership strategies menekankan pada produksi produk/jasa terstandarisasi dengan biaya yang lebih rendah dari pesaing, dan untuk

commit to user

konsumen yang sensitif terhadap harga. *Cost leadership strategies* ditujukan untuk pasar yang luas dan mengharuskan secara agresif membangun fasilitas dengan skala yang efisien, gencar melakukan pengurangan harga, pengendalian biaya dan ongkos yang ketat, penghindaran *customer-customer marginal* dan meminimalisasi biaya seperti: *research and development*, pelayanan, dan promosi. Oleh karena itu, perusahaan dengan *cost leadership strategies* mampu memberikan harga/tarif yang lebih rendah daripada pesaing.

2) *Differentiation Strategies*

Differentiation strategies merupakan salah satu tipe strategi kompetitif yang di dalamnya organisasi berusaha menghasilkan produk atau jasa yang ditawarkan berbeda dengan pesaing dan memiliki keunikan ataupun ciri khas tertentu. Keunikan dapat diciptakan melalui: mutu, inovasi, dan respon *customer*. Diferensiasi umumnya dilakukan sesuai dengan segmentasi pasar, yaitu membuat produk yang unik di setiap segmen, dan *broad differentiator* (sebagai pembeda) hanya melayani segmen tertentu sesuai dengan kompetensi yang dimiliki organisasi. Kelemahan pada strategi diferensiasi adalah kemampuan mempertahankan keunikan di era kemajuan teknologi, apabila keunikan pada penampilan fisik akan mudah ditiru.

3) *Strategi Fokus (Focus Strategies)*

Focus strategies dilakukan apabila perusahaan (organisasi) melakukan spesialisasi dan memfokuskan pada segmen pasar tertentu. Setelah

commit to user

memilih segmen pasar yang diinginkan, strategi fokus diimplementasikan melalui pendekatan diferensiasi atau *cost leadership*.

Menurut Porter penerapan strategi pada organisasi memungkinkan organisasi memperoleh keunggulan kompetitif. Strategi Porter mendorong adanya pengaturan organisasional, prosedur kendali, dan sistem insentif yang berbeda. Pada organisasi dengan akses yang lebih besar terhadap sumber daya, biasanya bersaing dengan dasar *cost leadership strategies* dan/atau diferensiasi, sedangkan perusahaan yang lebih kecil sering kali bersaing pada basis fokus. Strategi Generik Porter menjadi salah satu pilihan tipe strategi yang diimplementasikan pada perguruan tinggi. Yani (2014) menemukan bahwa perguruan tinggi swasta di Kopertis Wilayah VII (Kota dan Kabupten Kediri) telah menerapkan strategi generik Porter, dan strategi generik Porter dalam bentuk kombinasi lebih banyak digunakan.

Pada perguruan tinggi yang menerapkan *cost leadership strategies*, program-program dikembangkan cenderung diarahkan pada usaha pemenuhan standar kualitas yang dipersyaratkan dengan menjaga biaya pendidikan yang relatif rendah. Pada perguruan tinggi yang menerapkan *differentiation strategies*, pengembangan program-program kerja cenderung diarahkan pada usaha menjaga kualitas produk/jasa pendidikan yang dihasilkan meskipun dengan biaya tinggi. Pengembangan instrumen strategi generik Porter untuk perguruan tinggi swasta dalam penelitian ini mengacu pada instrumen Nimtrakoon (2009). Rincian instrumen hasil pengembangan strategi generik Porter (*cost leadership strategies* dan *differentiation strategies*) adalah sebagai berikut.

commit to user

- a. Instrumen tipe strategi *cost leadership* untuk perguruan tinggi, meliputi:
- 1) produk jasa pendidikan yang ditawarkan bersifat standar (sama dalam segala aspek) sesuai BAN PT;
 - 2) biaya yang ditawarkan relatif lebih rendah;
 - 3) *customer* potensial yang relatif mudah terpengaruh oleh pergeseran tarif/biaya pendidikan yang ditawarkan;
 - 4) memiliki departemen penelitian dan pengembangan yang kurang aktif dalam pengembangan produk/jasa pendidikan;
 - 5) mengalokasikan dana untuk koordinasi berbagai kegiatan pelayanan pendidikan lebih rendah dari pesaing;
 - 6) melakukan perubahan dan memperkenalkan produk/jasa pendidikan baru relatif lambat;
 - 7) sumber pendanaan utama bersumber dari mahasiswa; dan
 - 8) menyediakan produk/jasa pendidikan melalui cara-cara yang agresif dalam efisiensi dan keefektifan biaya.
- b. Instrumen tipe strategi *differentiation* untuk perguruan tinggi, meliputi:
- 1) produk jasa pendidikan yang ditawarkan lebih luas dari pada pesaing misal: kurikulum dan kerjasama magang dengan perusahaan-perusahaan besar, serta memiliki keunikan yang sulit ditiru;
 - 2) biaya pendidikan yang ditawarkan relatif lebih tinggi dari pada pesaing;

- 3) *customer* potensial relatif tidak mudah terpengaruh oleh pergeseran tarif/biaya pendidikan (atau harga bukan sebagai faktor penentu keputusan);
- 4) memiliki departemen (lembaga) penelitian dan pengembangan yang aktif dalam pengembangan produk/jasa pendidikan , dan berfungsi dengan baik;
- 5) persentase alokasi dana untuk koordinasi berbagai kegiatan pelayanan pendidikan lebih besar dari pesaing;
- 6) melakukan perubahan dan memperkenalkan produk/jasa pendidikan baru dengan cepat melalui adopsi teknologi misalnya: *web* atau *sms center* untuk mencapai keunggulan meskipun berbiaya mahal;
- 7) mempunyai sumber pendanaan dari berbagai sumber (misalnya: kerjasama dengan swasta), sebagai keunggulan perguruan tinggi; dan
- 8) menyediakan produk/jasa pendidikan melalui cara-cara yang kurang agresif dalam efisiensi dan efektifitas biaya.

2.1.5 Orientasi Pasar

Orientasi pasar merupakan seperangkat tindakan nyata yang memungkinkan perusahaan mempertahankan variasi permintaan dan penawaran pasar dan memberikan respon yang tepat terhadap berbagai perubahan yang terjadi (Varadarajan dan Jayachandran, 1999). Menurut Narver dan Slater (1990), orientasi pasar sebagai budaya organisasi yang paling efektif dan efisien dalam menciptakan perilaku untuk menciptakan suatu nilai terbaik bagi para *customer* *commit to user*

sehingga kinerja bisnis berkelanjutan. Narver dan Slater (1990) memandang orientasi pasar sebagai pasar, sebagai konstruk berdimensi yang terdiri atas tiga komponen perilaku, yaitu: orientasi pelanggan (*customer orientation*), orientasi pesaing (*competitor orientation*), dan koordinasi antarfungsi (*interfunctional coordination*). Orientasi pelanggan merupakan pemahaman terhadap *customer* untuk menciptakan nilai yang unggul secara berkelanjutan. Pemahaman yang mendalam terhadap *customer* sangat penting sehingga eksistensi organisasi dapat terjamin. Orientasi pesaing merupakan pemahaman organisasi terhadap kekuatan, kelemahan, kapabilitas dan strategi pesaing baik pesaing kunci saat ini maupun pesaing potensial dalam jangka pendek maupun jangka panjang. Koordinasi antar fungsi merupakan koordinasi yang berkaitan dengan pemanfaatan sumberdaya organisasi dalam menciptakan nilai unggul untuk *customer* target/sasaran.

Untuk mencapai keunggulan kompetitif dan tujuan organisasi dengan menentukan kebutuhan dan keinginan target pasar dan memberikan kepuasan yang lebih efisien dan efektif dibandingkan pesaingannya (Kotler, 2000). Kondisi tersebut dapat diwujudkan dengan adanya perencanaan dan koordinasi dengan semua bagian yang ada dalam organisasi untuk memuaskan kebutuhan dan keinginan *customer*. Semakin meningkatnya tingkat persaingan di pasar global saat ini terutama pada sektor pendidikan tinggi, mendorong para pengelola perguruan tinggi menemukan berbagai cara untuk dapat menjaga dan meningkatkan kinerja (kualitas) organisasi. Pengelola organisasi perlu memiliki pemahaman yang cukup berkaitan pelanggan dan pesaingnya. Orientasi pasar

dapat menjadi peramal yang memiliki kontribusi untuk kesuksesan jangka panjang organisasi (Deshpandé dan Farley, 1999). Oleh karena itu, organisasi perlu lebih memfokuskan pada pasar (orientasi pasar). Menurut Druker (1954) pemahaman terhadap orientasi pasar sangat dipengaruhi oleh konsep pemasaran (Cano *et al.*, 2004). Konsep pemasaran merupakan sebuah filosofi bisnis yang berbeda implementasinya, dengan direfleksikan dalam aktivitas dan perilaku organisasi (Kohli dan Jaworski, 1990).

Orientasi pasar pada dasarnya merupakan implementasi dari konsep pemasaran yang menyatakan bahwa kepuasan konsumen sangat penting bagi eksistensi organisasi. Menurut Kohli dan Jaworski (1990), konsep orientasi pasar pada dasarnya meliputi tiga elemen, yaitu (1) intelejen pasar untuk menghasilkan berbagai macam informasi pasar yang sesuai dengan kebutuhan dan pilihan *customer*; (2) penyebaran informasi yang diarahkan kepada seluruh bagian dalam perusahaan untuk memperoleh sinergi strategi; dan (3) respon atas intelijen pasar datang dari semua bagian dalam bentuk strategi pemasaran yang sesuai dengan lingkungan pasar.

Pengukuran orientasi pasar pada perguruan tinggi dalam penelitian ini dikembangkan dengan mengacu instrumen orientasi pasar Narver dan Slater (1990). Hasil pengembangan instrumen orientasi pasar yang diterapkan perguruan tinggi tersebut adalah sebagai berikut.

- 1) Memiliki komitmen yang tinggi terhadap pelayanan kepada *stakeholder* (mahasiswa, calon mahasiswa, perusahaan dan lain-lain).

- 2) Memperhatikan keluhan *stakeholder* (mahasiswa, calon mahasiswa, perusahaan dan lain-lain).
- 3) Cepat dalam mendeteksi kebutuhan *stakeholder* (mahasiswa, calon mahasiswa, perusahaan dan lain-lain).
- 4) Tanggap terhadap pengembangan dan inovasi prodi (perguruan tinggi) lain yang sejenis (pesaing) dalam menghadapi *stakeholder*.
- 5) Tanggap terhadap informasi mengenai langkah dan segala perubahan pesaing.
- 6) Mengintegrasikan seluruh bagian atau fungsi yang ada dalam organisasi untuk memberikan pelayanan kepada *stakeholder* (mahasiswa, calon mahasiswa, perusahaan dan lain-lain).
- 7) Mendorong seluruh karyawan untuk berkontribusi dalam menciptakan nilai pada *stakeholder* (mahasiswa, calon mahasiswa, perusahaan dan lain-lain).

2.1.6 Kinerja Organisasi

Kinerja merupakan ukuran dari hasil kerja yang dilakukan dengan menggunakan kriteria yang disetujui bersama (Robbins, 1994). Kinerja menunjukkan hasil yang diperoleh suatu organisasi baik organisasi bersifat *profit oriented* dan *nonprofit oriented* selama satu periode waktu tertentu (Fahmi, 2014a). Menurut Rue dan Byar (1981) kinerja merupakan tingkat pencapaian hasil (Uha, 2013). Bastian (2001) mendefinisikan kinerja sebagai gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan, program, atau kebijakan

commit to user

dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam rumusan strategis organisasi.

Uha (2013) membedakan kinerja menjadi dua, yaitu kinerja individu dan kinerja organisasi. Kinerja individu adalah hasil kerja karyawan baik dari segi kualitas maupun kuantitas berdasarkan standar kerja yang telah ditentukan, sedangkan kinerja organisasi adalah fungsi hasil-hasil pekerjaan/kegiatan dalam organisasi yang dipengaruhi faktor internal dan eksternal organisasi untuk mencapai tujuan yang ditetapkan selama periode waktu tertentu. Ruekert *et al.* (1985) mendefinisikan kinerja organisasi sebagai efektivitas tercapainya tujuan organisasi, efisiensi penggunaan *input* untuk menghasilkan *output* tertentu, dan kemampuan organisasi untuk beradaptasi terhadap perubahan lingkungan (Homburg *et al.*, 1999). Kinerja sebagai usaha aktivitas pegawai dalam rangka menghasilkan *output* berdasarkan pada pengembangan kerja yang terarah, terorganisir dan berkesinambungan untuk mencapai substansi kerja (besarnya hasil kerja) yang dapat dinilai atau diukur. Kinerja organisasi merupakan sesuatu yang dihasilkan oleh suatu organisasi dalam periode tertentu dengan mengacu pada standar yang ditetapkan. Kinerja adalah suatu hasil karya yang dicapai oleh seseorang dalam melaksanakan tugas-tugas yang dibebankan kepadanya, didasarkan atas kecakapan, pengalaman dan kesungguhan waktu yang diukur dengan mempertimbangkan kuantitas, kualitas, dan ketepatan waktu. Kualitas berkaitan dengan mutu kerja yang dihasilkan, sedangkan kuantitas berkaitan jumlah hasil kerja yang dihasilkan dalam kurun waktu tertentu, dan ketepatan waktu berkaitan kesesuaian waktu yang telah direncanakan. Kinerja organisasi

merupakan hasil yang dapat diukur dan menggambarkan kondisi empirik suatu organisasi dari berbagai ukuran yang disepakati. Untuk mengetahui kinerja yang dicapai dilakukan penilaian kinerja.

Ford dan Schellenberg (1982) mengkonsepsi kinerja organisasional menjadi tiga kerangka, yaitu: (1) *the goal approach*; (2) *the system resource approach*; dan (3) *the constituency approach*. Menurut Etzioni (1964), *the goal approach* merupakan kinerja organisasi yang mendasarkan pada sasaran eksplisit atau sasaran yang ditunjukkan dari perilaku anggota organisasi (Dess dan Robinson, 1984). *The system resource approach* merupakan kinerja organisasi yang mengacu pada faktor internal dan eksternal yang mempengaruhi kelangsungan hidup organisasi (Yuchtman dan Seashore, 1967). *The constituency approach* menurut Thompson (1967) merupakan kinerja organisasi yang melihat keberadaan organisasi sebagai pemenuhan kebutuhan konstituennya (Dess dan Robinson, 1984). Allen dan Helms (2002) membedakan kinerja organisasi menjadi dua, yaitu kinerja keuangan dan kinerja nonkeuangan.

Menurut Carter *et al.* (1992) pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik yang menitik-beratkan pada ukuran keuangan adalah sangat tidak tepat (Boyne dan Gould-Williams, 2003). Beberapa argumentasi yang digunakan adalah: (1) banyak organisasi publik belum memiliki laporan keuangan sehingga indikator keuangan tidak tersedia; (2) ukuran-ukuran keuangan seperti: efisiensi teknis yang ditunjukkan oleh biaya per unit *output*, aspek kinerja organisasional yang lain termasuk kualitas dan kuantitas *output*, dan efektivitas pelayanan sulit dilakukan. Pada kondisi dan karakteristik organisasi seperti itu menurut Dess dan

Robinson (1984) pengukuran kinerja pada organisasi sektor publik lebih baik mendasarkan pada persepsi. Hal ini disebabkan data objektif yang biasanya diperoleh dari lapangan (seperti: laporan keuangan) tidak tersedia, apalagi untuk organisasi kecil yang tidak pernah mampu mempublikasikan.

Menurut Brewer dan Selden (2000) untuk mengatasi kelemahan pada pengukuran konsepsi kinerja organisasional digunakan *subjective perceptual approach*, yaitu persepsi pimpinan organisasi terhadap kemampuan perencanaan strategi untuk merespon ancaman dan peluang organisasi, mengendalikan kegiatan dan mendapatkan komitmen pihak dalam dan luar organisasi. Menurut Ford dan Schellenberg (1982) pengukuran kinerja organisasi sektor publik lebih tepat menggunakan *the system resource approach*, dan *the constituency approach*. *The system resource approach* terdiri atas tiga indikator, yaitu produktivitas karyawan, kepuasan kerja karyawan (Sun *et al.*, 2007; Rainey dan Steinbauer, 1999) dan komitmen atau loyalitas karyawan (Rainey dan Steinbauer, 1999), sedangkan *the constituency approach* terdiri atas dua indikator, yaitu citra dan kualitas produk atau layanan organisasi (Carmeli *et al.*, 2007).

Beberapa indikator pengukuran kinerja pada perguruan tinggi telah dikembangkan oleh *Jarratt committee The British Committee of Vice-Chancellors and Principals* (CVCP) UK yang mengelompokkan indikator kinerja perguruan tinggi menjadi 3 (tiga), yaitu: (1) *internal performance indicators*; (2) *external performance indicators*; dan (3) *operating performance indicators* (Higgins, 1989). *The Association to Advance Collegiate Schools of*
commit to user

Business (AACSB *International*) mengelompokkan indikator kinerja perguruan tinggi menjadi 4 (empat), yaitu: (1) *strategic management and innovation*; (2) *participants – students faculty and professional staff*; (3) *learning and teaching*; dan (4) *academic and professional engagement* (AACSB, 2016). Pengembangan indikator kinerja yang lain dilakukan oleh Baldrige Performance Excellence Program (2015) mengelompokkan indikator kinerja perguruan tinggi menjadi 7 (tujuh) indikator, yaitu: (1) *leadership*; (2) *strategic planning*; (3) *student, stakeholder, and market focus*; (4) *measurement, analysis, and knowledge*; (5) *management faculty and staff focus*; (6) *process management*; dan (7) *organizational performance results*.

Pengukuran kinerja pada perguruan tinggi di Indonesia dilakukan oleh Badan Akreditasi Nasional (BAN-PT). Akreditasi dijadikan salah satu tolok ukur kinerja perguruan tinggi di Indonesia. Akreditasi merupakan salah satu bentuk penilaian (evaluasi) mutu dan kelayakan institusi perguruan tinggi atau program studi yang dilakukan oleh organisasi atau badan mandiri di luar perguruan tinggi (BAN-PT, 2008, 2011a). Penilaian mutu perguruan tinggi atau program studi berkaitan dengan akuntabilitas, pemberian izin, pemberian lisensi oleh badan tertentu. Akreditasi merupakan suatu proses atau upaya BAN-PT untuk menilai dan menentukan status mutu institusi perguruan tinggi berdasarkan standar mutu yang telah ditetapkan, dan hasil akreditasi merupakan status mutu perguruan tinggi yang diumumkan kepada masyarakat. Standar akreditasi institusi perguruan tinggi mencakup komitmen perguruan tinggi terhadap kapasitas institusi dan keefektifan pendidikan.

commit to user

Terdapat tujuh standar dan elemen penilaian akreditasi institusi perguruan tinggi yang meliputi (BAN-PT, 2016):

a. Standar 1: Visi, Misi, Tujuan dan Sasaran, serta Strategi Pencapaiannya

Standar 1 mencerminkan mutu pengelolaan perguruan tinggi yang memiliki kelayakan arah masa depan yang jelas. Visi merupakan gambaran tentang masa depan yang dicita-citakan perguruan tinggi, dan dirumuskan secara jelas untuk diwujudkan dalam kurun waktu yang tegas. Misi merupakan rumusan tugas pokok dan fungsi perguruan tinggi yang ditata secara sistematis, dan dinyatakan secara spesifik sebagai apa yang hendak dilaksanakan dalam penyelenggaraan program dan kegiatan akademik untuk mewujudkan visi organisasi. Visi dan misi perguruan tinggi menjadi acuan utama dalam menentukan tujuan dan sasaran yang hendak dicapai, dengan rumusan yang jelas, spesifik, dan dapat diukur ketercapaiannya dalam kurun waktu yang ditentukan.

b. Standar 2: Tata Pamong, Kepemimpinan, Sistem Pengelolaan dan Penjaminan Mutu

Standar 2 merupakan acuan keunggulan mutu tata pamong (*governance*), kepemimpinan, dan sistem pengelolaan institusi perguruan tinggi sebagai satu kesatuan yang terintegrasi, dan menjadi kunci penting bagi keberhasilan institusi dalam mewujudkan visi, melaksanakan misi, dan mencapai tujuan yang dicita-citakan.

Tata pamong merupakan suatu sistem yang menjamin penyelenggaraan institusi dalam memenuhi prinsip-prinsip kredibilitas, *commit to user*

transparansi, akuntabilitas, tanggung jawab, dan keadilan, yang dikembangkan berdasarkan nilai-nilai moral dan etika, serta norma-norma dan nilai akademik. Tata pamong yang baik mampu menciptakan hubungan saling membutuhkan dan saling menguntungkan antara institusi dengan para pemangku kepentingan.

Kepemimpinan institusi yang baik tercermin pada kemampuan untuk menumbuhkembangkan pemahaman dan komitmen di setiap unit kerja secara komprehensif, untuk mewujudkan visi, melaksanakan misi, dan mencapai tujuan sesuai dengan strategi-strategi yang dikembangkan dan harapan-harapan pemangku kepentingan. Sistem pengelolaan yang baik tercermin dalam keefektifan semua fungsi dan operasi manajemen di semua tingkat unit kerja perguruan tinggi. Penjaminan mutu perguruan tinggi merupakan suatu proses penetapan dan pemenuhan standar mutu pengelolaan perguruan tinggi yang dilakukan secara konsisten dan berkelanjutan, sehingga semua pemangku kepentingan memperoleh kepuasan. Sistem penjaminan mutu perguruan tinggi mencakup pengelolaan masukan, proses, keluaran, dampak, umpan, dan balikan untuk menjamin mutu penyelenggaraan akademik.

c. Standar 3: Mahasiswa dan Lulusan

Standar 3 merupakan acuan keunggulan mutu mahasiswa dan lulusan serta bagaimana seharusnya perguruan tinggi memperlakukan dan memberikan layanan kepada mahasiswa dan lulusannya. Kemahasiswaan adalah segala urusan yang berkenaan dengan upaya perguruan tinggi untuk

commit to user

memperoleh mahasiswa yang berkualitas melalui sistem dan program rekrutmen, seleksi, pemberian layanan akademik/fisik/sosial-pribadi, serta monitoring dan evaluasi keberhasilan mahasiswa dalam menempuh pendidikan di perguruan tinggi, penelaahan kebutuhan dan kepuasan mahasiswa dan pemangku kepentingan sehingga mampu menghasilkan lulusan yang bermutu dan memiliki kompetensi yang sesuai dengan kebutuhan dan tuntutan pemangku kepentingan.

Mahasiswa adalah kelompok pemangku kepentingan internal yang harus mendapatkan manfaat dan sekaligus sebagai pelaku, proses pembentukan nilai tambah dalam penyelenggaraan kegiatan/program akademik yang berkualitas di perguruan tinggi. Lulusan adalah status yang dicapai mahasiswa setelah menyelesaikan proses pendidikan sesuai dengan persyaratan kelulusan yang ditetapkan oleh perguruan tinggi. Sebagai salah satu keluaran langsung dari proses pendidikan yang dilakukan oleh perguruan tinggi, lulusan yang bermutu memiliki ciri penguasaan kompetensi akademik termasuk *hard skills* dan *soft skills* sebagaimana dinyatakan dalam sasaran mutu serta dibuktikan dengan kinerja lulusan di masyarakat sesuai dengan profesi dan bidang ilmu.

d. Standar 4: Sumber Daya Manusia

Standar 4 merupakan acuan keunggulan mutu sumber daya manusia serta bagaimana seharusnya perguruan tinggi memperlakukan dan memberikan layanan kepada sumber daya manusia. Sumber daya manusia perguruan tinggi adalah dosen dan tenaga kependidikan mencakup:

commit to user

pustakawan, laboran, teknisi, dan tenaga administrasi yang bertanggungjawab atas pencapaian sasaran mutu keseluruhan program tridarma perguruan tinggi.

e. Standar 5: Kurikulum, Pembelajaran, dan Suasana Akademik

Standar 5 merupakan acuan keunggulan mutu sistem pembelajaran di perguruan tinggi. Kurikulum adalah rancangan seluruh kegiatan pembelajaran mahasiswa sebagai rujukan perguruan tinggi dalam merencanakan, melaksanakan, memonitor, dan mengevaluasi seluruh kegiatannya untuk mencapai tujuan perguruan tinggi.

Pembelajaran (tatap muka atau jarak jauh) adalah pengalaman belajar yang diperoleh mahasiswa dari kegiatan belajar, seperti perkuliahan, praktikum atau praktik, magang, pelatihan, diskusi, lokakarya, seminar, dan tugas-tugas pembelajaran lainnya. Evaluasi hasil belajar adalah upaya untuk mengetahui sampai di mana mahasiswa mampu mencapai tujuan pembelajaran, dan menggunakan hasilnya dalam membantu mahasiswa memperoleh hasil yang optimal. Suasana akademik adalah kondisi yang dibangun untuk menumbuhkembangkan semangat dan interaksi akademik antara mahasiswa-dosen-tenaga kependidikan, pakar, dosen tamu, nara sumber, untuk meningkatkan mutu kegiatan akademik, di dalam maupun di luar kelas. Suasana akademik yang baik ditunjukkan dengan perilaku yang mengutamakan kebenaran ilmiah, profesionalisme, kebebasan akademik dan kebebasan mimbar akademik, serta penerapan etika akademik secara konsisten.

commit to user

f. Standar 6: Pembiayaan, Sarana dan Prasarana, serta Sistem Informasi

Standar 6 berkaitan dengan keunggulan mutu pengadaan dan pengelolaan dana, sarana, dan prasarana yang diperlukan untuk penyelenggaraan beragam program perwujudan visi, pelaksanaan misi, dan pencapaian tujuan perguruan tinggi. Pembiayaan adalah usaha penyediaan, pengelolaan, dan peningkatan mutu anggaran yang memadai, untuk mendukung penyelenggaraan program-program akademik yang bermutu di perguruan tinggi. Sarana pendidikan adalah segala sesuatu yang dapat digunakan dalam penyelenggaraan proses akademik sebagai alat teknis dalam mencapai maksud, tujuan, dan sasaran pendidikan yang bersifat mobil (dapat dipindah-pindahkan), antara lain: komputer, peralatan dan perlengkapan pembelajaran di dalam kelas, laboratorium, kantor, dan lingkungan akademik lainnya.

Prasarana pendidikan adalah sumber daya penunjang dalam pelaksanaan tridarma perguruan tinggi yang pada umumnya bersifat tidak bergerak/tidak dapat dipindah-pindahkan, antara lain: bangunan, lahan percobaan, dan fasilitas lainnya. Pengelolaan sarana dan prasarana perguruan tinggi meliputi: perencanaan, pengadaan, penggunaan, pemeliharaan, pemutakhiran, penginventarisan, dan penghapusan aset yang dilakukan secara baik sehingga efektif mendukung kegiatan penyelenggaraan akademik di perguruan tinggi. Kepemilikan dan aksesibilitas sarana prasarana sangat penting untuk menjamin mutu penyelenggaraan akademik secara berkelanjutan. Sistem pengelolaan

informasi mencakup pengelolaan masukan, proses, dan keluaran informasi dengan memanfaatkan teknologi informasi dan pengetahuan untuk mendukung penjaminan mutu penyelenggaraan akademik perguruan tinggi.

g. Standar 7: Penelitian, Pelayanan (Pengabdian) kepada Masyarakat dan Kerjasama

Standar 7 merupakan acuan keunggulan mutu penelitian, pelayanan (pengabdian) kepada masyarakat, dan kerjasama yang diselenggarakan untuk dan terkait dengan pengembangan mutu perguruan tinggi. Penelitian adalah salah satu tugas pokok perguruan tinggi yang memberikan kontribusi dan manfaat kepada proses pembelajaran, pengembangan ilmu pengetahuan, teknologi, dan seni, serta peningkatan mutu kehidupan masyarakat. Perguruan tinggi harus memiliki sistem perencanaan pengelolaan serta implementasi program-program penelitian yang menjadi unggulan. Sistem pengelolaan ini mencakup akses dan pengadaan sumber daya dan layanan penelitian bagi pemangku kepentingan, memiliki peta-jalan (*road-map*), melaksanakan penelitian, mengelola dan meningkatkan mutu hasilnya dalam rangka mewujudkan visi, melaksanakan misi, dan mencapai tujuan yang dicita-citakan perguruan tinggi. Perguruan tinggi menciptakan iklim yang kondusif agar dosen dan mahasiswa secara kreatif dan inovatif menjalankan peran dan fungsinya sebagai pelaku utama penelitian yang bermutu dan terencana. Perguruan tinggi memfasilitasi dan melaksanakan kegiatan diseminasi hasil-hasil penelitian dalam berbagai

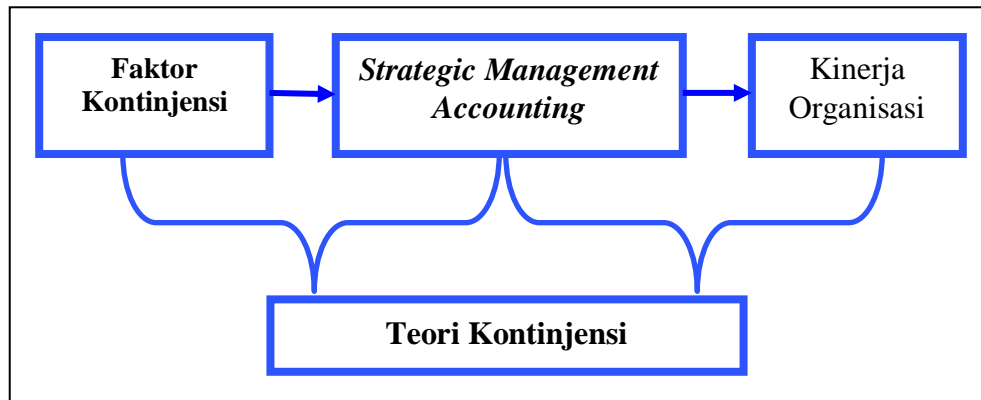
commit to user

bentuk, antara lain: penyelenggaraan forum/seminar ilmiah, presentasi ilmiah dalam forum nasional dan internasional, publikasi dalam jurnal nasional terakreditasi dan/atau internasional yang bereputasi.

Pelayanan/pengabdian kepada masyarakat dilaksanakan sebagai perwujudan kontribusi kepakaran, kegiatan pemanfaatan hasil pendidikan, dan/atau penelitian dalam bidang ilmu pengetahuan, teknologi, dan/atau seni, dalam upaya memenuhi permintaan dan/atau memprakarsai peningkatan mutu kehidupan bangsa. Perguruan tinggi yang baik memiliki sistem pengelolaan kerjasama dengan pemangku kepentingan eksternal dalam rangka penyelenggaraan dan peningkatan mutu secara berkelanjutan program-program akademik. Hasil kerjasama dikelola dengan baik untuk kepentingan akademik dan sebagai perwujudan akuntabilitas perguruan tinggi sebagai lembaga nirlaba. Perguruan tinggi yang baik mampu merancang dan mendayagunakan program-program kerjasama yang melibatkan partisipasi aktif perguruan tinggi dan memanfaatkan dan meningkatkan kepakaran dan mutu sumber daya perguruan tinggi. Akuntabilitas pelaksanaan tridarma dan kerja sama perguruan tinggi diwujudkan dalam bentuk keefektifan pemanfaatannya untuk memberikan kepuasan pemangku kepentingan terutama peserta didik.

2.2. Kerangka Konseptual Penelitian dan Pengembangan Hipotesis

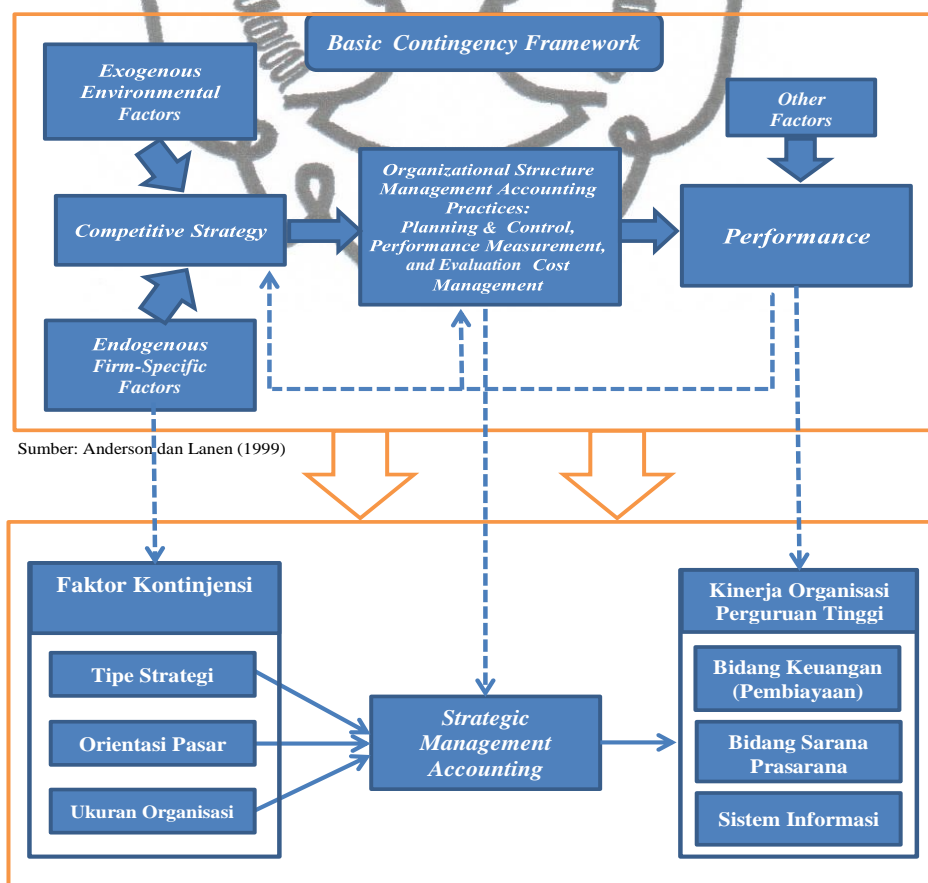
Hubungan faktor kontinjensi, SMA, dan kinerja organisasi dalam penelitian ini mendasarkan pada teori kontinjensi (Gambar 2.1).



Gambar 2.1 Model Teori Dasar

Teori kontinjensi digunakan sebagai rujukan dalam hubungan variabel kontinjensi sebagai variabel independen dan SMA sebagai variabel dependen, serta hubungan variabel SMA sebagai variabel independen dan kinerja organisasi sebagai variabel dependen dalam penelitian ini. Dalam teori kontinjensi pada hakikatnya “tidak ada satu cara terbaik yang bisa digunakan dalam semua keadaan (situasi) lingkungan” (Gudono, 2014). Teori kontinjensi menghipotesiskan bahwa struktur organisasi merupakan fungsi hubungan yang secara simultan ditentukan oleh faktor lingkungan eksternal, faktor lingkungan internal (karakteristik dan sifat) organisasi, dan faktor organisasi lainnya (Anderson dan Lanen, 1999). Oleh karena itu, pengembangan sistem dan struktur organisasi termasuk SMA harus mempertimbangkan sifat dan karakteristik organisasi. Efektivitas sistem dan struktur organisasi bergantung pada eksistensi kesesuaian antara organisasi dan lingkungannya.

Kerangka dasar kontinjensi yang digambarkan pada Gambar 2.2 menggambarkan teori struktur organisasi tradisional, yang biasa disebut paradigma strategi - struktur - kinerja, di mana strategi dan struktur perusahaan dipandang sebagai respons memaksimalkan keuntungan terhadap faktor eksogen (faktor lingkungan eksternal) organisasi (Anderson dan Lanen, 1999). Pengembangan model penelitian ini berdasarkan kerangka dasar kontinjensi Anderson dan Lanen (1999) di mana pencapaian kinerja organisasi dapat dicapai dengan dukungan praktik akuntansi manajemen (SMA) yang dikembangkan dengan mempertimbangkan sifat dan karakteristik, serta faktor lingkungan internal dan eksternal organisasi (Gambar 2.2).



Gambar 2.2 Pengembangan Model Penelitian

Sumber: Anderson dan Lanen (1999) dan data diolah

2.2.1. Pengaruh Faktor Kontinjensi dan *Strategic Management Accounting*

Hubungan faktor kontinjensi dan SMA didasarkan pada teori kontinjensi. Teori kontinjensi mengargumentasikan bahwa efektivitas desain organisasi bergantung pada kesesuaian antara organisasi dan lingkungannya. Konsep dasar pendekatan kontinjensi adalah tidak ada konsep atau desain organisasi yang secara efektif dapat diterapkan secara universal (di mana saja atau dalam kondisi apa saja) (Otley, 1980). SMA sebagai pendekatan umum akuntansi dalam posisi strategis organisasi, sebagai upaya untuk mengintegrasikan wawasan dari akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran dalam kerangka manajemen strategis (Roslender dan Hart, 2003). Pengembangan SMA untuk perguruan tinggi diyakini sebagai suatu sistem yang diadopsi dari kerangka pikir strategi (Hutaibat *et al.*, 2011). Menurut Hutaibat (2011) pengembangan SMA pada organisasi bisnis dapat diadaptasi untuk organisasi sektor publik termasuk perguruan tinggi.

Pengelolaan organisasi sangat tergantung berbagai situasi, seperti ketidakpastian lingkungan (Kreitner dan Kinicki, 2001). Teori kontinjensi menyebutkan bahwa dalam praktik semua hal tergantung pada situasi kontinjensi. Hakikat teori kontinjensi adalah "tidak ada satu cara terbaik yang bisa digunakan dalam semua keadaan (situasi) lingkungan" (Gudono, 2014). Tidak ada prinsip-prinsip umum yang berlaku untuk segala situasi, sehingga perlu dilakukan analisis tersendiri terhadap setiap situasi yang dihadapi organisasi. Teori Kontinjensi berlandaskan pada pemikiran bahwa pengelolaan organisasi dapat berjalan dengan baik dan lancar apabila pemimpin organisasi mampu memperhatikan dan memecahkan situasi tertentu yang sedang dihadapi dan setiap situasi harus

dianalisis sendiri (Wursanto, 2003). Oleh karena itu, pengembangan SMA perlu mempertimbangkan berbagai faktor kontekstual termasuk faktor-faktor kontinjensi.

2.2.1.1. Pengaruh Tipe Strategi terhadap *Strategic Management Accounting*

SMA dipahami sebagai seperangkat teknik akuntansi yang berorientasi strategis, dan keterlibatan akuntan dalam proses pengambilan keputusan strategis organisasi (Simon dan Guilding, 2008b). Untuk pencapaian visi, misi, tujuan, dan sasaran organisasi dibutuhkan praktik akuntansi manajemen. Praktik akuntansi manajemen yang dapat mendukung pencapaian visi, misi, tujuan, dan sasaran organisasi adalah praktik akuntansi manajemen yang sesuai dan selaras dengan strategi organisasi. Oleh karena itu, pengembangan dan penerapan praktik akuntansi manajemen harus mempertimbangkan pilihan strategi organisasi. Dengan demikian, strategi organisasi menjadi salah satu faktor kontinjensi dalam pengembangan SMA (Hoque, 2004; Langfield-Smith, 1997).

Strategi merupakan cara dan taktik utama yang dirancang secara sistematis (perencanaan strategis) dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajemen, terarah pada tujuan strategi organisasi (Nawawi, 2005). Strategi perguruan tinggi dirumuskan dalam rangka pencapaian visi, misi, sasaran, dan tujuan perguruan tinggi. Untuk mengimplementasikan strategi organisasi diperlukan struktur dan desain organisasi termasuk pelaksanaan fungsi-fungsi manajemen. Menurut Terry (1958) dan Mainduh (1997) fungsi-fungsi dasar manajemen meliputi: perencanaan, pengorganisasian, pengarahan, dan pengawasan (Torang, 2013).

Oleh karena itu, pengembangan dan implementasi praktik akuntansi manajemen menjadi bagian implementasi dari fungsi manajemen.

Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa pengembangan SMA dipengaruhi pilihan strategi organisasi. Simons (1987) menemukan perusahaan yang menerapkan strategi diferensiasi, lebih menekankan penggunaan anggaran yang ketat, *monitoring output* formal dan data perkiraan daripada pengendalian biaya formal. Kecanggihan sebuah sistem SMA tidak otomatis berkorelasi dengan kinerja yang unggul, namun kesesuaian antara identifikasi faktor kontinjensi dan *management accounting system* (Simons, 1987). Chenhall (2003) menemukan bahwa *conservative strategies* berkorelasi dengan desain *management control system*. Penelitian lain dilakukan Roslender dan Hart (2003) menemukan bahwa praktik akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran berdampak pada praktik SMA di Inggris. Faktor kontinjensi *strategic positioning* dan *strategic mission* mempunyai korelasi dalam penggunaan teknik SMA pada perusahaan besar manufaktur besar di Italia (Cinquini dan Tenucci, 2007). Hasil penelitian Cinquini dan Tenucci (2007) juga menunjukkan bahwa posisi strategis memainkan peran kontinjensi dalam penggunaan teknik SMA. Simon dan Guilding (2008a) menemukan tipe strategi *prospector* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan SMA (partisipasi akuntan dalam pengambilan keputusan strategis) pada perusahaan besar Slovenia. Fowzia (2011) meneliti implementasi SMA pada perusahaan manufaktur di Bangladesh, dan menemukan strategi perusahaan (*strategic pattern*, *strategic mission* dan *strategic positioning*) mempengaruhi implementasi SMA.

commit to user

Perusahaan-perusahaan yang menekankan strategi diferensiasi, menggunakan ukuran kinerja kontemporer, dan perusahaan-perusahaan yang bersaing dengan strategi efektivitas biaya menekankan pada ukuran kinerja keuangan (Hyvönen, 2008). Chenhall *et al.* (2011) menemukan bahwa strategi mempengaruhi adopsi dan desain *management control system*. Mohamed dan Jamil (2013) menemukan adanya hubungan antara strategi bisnis dan desain sistem pengukuran kinerja hotel kecil menengah di Malaysia. Terdapat hubungan antara strategi diferensiasi produk, inovasi dan desain MCS (Beuren dan Oro, 2014). Chong dan Chong (1997) menemukan bahwa *strategic business unit* dan ketidakpastian lingkungan mempengaruhi desain MCS pada perusahaan manufaktur di Australia. Tipe strategi *prospector* berhubungan dengan sistem informasi (SMA) (Abernethy dan Guthrie, 1994).

Maassen dan Potmaw (1990) menemukan ada tiga model pengambilan keputusan strategi yang diterapkan pada perguruan tinggi di Belanda, yaitu: model strategi linier, model strategi adaptif dan model strategi interpretif. Menurut Maassen dan Potmaw (1990) model interpretif merupakan model pengambilan keputusan strategi yang paling baik diterapkan pada institusi pendidikan tinggi. Hasil ini menunjukkan bahwa model pengambilan keputusan strategi telah diimplementasikan pada perguruan tinggi. Pengembangan SMA untuk perguruan tinggi diyakini sebagai suatu sistem yang diadopsi dari kerangka pikir strategi (Hutaibat *et al.*, 2011). Hasil-hasil penelitian sebelumnya dapat disimpulkan bahwa tipe strategi mempengaruhi pengembangan desain dan struktur dalam organisasi termasuk pengembangan SMA.

Pada sebagian besar perguruan tinggi swasta memiliki sumber dana yang terbatas, sehingga upaya peningkatan efisiensi dan efektifitas penggunaan sumber daya terus dilakukan. Tipe strategi *cost leadership* menjadi salah satu alternatif pilihan strategi yang dapat diterapkan pada perguruan tinggi swasta (Yani, 2014). Perguruan tinggi yang menerapkan tipe strategi *cost leadership*, penyusunan program kerja cenderung diarahkan pada usaha pemenuhan standar kualitas yang dipersyaratkan dengan menjaga biaya pendidikan yang relatif rendah. Penerapan *strategic costing* yang merupakan bagian implementasi SMA pada perguruan tinggi perlu mempertimbangkan kondisi tersebut. Oleh karena itu, pilihan strategi menjadi salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan dalam pengembangan dan implementasi SMA terutama berkaitan dengan *strategic costing* pada perguruan tinggi. Hal ini menunjukkan bahwa perguruan tinggi yang cenderung menerapkan strategi *cost leadership* intensitas implementasi SMA semakin tinggi.

Berdasarkan kerangka konseptual yang telah dijabarkan sebelumnya, maka Hipotesis 1a (H_{1a}) yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

H_{1a}: Tipe strategi berpengaruh positif terhadap implementasi SMA pada perguruan tinggi swasta di DIY.

2.2.1.2. Pengaruh Orientasi Pasar terhadap *Strategic Management Accounting*

Orientasi pasar merupakan seperangkat tindakan nyata yang memungkinkan perusahaan mempertahankan variasi permintaan, dan penawaran pasar, serta memberikan respon yang tepat terhadap berbagai perubahan (*commit to user*) (Varadarajan dan Jayachandran, 1999). Organisasi yang menjadikan orientasi

pasar sebagai budaya organisasi akan berfokus pada kebutuhan pasar eksternal, dan permintaan pasar menjadi dasar dalam penyusunan strategi unit-unit bisnis dalam organisasi (Slater dan Narver, 1995). Untuk menjaga eksistensi organisasi, pemahaman dan penciptaan nilai bagi pelanggan sangat penting dilakukan. Nilai pelanggan berkaitan dengan atribut dari produk/jasa seperti: karakteristik, fitur, dan manfaat produk/jasa yang dibutuhkan oleh pelanggan untuk memenuhi kebutuhan mereka.

Dalam konteks orientasi pasar, pemahaman dan penciptaan nilai bagi pelanggan memerlukan koordinasi semua bidang fungsional dan kegiatan dalam organisasi termasuk pemasaran dan akuntansi. Pemahaman tentang pelanggan memerlukan akuisisi dan penyebaran informasi tentang kebutuhan pelanggan (Kohli dan Jaworski, 1990). Oleh karena itu, pemahaman tentang atribut produk/jasa yang dibutuhkan *customer* akan menentukan strategi organisasi. Praktik akuntansi manajemen diperlukan dalam rangka implementasi strategi organisasi. Akuntan manajemen berkontribusi dalam penciptaan nilai bagi *customer* melalui penyediaan atribut produk/jasa (fitur, fungsi, dan manfaat) yang sesuai dengan kebutuhan *customer*.

Beberapa hasil penelitian mendukung bahwa orientasi pasar organisasi menjadi salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan dalam pengembangan dan penerapan praktik akuntansi manajemen (SMA). Mia dan Clarke (1999) menemukan bahwa SMA dapat membantu manajer dalam mengadopsi, dan mengimplementasikan rencana-rencana organisasi dalam merespon lingkungan, serta dapat membantu manajer dalam mengambil keputusan dan menetapkan

strategi dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Informasi SMA berperan penting untuk tujuan strategis terutama dalam mengelola persaingan pasar dan implementasi strategi perusahaan Listrik dan Elektronika di Malaysia (Noordin, Zainuddin, dan Tayles, (2009). Menurut Hyvönen (2008) terdapat hubungan signifikan antara kinerja pelanggan dan interaksi tiga arah yang melibatkan strategi yang berfokus pada pelanggan, ukuran kinerja kontemporer dan teknologi informasi canggih.

Guiling dan McManus (2002) menemukan adanya hubungan yang positif antara orientasi pasar dengan SMA (*customer accounting*) pada perusahaan di Australia. Perubahan dalam praktik akuntansi biaya dan akuntansi manajemen berhubungan dengan faktor kontinjensi eksternal (seperti perubahan lingkungan bisnis dan akuntansi) dan kontinjensi internal seperti teknologi dan aspek organisasi (Haldma dan Lääts, 2002). Roslender dan Hart (2003) menemukan bahwa praktik akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran mempengaruhi praktik SMA di Inggris. Pengembangan desain *management control systems* berhubungan dengan faktor kontinjensi strategi orientasi pasar (Chenhall, 2003). Hasil riset Cinquini dan Tenucci (2007) menunjukkan bahwa faktor kontinjensi berperan dalam penggunaan teknik SMA. Menurut Simon (2007) faktor kontinjensi berpengaruh dalam desain *management accounting system*.

Perguruan tinggi yang berorientasi pasar ditunjukkan dengan penyediaan dan penyesuaian atribut dari produk/jasa pendidikan seperti: karakteristik, fitur, dan manfaat produk/jasa pendidikan yang diarahkan pada pemenuhan kebutuhan *stakeholders* perguruan tinggi, di antaranya adalah calon mahasiswa, dan industri

dan bisnis. Calon mahasiswa adalah target publik dalam upaya memenuhi kebutuhan jumlah mahasiswa dan kebutuhan finansial dari sebuah perguruan tinggi. Industri dan bisnis menjadi mitra pendukung finansial, praktik mahasiswa atau pengguna (*user*). Penetapan target pasar (calon mahasiswa) merupakan salah satu bentuk strategi perguruan tinggi dalam mendapatkan mahasiswa. Pengembangan SMA untuk perguruan tinggi diyakini sebagai suatu sistem yang diadopsi dari kerangka pikir strategi (Hutaibat *et al.*, 2011). Oleh karena itu, orientasi pasar organisasi menjadi salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan dalam pengembangan dan penerapan praktik akuntansi manajemen (SMA) pada perguruan tinggi (Daft, 2013; Haldma dan Lääts, 2002). Hasil-hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa faktor kontinjensi orientasi pasar mempengaruhi desain sistem dan struktur organisasi. Berdasarkan kerangka konseptual yang telah dijabarkan sebelumnya maka Hipotesis 1b (H_{1b}) yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

H_{1b} : Orientasi pasar berpengaruh positif terhadap implementasi SMA pada perguruan tinggi swasta di DIY.

2.2.1.3. Pengaruh Ukuran Organisasi terhadap *Strategic Management Accounting*

Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa ukuran organisasi mempengaruhi praktik akuntansi manajemen. Hasil penelitian Fowzia (2011) pada perusahaan manufaktur di Bangladesh menunjukkan bahwa pada *industry size* yang berbeda, maka teknik SMA yang diterapkan berbeda pula. Menurut Robbins dan Coulter (2012), ukuran organisasi merupakan suatu variabel penting

yang mempengaruhi karakteristik struktur organisasi. Ukuran organisasi berkaitan dengan besarnya organisasi yang dilihat dari jumlah anggota organisasi. Simon dan Guilding (2008a) menemukan bahwa ukuran organisasi berpengaruh terhadap keberhasilan penerapan SMA pada perusahaan besar Slovenia. Jumlah anggota atau ukuran organisasi akan berpengaruh pada kompleksitas organisasi. Ukuran organisasi juga berpengaruh pada formalisasi dan sentralisasi. Semakin besar organisasi semakin tinggi formalisasi dan semakin besar ukuran organisasi semakin rendah sentralisasi. Menurut Hutaibat (2011) pengembangan SMA pada organisasi bisnis dapat diadaptasi dalam pengembangan SMA pada organisasi sektor publik termasuk perguruan tinggi. Pengembangan struktur dan teknik manajemen strategis pada universitas di Inggris mempertimbangkan berbagai faktor yang mempengaruhi kehidupan akademis universitas (Buckland, 2009).

Pola pengaruh pengambilan keputusan strategis tergantung pada sumber-sumber penerimaan organisasi (Wheelen dan Hunger, 1996). Sumber penerimaan organisasi sektor publik berasal dari berbagai sumber, tidak hanya berasal dari klien yang menerima produk atau jasa mereka. Pada perguruan tinggi swasta sebagian besar sumber penerimaan berasal dari mahasiswa, sehingga operasional perguruan tinggi swasta cukup tergantung dengan jumlah mahasiswa yang dimilikinya. Besar kecilnya jumlah mahasiswa yang dimiliki oleh perguruan tinggi sangat menentukan kegiatan operasional organisasi. Oleh karena itu, pengambilan keputusan pimpinan perguruan tinggi sangat dipengaruhi jumlah mahasiswa. Menurut Maassen dan Potmaw (1990) model pengambilan keputusan

strategi yang paling baik diterapkan pada institusi pendidikan tinggi adalah model interpretif. Praktik akuntansi manajemen pada perguruan tinggi merupakan implementasi dari rencana operasional yang berisi program kerja dan anggaran. Realisasi program kerja dan anggaran perguruan tinggi sangat tergantung pada sumber penerimaan organisasi. Oleh karena itu, jumlah mahasiswa sebagai parameter ukuran organisasi pada perguruan tinggi swasta merupakan faktor kontinjensi yang mempengaruhi praktik akuntansi manajemennya (Daft, 2013; Haldma dan Lääts, 2002).

Berdasarkan kerangka konseptual yang telah dijabarkan sebelumnya maka Hipotesis 1c (H_{1c}) yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

H_{1c} : Ukuran organisasi berpengaruh positif terhadap implementasi SMA pada perguruan tinggi swasta di DIY.

2.2.2. Pengaruh *Strategic Management Accounting* terhadap Kinerja Organisasi

Kinerja merupakan gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan visi, misi, sasaran dan tujuan organisasi yang tertuang dalam rumusan strategis organisasi (Bastian, 2001). Sasaran dan tujuan perguruan tinggi yang tertuang dalam Renstra organisasi merupakan target kinerja yang akan dicapai dalam kurun waktu tertentu. Renstra merupakan perencanaan strategi yang memuat visi, misi, tujuan strategi dan strategi utama (induk) organisasi. Salah satu indikator kinerja perguruan tinggi adalah kualitas (mutu) jasa dan pelayanan pendidikan. Akreditasi merupakan salah satu bentuk penilaian (evaluasi) mutu dan kelayakan institusi

perguruan tinggi atau program studi (BAN-PT, 2011a, 2008). Oleh karena itu, peningkatan kualitas jasa dan pelayanan pendidikan perlu dilakukan secara berkelanjutan.

Beberapa faktor yang mendukung peningkatan kualitas jasa dan pelayanan pendidikan berkelanjutan dan pencapaian akreditasi institusi, di antaranya adalah bidang pembiayaan, bidang sarana dan prasarana, dan sistem informasi (Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi, 2011). Bidang pembiayaan yang baik, apabila usaha penyediaan, pengelolaan, dan peningkatan mutu anggaran cukup memadai, untuk mendukung penyelenggaraan program-program akademik yang bermutu di perguruan tinggi. Pengelolaan sarana dan prasarana perguruan tinggi baik apabila proses perencanaan, pengadaan, penggunaan, pemeliharaan, pemutakhiran, inventarisasi, dan penghapusan aset dilakukan secara baik sehingga efektif dalam mendukung kegiatan penyelenggaraan akademik. Sistem pengelolaan informasi yang baik, apabila pengelolaan masukan, proses, dan keluaran informasi didukung teknologi informasi dan pengetahuan cukup memadai untuk mendukung penjaminan mutu penyelenggaraan akademik perguruan tinggi.

Dalam kondisi tingkat persaingan yang semakin tinggi, perguruan tinggi dituntut tidak hanya memenuhi standar kualitas yang disyaratkan pemerintah, namun harus memiliki kualitas yang lebih baik dari perguruan tinggi lainnya. Oleh karena itu, pengelola perguruan tinggi dituntut harus lebih tepat dan akurat dalam pengambilan setiap keputusan, sehingga perlu mempertimbangkan berbagai faktor baik internal maupun eksternal organisasi. Pengelola perguruan tinggi

memerlukan tidak hanya informasi keuangan internal organisasi yang bersifat historis, tetapi juga memerlukan informasi relevan lainnya (nonfinansial, eksternal, dan bersifat prospektif) yang berkaitan dengan *customer* dan pesaingnya (Baines dan Langfield-Smith, 2003; McManus, 2013). Informasi-informasi tersebut diperlukan supaya pengambilan keputusan, perencanaan, dan pengendalian dapat dilakukan secara tepat, sehingga perguruan tinggi dapat mencapai keunggulan bersaing dan meningkatkan kinerja organisasional. Praktik akuntansi manajemen konvensional hanya dapat menyediakan informasi-informasi yang bersifat finansial, internal, dan historis, sedangkan informasi nonfinansial, eksternal, dan bersifat prospektif di antaranya dapat disediakan oleh *strategic management accounting* (SMA).

SMA merupakan seperangkat teknik akuntansi yang berorientasi strategis, dan keterlibatan akuntan dalam proses pengambilan keputusan strategis organisasi (Simon dan Guilding, 2008a). Penggunaan informasi SMA dapat membantu manajer dalam mengadopsi dan mengimplementasikan rencana-rencana organisasi dalam merespon perubahan lingkungan, serta dapat membantu manajer dalam mengambil keputusan dan menetapkan strategi dalam mencapai tujuan organisasi (Mia dan Clarke, 1999). Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan SMA mendorong kinerja organisasi menjadi lebih baik. Meznar dan Johnson (2005) menemukan adanya kesesuaian antara *business-government relations strategy* dan *structure* perusahaan yang mengarah pada peningkatan *business-government relations performance*. Poincelot dan Wegmann (2006) menemukan bahwa indikator nonfinansial merupakan informasi SMA

yang relevan digunakan untuk mendorong kinerja perusahaan manufaktur di Perancis.

Hasil penelitian Simon (2007) mendukung pendekatan teori kontinjensi bahwa kesesuaian identifikasi faktor kontinjensi dan sistem organisasi (SMA) berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Said *et al.* (2010) juga menemukan bahwa teknik SMA berpengaruh terhadap kinerja pemerintah daerah di Malaysia. Hasil penelitian Banker *et al.* (2011) menunjukkan bahwa keselarasan antara strategis posisi perusahaan dan struktur pelaporan CIO perusahaan berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Hassan *et al.* (2011) menemukan bahwa penerapan SMA perusahaan manufaktur di Malaysia dapat meningkatkan produktivitas perusahaan yang pada akhirnya meningkatkan kinerja perusahaan. Akenbor dan Okoye (2012) menemukan bahwa penerapan SMA pada perusahaan manufaktur di Nigeria dapat meningkatkan keunggulan kompetitif perusahaan. Cadez dan Guilding (2012) menemukan bahwa SMA berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Menurut Cadez dan Guilding (2012) tingkat kinerja yang sama dapat dicapai dengan menggunakan alternatif struktur dan strategi yang berbeda. Hal ini menunjukkan adanya hubungan antara kinerja organisasi dengan pilihan dan implementasi strategi, struktur dan sistem organisasi.

Marin (2012) menemukan penggunaan sistem manajemen strategis berpengaruh positif terhadap kinerja. Hasil penelitian Aksoylu dan Aykan (2013) menunjukkan bahwa teknik SMA berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan manufaktur di provinsi Kayseri Turki. Zenita, Sari, Anugerah, dan Said (2015) meneliti penerapan SMA pada lembaga perbankan di Pekanbaru. Hasil

penelitiannya menunjukkan bahwa penggunaan informasi SMA berpengaruh terhadap kinerja manajerial. Hasil-hasil penelitian yang telah dilakukan menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara pilihan dan implementasi strategi, struktur, dan sistem organisasi dengan kinerja organisasi.

Alsoboa, Al-Ghazzawi, dan Joudeh (2015) meneliti penerapan teknik SMA *strategic costing* pada *Jordanian Listed Manufacturing Companies* (JLMC). Hasilnya menunjukkan teknik SMA *strategic costing* yang terdiri atas: *costing* (ABC), *target costing*, dan *cost of quality* berpengaruh positif terhadap kinerja pada JLMC baik kinerja keuangan maupun kinerja pasar. Teknik SMA - *strategic costing*, yang meliputi: *attribute costing*, *life cycle costing*, dan *value chain costing* tidak berpengaruh signifikan terhadap kinerja JLMC. Alsoboa *et al.* (2015) juga menemukan bahwa semua teknik SMA *strategic costing* kecuali teknik *attribute costing* berpengaruh positif terhadap kinerja produksi JLMC. Penelitian Alsoboa dan Alalaya (2015) juga menemukan bahwa teknik SMA *competitor accounting* telah diterapkan pada perusahaan manufaktur Yordania, dan penerapan teknik SMA *competitor accounting* ini memberikan kontribusi yang signifikan dalam mendorong pencapaian keunggulan kompetitif perusahaan. Zenita *et al.* (2015) menemukan penggunaan informasi SMA pada lembaga perbankan di Pekanbaru berpengaruh terhadap kinerja manajerial yang diperkuat dengan *self efficacy* (kepercayaan diri) manajer.

Penerapan strategi yang diintegrasikan dan diselaraskan dengan indikator kinerja sebagai upaya untuk pencapaian kualitas perguruan tinggi memiliki peran sentral dalam strategi bersaing perguruan tinggi di Rumania (Moldovan, 2012).

Hasil penelitian Hutaibat (2011) menunjukkan bahwa analisis *value chain* sebagai salah satu bentuk praktik SMA berguna untuk mengidentifikasi faktor penentu keberhasilan dan untuk mengembangkan keunggulan kompetitif perguruan tinggi di Inggris. Dari hasil-hasil penelitian ini dapat disimpulkan bahwa penerapan SMA berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Hal ini sejalan dengan pendekatan SMA yang secara normatif disebutkan bahwa praktik akuntansi manajemen yang diselaraskan pada strategi organisasi dapat mendorong kinerja lebih baik.

Berdasarkan kerangka konseptual sebelumnya maka Hipotesis 2 (H_2) yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

- H_{2a} : Implementasi SMA berpengaruh positif terhadap kinerja bidang pembiayaan perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{2b} : Implementasi SMA berpengaruh positif terhadap kinerja bidang sarana prasarana perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{2c} : Implementasi SMA berpengaruh positif terhadap kinerja sistem informasi perguruan tinggi swasta di DIY.

2.2.3. Pengaruh Faktor Kontinjensi terhadap Kinerja Perguruan Tinggi yang Dimediasi *Strategic Management Accounting*

Pengembangan desain struktur dan sistem akuntansi manajemen termasuk pengembangan SMA pada suatu organisasi dilakukan sebagai upaya untuk menyediakan informasi yang dibutuhkan oleh manajemen sebagai dasar dalam pengambilan keputusan organisasi. Teori kontinjensi dapat digunakan sebagai dasar untuk menganalisis desain dan sistem akuntansi manajemen yang menyediakan informasi untuk berbagai macam tujuan perusahaan dan untuk

menghadapi persaingan (Otley, 1980; Mia dan Clarke, 1999). Konsep dasar teori kontinjensi adalah tidak ada desain organisasi yang dapat diterapkan secara universal, sehingga penerapan desain organisasi (SMA) antara organisasi satu dan yang lain berbeda-beda (Otley, 1980). Oleh karena itu, pengembangan SMA perlu mempertimbangkan berbagai faktor yang dapat mempengaruhi organisasi termasuk faktor kontinjensi, seperti: tipe strategi, orientasi pasar, dan ukuran organisasi.

Strategi merupakan cara dan taktik utama yang dirancang secara sistematis dalam melaksanakan fungsi-fungsi manajemen dan terarah pada tujuan strategis organisasi (Nawawi, 2005). Tipe strategi merupakan pilihan strategi yang diterapkan pada organisasi dalam rangka pencapaian sasaran dan tujuan organisasi. Beberapa hasil penelitian telah disampaikan oleh Simons (1987), Chong dan Chong (1997), Chenhall (2003), Roslender dan Hart (2003), Cinquini dan Tenucci (2007), Simon dan Guilding (2008a), Hyvönen (2008), Fowzia (2011), Chenhall *et al.* (2011), Mohamed dan Jamil (2013), Beuren dan Oro (2014). Simons (1987) menemukan perusahaan yang menerapkan strategi diferensiasi, lebih menekankan penggunaan anggaran yang ketat, monitoring *output* formal dan data perkiraan, daripada pengendalian biaya formal. Chenhall (2003) menemukan bahwa *conservative strategies* berkorelasi dengan desain *management control system*.

Penelitian lain dilakukan Roslender dan Hart (2003) yang menemukan bahwa praktik akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran berdampak pada praktik SMA di Inggris. Cinquini dan Tenucci (2007) menemukan bahwa posisi

strategis memainkan peran kontinjensi dalam penggunaan teknik SMA. Simon dan Guilding (2008a) menemukan tipe strategi *prospector* berpengaruh positif terhadap keberhasilan penerapan SMA (partisipasi akuntan dalam pengambilan keputusan strategis) pada perusahaan besar Slovenia. Fowzia (2011) meneliti implementasi SMA pada perusahaan manufaktur di Bangladesh, dan menemukan bahwa strategi perusahaan (*strategic pattern*, *strategic mission* dan *strategic positioning*) mempengaruhi implementasi SMA.

Perusahaan-perusahaan yang menekankan strategi diferensiasi menggunakan ukuran kinerja kontemporer dan perusahaan-perusahaan yang bersaing dengan strategi efektivitas biaya menekankan ukuran kinerja keuangan (Hyvönen, 2008). Chenhall *et al.* (2011) menemukan bahwa strategi mempengaruhi adopsi dan desain *management control system*. Mohamed dan Jamil (2013) menemukan adanya hubungan antara strategi bisnis dan desain sistem pengukuran kinerja hotel kecil menengah di Malaysia. Beuren dan Oro (2014) juga menemukan adanya hubungan antara strategi diferensiasi produk, inovasi dan desain MCS. Chong dan Chong (1997) menemukan bahwa *strategic business unit* dan ketidakpastian lingkungan mempengaruhi desain MCS pada perusahaan manufaktur di Australia. Tipe strategi *prospector* berhubungan dengan sistem informasi (SMA) (Abernethy dan Guthrie, 1994). Dari hasil penelitian sebelumnya dapat disimpulkan bahwa tipe strategi mempengaruhi pengembangan desain dan struktur dalam organisasi termasuk pengembangan SMA.

Penelitian lain yang dilakukan oleh Guilding dan McManus (2002), Roslender dan Hart (2003), (Chenhall, 2003), Cinquini dan Tenucci (2007), serta

Simon (2007) menemukan bahwa orientasi pasar organisasi menjadi salah satu faktor yang perlu dipertimbangkan dalam pengembangan dan penerapan praktik akuntansi manajemen (SMA). Hyvönen (2008) menemukan adanya hubungan antara kinerja pelanggan dan interaksi tiga arah yang melibatkan strategi berfokus pada pelanggan, ukuran kinerja kontemporer dan kecanggihan teknologi informasi. Guilding dan McManus (2002) menemukan adanya hubungan yang positif antara orientasi pasar dengan teknik SMA *customer accounting* pada perusahaan di Australia. Roslender dan Hart (2003) menemukan bahwa praktik akuntansi manajemen dan manajemen pemasaran mempengaruhi praktik SMA di Inggris. Pengembangan desain *management control systems* berhubungan dengan faktor kontinjensi strategi orientasi pasar (Chenhall, 2003; Simon, 2007). Hasil riset Cinquini dan Tenucci (2007) menunjukkan bahwa faktor kontinjensi berperan dalam penggunaan teknik SMA.

Pada beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa dalam pengembangan desain struktur dan sistem akuntansi manajemen, ukuran organisasi menjadi salah satu faktor yang dipertimbangkan oleh manajemen. Ukuran organisasi menyangkut besarnya organisasi yang dilihat dari jumlah anggota organisasi. Ukuran organisasi juga merupakan variabel kontekstual dalam pendesainan struktur organisasi. Ukuran organisasi merujuk pada kapasitas, jumlah personal, *output* (misalnya pelanggan, penjualan), dan sumber daya. Menurut Minzberg (1979) semakin besar organisasi, semakin mengelaborasi struktur organisasi, tugas-tugasnya semakin terspesialisasi, dan unit-unitnya semakin berbeda, serta komponen administratifnya semakin berkembang.

Fowzia (2011) melakukan penelitian pada perusahaan manufaktur di Bangladesh. Hasilnya menunjukkan bahwa pada *industry size* yang berbeda, teknik SMA yang diterapkan berbeda pula. Robbins dan Coulter (2012) menemukan ukuran organisasi merupakan suatu variabel penting yang mempengaruhi karakteristik struktur organisasi. Simon dan Guilding (2008a) menemukan bahwa ukuran organisasi berpengaruh terhadap keberhasilan penerapan SMA pada perusahaan besar Slovenia. Jumlah anggota (ukuran organisasi) berpengaruh pada kompleksitas, formalisasi, dan sentralisasi organisasi. Semakin besar organisasi semakin tinggi formalisasi dan semakin besar ukuran organisasi semakin rendah sentralisasi.

Penggunaan informasi SMA dapat membantu manajer dalam mengadopsi dan mengimplementasikan rencana-rencana organisasi dalam merespon perubahan lingkungan, serta dapat membantu manajer dalam mengambil keputusan dan menetapkan strategi dalam mencapai tujuan organisasi (Mia dan Clarke, 1999). Beberapa hasil penelitian menunjukkan bahwa penerapan SMA mendorong kinerja organisasi menjadi lebih baik. Meznar dan Johnson (2005), Poincelot dan Wegmann (2006), Said *et al.* (2010), Hassan *et al.* (2011), Akenbor dan Okoye (2012), Cadez dan Guilding (2012), Marin (2012), Aksoylu dan Aykan (2013), Zenita *et al.* (2015), Alsoboa *et al.* (2015), menemukan bahwa penerapan SMA berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Kecanggihan sebuah sistem SMA tidak otomatis berkorelasi dengan kinerja yang unggul, namun ada kesesuaian antara identifikasi faktor kontinjensi dan *management accounting system* (Simons, 1987). Pengembangan SMA yang mempertimbangkan berbagai faktor yang

mempengaruhi organisasi dapat mendorong kinerja organisasi menjadi lebih baik. (Mia dan Clarke, 1999). Hasil penelitian Simon (2007) mendukung pendekatan teori kontinjensi bahwa kesesuaian identifikasi faktor kontinjensi dan sistem (SMA) berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Banker *et al.* (2011) menemukan keselarasan antara strategis posisi perusahaan dan struktur pelaporan CIO perusahaan berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan.

Cadez dan Guilding (2012) menemukan tingkat kinerja yang sama dapat dicapai dengan menggunakan alternatif struktur dan strategi yang berbeda. Hal ini sejalan dengan pendekatan SMA secara normatif yang menyebutkan bahwa praktik akuntansi manajemen yang diselaraskan pada strategi organisasi dapat mendorong kinerja lebih baik. Hasil-hasil penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara faktor kontinjensi (tipe strategi, orientasi pasar, dan ukuran organisasi), SMA, dan kinerja organisasi. Implementasi tipe strategi yang didukung pengembangan dan implementasi SMA dapat mendorong peningkatan kinerja organisasi. Organisasi yang menekankan pada orientasi pasar dan didukung implementasi SMA dapat mendorong peningkatan kinerja organisasi. Jumlah mahasiswa (ukuran organisasi) yang dijadikan pertimbangan dalam pengembangan dan implementasi SMA pada perguruan tinggi secara tidak langsung dapat mendorong kinerja peningkatan perguruan tinggi. Berdasarkan kerangka konseptual sebelumnya maka Hipotesis (H3, H4, dan H5) yang dikembangkan dalam penelitian ini adalah:

H_{3a}: SMA memediasi pengaruh tipe strategi terhadap kinerja bidang pembiayaan pada perguruan tinggi swasta di DIY.

- H_{3b}: SMA memediasi pengaruh tipe strategi terhadap kinerja bidang sarana prasarana pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{3c}: SMA memediasi pengaruh tipe strategi terhadap kinerja sistem informasi pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{4a}: SMA memediasi pengaruh orientasi pasar terhadap kinerja bidang pembiayaan pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{4b}: SMA memediasi pengaruh orientasi pasar terhadap kinerja bidang sarana prasarana pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{4c}: SMA memediasi pengaruh orientasi pasar terhadap kinerja sistem informasi pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{5a}: SMA memediasi pengaruh ukuran organisasi terhadap kinerja bidang pembiayaan pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{5b}: SMA memediasi pengaruh ukuran organisasi terhadap kinerja bidang sarana prasarana pada perguruan tinggi swasta di DIY.
- H_{5c}: SMA memediasi pengaruh ukuran organisasi terhadap kinerja sistem informasi pada perguruan tinggi swasta di DIY.

2.3. Model Penelitian

Model penelitian yang digunakan dalam penelitian ini dapat dilihat pada Gambar 2.3. Gambar 2.3 menggambarkan hubungan faktor kontinjensi (tipe strategi, orientasi pasar, dan ukuran organisasi), SMA dan kinerja organisasi. Sasaran dan tujuan organisasi (kinerja organisasi) dapat tercapai apabila didukung oleh desain sistem dan struktur organisasi (SMA) yang sesuai dengan sifat,

karakteristik, dan lingkungan organisasi. Pengembangan desain sistem dan struktur organisasi (SMA) yang dapat mendukung tercapainya kinerja organisasi organisasi, sehingga memiliki daya tahan dan adaptasi tinggi terhadap perubahan lingkungan (faktor-faktor kontinjensi).

