

**PENGARUH GAYA PENGGUNAAN ANGGARAN, KOMPLEKSITAS TUGAS, KOMPLEKSITAS ORGANISASI DAN DUKUNGAN MANAJEMEN TERHADAP HUBUNGAN STRATEGI *COST LEADERSHIP* DAN PENINGKATAN KINERJA DI PT PERKEBUNAN NUSANTARA XI (PERSERO)**

Suwandhi<sup>1</sup>  
Drajat Armono<sup>2</sup>

*Abstract: The Influence of Budget Usage Style, Task Complexity, Organizational Complexity and Management Support on the Relationship of Cost Leadership Strategies and Performance Improvement at PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). This study aims to examine whether the cost leadership program influences the performance of PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). Contingency approach is widely used by researchers to find out whether the success of a company is influenced by the cost leadership strategy and always has the same effect on each condition. To explain this effect, four contingency factors, budget use, task complexity, organizational complexity and management support in cost control programs at PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). Data collection method uses survey method, to test the hypothesis used Moderated Regression Analysis (MRA). The results of the study found that budget, task complexity, organizational complexity and management support were not moderating variables that could strengthen the relationship between cost leadership programs and performance improvements at PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). The results of this study are expected to contribute to practitioners, to anticipate factors that can affect the company's performance. For academics to explain, how, when, and where budget use, task complexity, organizational complexity and management support are needed in order to improve the relationship between cost leadership programs and organizational success, by suggesting the nature of relationships that are influenced by different conditions.*

**Abstrak: Pengaruh Gaya Penggunaan Anggaran, Kompleksitas Tugas, Kompleksitas Organisasi dan Dukungan Manajemen terhadap Hubungan Strategi *Cost Leadership* dan Peningkatan Kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero).** Penelitian ini bertujuan untuk menguji apakah program *cost leadership* berpengaruh pada kinerja PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). Pendekatan kontijensi banyak digunakan oleh para peneliti untuk mengetahui apakah keberhasilan perusahaan dipengaruhi oleh strategi *cost leadership* dan selalu berpengaruh sama pada setiap kondisi. Untuk menjelaskan pengaruh tersebut, empat factor kontijensi, penggunaan anggaran, kompleksitas tugas, kompleksitas organisasi dan dukungan manajemen dalam program pengendalian biaya di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero). Metode pengumpulan data menggunakan metode survey, untuk pengujian hipotesis digunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Hasil penelitian menemukan anggaran, kompleksitas tugas, kompleksitas organisasi dan dukungan manajemen bukan merupakan variable pemoderasi yang dapat memperkuat hubungan antara

---

<sup>1</sup> Dosen Program Studi Akuntansi Politeknik LPP Yogyakarta

<sup>2</sup> Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Islam Indonesia - Yogyakarta, email: drajatarmono@gmail.com

program *cost leadership* dengan peningkatan kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (persero). Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan kontribusi bagi praktisi, untuk mengantisipasi factor-faktor yang dapat mempengaruhi kinerja perusahaan. Bagi akademisi untuk menjelaskan, bagaimana, kapan, dan dimana penggunaan anggaran, kompleksitas tugas, kompleksitas organisasi dan dukungan manajemen diperlukan agar dapat meningkatkan hubungan antara program *cost leadership* dengan keberhasilan organisasi, dengan mengemukakan sifat hubungan yang dipengaruhi oleh kondisi yang berbeda.

**Kata Kunci:** *cost leadership* – kompleksitas tugas – kompleksitas organisasi – gaya penggunaan anggaran – dukungan manajemen

## PENDAHULUAN

Manajemen memerlukan strategi sebagai alat untuk memenangkan persaingan dan mempertahankan kelangsungan hidup perusahaan. Strategi merupakan pola keputusan dan tindakan tertentu yang memungkinkan manajer mencapai tujuan organisasi (Hill dan Jones, 1998). Perusahaan kadangkala melakukan perubahan strategi bisnis yang telah dijalankan untuk beradaptasi dengan lingkungan industrinya. Perusahaan dalam memasuki persaingan yang ketat akan menerapkan strategi bersaing agar dapat tetap bertahan, strategi yang diterapkan akan disesuaikan dengan *core competencies* yang dimiliki dan kondisi yang dimiliki perusahaan (Hax dan Majiuf, 1995).

Kunci yang selalu menjadi andalan bagi sebagian besar organisasi untuk mampu bertahan adalah keunggulan bersaing. Organisasi perusahaan pada umumnya mampu memperoleh keunggulan persaingan jika posisi yang dimiliki mampu memberi kekuatan yang menonjol di atas kekuatan pesaing dan kemampuannya untuk pengembangan *image* produk perusahaan terhadap pelanggan (*product positioning*). Menurut Porter (1980), terdapat dua bentuk strategi besar atau strategi generik yang dapat dipergunakan perusahaan dalam bersaing yaitu *cost leadership* dan *differentiation*. Masing-masing strategi tersebut dijadikan dasar bagi perusahaan untuk mempertahankan keunggulan kompetitif dan mendefinisikan potensi yang dapat dikembangkan dalam organisasi. Kesuksesan penerapan masing-masing strategi dipengaruhi oleh sumber daya, ketrampilan, desain organisasi dan sistem kontrol yang dimiliki oleh perusahaan.

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

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh J. Lee dan Miller (1999) meneliti tentang pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan antara komitmen organisasi kepada karyawan dengan kinerja keuangan. Menurut Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan (2003) penelitian di Indonesia menunjukkan adanya perbedaan temuan tentang pengaruh strategi kompetitif terhadap hubungan antara komitmen organisasi kepada karyawan hubungannya dengan kinerja perusahaan. Satriawan (2002) menemukan bahwa perusahaan dengan strategi *cost leadership* dan strategi *diferentiation* tidak berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Penelitian Wahyuningsih (2002) menemukan bahwa perusahaan yang menggunakan

*cost leadership* berpengaruh positif dan signifikan pada kinerja, sedangkan untuk strategi *differentiation* ditemukan tidak signifikan terhadap kinerja.

Berdasarkan penelitian Wahyuningsih (2002), peneliti yakin *cost leadership* berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja. Untuk itu pada penelitian ini, peneliti mencoba memperluas pengujian terhadap tiga variabel, yaitu dukungan manajemen puncak, penggunaan anggaran, dan metode pengendalian biaya sebagai pemoderasi *cost leadership* pengaruhnya terhadap kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (persero). Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya karena menggunakan tiga variabel pemoderasi, dengan pengukuran dan obyek penelitian yang berbeda dengan sebelumnya.

PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) sebagai salah satu sumber keuangan negara adalah Badan Usaha Milik Negara (BUMN) yang mempunyai 2 (dua) Unit Usaha dan 16 (enam belas) Pabrik Gula, wilayah kerjanya tersebar di karesidenan Madiun, Pasuruan, Probolinggo, Lumajang, Bondowoso dan Situbondo di Propinsi Jawa Timur. Perusahaan tersebut dipilih menjadi obyek penelitian karena wilayah kerjanya yang terpencar, memiliki sumberdaya yang tidak sedikit dan permasalahannya kompleks, strategi usahanya tetap memantapkan usaha pokok melalui peningkatan produktivitas dan *overall cost leadership* untuk memperoleh harga pokok produksi yang kompetitif dan menghasilkan produk dengan mutu sesuai permintaan pasar.

Berdasarkan uraian pada latar belakang masalah yang ada pada bab pendahuluan, maka pokok masalah yang akan diteliti adalah:

- 1) Apakah strategi *cost leadership* berpengaruh terhadap kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)?
- 2) Apakah dukungan manajemen berpengaruh terhadap hubungan antara *Cost Leadership* dengan kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)?
- 3) Apakah gaya penggunaan anggaran berpengaruh terhadap hubungan antara *Cost Leadership* dengan kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)?
- 4) Apakah kompleksitas tugas berpengaruh terhadap hubungan antara *Cost Leadership* dengan kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)?
- 5) Apakah kompleksitas organisasi berpengaruh terhadap hubungan antara *Cost Leadership* dengan kinerja di PT Perkebunan Nusantara XI (Persero)?

Beberapa ahli berpendapat bahwa kunci keunggulan kompetitif suatu perusahaan adalah kualitas sumber daya manusia yang berada didalamnya, keberhasilan perusahaan akan sangat bergantung kepada kemampuannya untuk mengembangkan dan mengelola sumberdaya yang dapat diandalkan untuk bersaing dilingkungan bisnis yang kompetitif dan *leverage* pada sumber daya yang mampu menempatkan perusahaan pada posisi daya saing dalam jangka panjang. Sumberdaya manusia memiliki kemampuan untuk menjadi faktor pembeda. Perusahaan dalam persaingan melalui kemampuannya dalam menerapkan pengetahuan dalam pekerjaan mereka (Ulrich, 1998 dalam Triyono B. Dan Arfan Ikhsan, 2003).

#### Konsep Strategi

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

Miles dan Snow dalam Siti Musyarofah (2003) melihat tipe strategi tidak berdasarkan pada level strategi melainkan pada tingkat perubahan orientasi pasar dan produk. Ada empat tipe strategi bisnis yang diidentifikasi oleh Miles dan Snow (1978) menurut tingkat perubahan produk maupun pasar, yaitu: *prospectors*, *defenders*, *analyzer* dan *reactor*.

Hill dan Jones (1998) mendefinisikan perubahan strategik sebagai pergerakan dari apa yang dilakukan saat ini menuju ke yang dilakukan di masa depan untuk meningkatkan

keuntungan persaingan. Perubahan strategik yang dilakukan dapat berupa: (1) *reengineering* (2) *restructuring* dan (3) *innovation*.

Porter (1985) menguraikan dua strategi kopetitif generik, yaitu: *overall cost leadership* dan *differentiation*. Berikut ini dijelaskan strategi generik menurut Porter yang akan digunakan dalam penelitian ini.

a. Strategi *Overall Cost Leadership*

Strategi *overall cost leadership*, berusaha untuk meningkatkan pangsa pasar dengan menekankan *low cost* dibanding dengan pesaing. Secara umum strategi *low cost leadership* sangat baik untuk perusahaan yang lebih besar yang mampu mengambil keuntungan dari skala ekonomi, akses yang lebih besar terhadap sumberdaya dan *overhead* yang lebih rendah, dapat menghasilkan biaya per unit yang lebih rendah secara keseluruhan (Porter, 1985).

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa *cost leadership* akan berpengaruh pada peningkatan kinerja perusahaan/organisasi. Sehingga dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

H1: Strategi *cost leadership*, akan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

b. Strategi *Differentiation*.

Strategi generik yang kedua adalah *differentiation*. Perusahaan mencapai keunggulan bersaing melalui pemberian produk atau jasa yang menawarkan kualitas yang unik yang diinginkan oleh *customer*. Perusahaan yang mengadopsi strategi *differentiation* biasanya memiliki *target pembeli yang tidak sensitif terhadap harga tinggi dan perusahaan tersebut sering mempunyai pangsa pasar yang rendah secara relatif. Strategi differentiation yang berhasil di backed up dengan banyak aktivitas yang berbiaya tinggi, seperti riset yang ekstensif, desain produk dan pengeluaran pemasaran* (Miller dan Friesen, 1986).

c. Kinerja Perusahaan

Para peneliti menyetujui bahwa pengukuran kinerja bisnis perusahaan tidak cukup menggunakan satu ukuran tunggal, karena tidak dapat menggambarkan tingkat pencapaian prestasi perusahaan sesungguhnya. Pengukuran kinerja bisnis dapat menggunakan ukuran seperti: sales, sales growth, market share growth, ROI (Return on Investment) atau ROA (Return on Asset), ROI Growth, ROS (Return on Sales), ROS growth asset (Ittner dan Larcker, 1997). Dalam penelitian ini menggunakan indikator Becker dan Gerhad (1996), dikarenakan kompetensi, dan kompetensi bukan hanya ukuran keuangan, namun dirasa pula pada produktivitas, keluhan konsumen pada perusahaan, kerusakan mesin, dan kegagalan produk.

Variabel Pemoderasi

a. Dukungan Manajemen

Pengendalian tidak hanya dicapai melalui proses formal tetapi juga nonformal yang menekankan hubungan satu individu dengan individu yang lain, antara orang yang mengendalikan dan orang yang dikendalikan memiliki hubungan sosial. Menurut Blake dan Mouth (dalam Hopwood, 1976) solusi terhadap masalah yang muncul dalam lingkungan organisasional yang kondusif untuk meningkatkan kinerja dan kepuasan yang tinggi terletak pada pola hubungan sosial yang dikenal dengan gaya manajemen (*style of management*).

Cerullo (1980) dalam Choe (1996) menyatakan bahwa dukungan manajemen puncak meliputi penyusunan sasaran atau penilaian tujuan, mengevaluasi usulan proyek pengembangan, melakukan review program dan pengembangan sistem informasi. Choe (1996) mengutip pendapat Doll (1985) menyatakan bahwa dukungan manajemen puncak meliputi jaminan pendanaan dan menentukan prioritas. Menurut Muntoro (1994), dukungan manajemen puncak tidak hanya penting untuk alokasi sumber daya yang diperlukan, melainkan memberi *strong signal* bagi karyawan bahwa perubahan yang dilakukan merupakan sesuatu yang penting.

## b. Penggunaan Anggaran

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

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

## c. Kompleksitas Organisasi dan Tugas

Kompleksitas merupakan akibat langsung dari pembagian pekerjaan dan pembentukan departemen yang focus pada jumlah dan jenis pekerjaan, pengelompokan jabatan, jumlah unit atau departemen yang berbeda secara nyata (Gibson, Ivancevich dan Donnelly, 1997). Organisasi dengan berbagai jenis pekerjaan dan unit menimbulkan masalah manajerial dan organisasi yang lebih rumit karena terjadi ketergantungan tugas dan sifat tugas yang semakin kompleks. Thompson (1967) dan lam Diana (2003) menyatakan bahwa kompleksitas dalam organisasi akan menimbulkan ketergantungan tugas diantara individu yang ada dalam tiap departemen dan masalah koordinasi semakin kuat, sehingga memerlukan kolaborasi dan mutual adjusmen lebih besar melalui anggota tim. Ketergantungan tugas membutuhkan kolaborasi masing-masing anggota dalam tim atau kelompok (Gladstein, 1984). Pada organisasi yang lebih kompleks menunjukkan bahwa tugas dan pekerjaan yang dilakukan semakin rumit sehingga memerlukan pemanfaatan *knowledge* dan solusi yang tepat atas pekerjaan yang diselesaikan (Perrow, 1972)

Scott dan Tiessen (1999) mendefinisikan keterlibatan tim (pengawal program *cost leadership*) sebagai waktu yang dicurahkan oleh anggota tim untuk melakukan pekerjaan dalam interdepartemen dan intra departemen. Lingkungan yang dinamik dan kompleks memerlukan pembuatan keputusan yang cepat, pendekatan fleksibel, pekerjaan berdasarkan *knowledge* serta proses *intensif capital* (lawler, 1993). Pada kondisi tersebut memerlukan keterlibatan pekerja yang sangat tinggi dalam organisasi melalui pembentukan tim. Pembentukan tim akan mendukung mekanisme integrasi dalam organisasi yang lebih flat (mendatar) karena akan mendelegasikan otoritas pembuatan keputusan pada level hirarki organisasi lebih rendah. Tim dapat bersifat formal yang akan mendukung keberadaan struktur organisasi untuk menunjang koordinasi, integrasi dan inovasi dalam organisasi (Cohen, 1993) dalam Nur Diana (2003). Tim yang bersifat informal mempunyai tugas co-location, menetapkan jaringan kerja antar personil, atau melakukan rotasi individu melalui multiple discipline (Diana, 2003), sedangkan tim yang bersifat formal bertugas untuk merespon dalam rangka elemen integrasi berbeda dan membantu inovasi organisasi.

Hasil penelitian Scott dan Tiesen (1988) menunjukkan bahwa adanya tugas yang semakin kompleks dan tidak pasti, memerlukan individu yang mempunyai keahlian bidang dan fungsi yang berbeda-beda, sehingga dapat memecahkan persoalan yang dihadapi secara memadai. Untuk itu diperlukan keterlibatan pekerja dalam interdepartemen tim. Sedangkan adanya ketergantungan tugas yang sangat tinggi melibatkan intra departemen tim. Berdasarkan teori dan temuan empiris yang diperoleh maka hipotesis yang diajukan adalah:

H4: Tugas yang semakin kompleks dalam penerapan strategi *cost leadership*, akan meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Hubungan antara *Cost Leadership*, Dukungan Manajemen dan Kinerja Perusahaan

Breckhard dan Pritchard (1992) dalam Siti Musyarofah (2003) menyatakan terdapat tiga faktor penting dalam memfungsikan organisasi, yaitu: *leadership*, *culture* dan *management of change*. Kegagalan perubahan organisasi menurut mereka disebabkan oleh kurangnya perhatian terhadap aspek budaya kepemimpinan.

Pemimpin yang menghadapi karakteristik pekerjaan yang relatif terstruktur maka akan mengandalkan superioritasnya dalam organisasi yang mengarah pada dimensi *initiating structure*. Sementara jika pemimpin menghadapi karakteristik pekerjaan yang relatif tidak terstruktur maka ia akan mengandalkan kemampuannya untuk memberikan inspirasi dan memotivasi bawahan yang mengarah pada *consideration* (Fiedler, 1970) dalam Siti Musyarofah (2003).

Temuan riset Boonstra dan Vink (1996) seperti dikutip Hamlin, et al (2001) dalam Siti Musyarofah (2003) dalam studi pada perusahaan kliring dan keuangan menyebutkan hambatan terbesar dalam inovasi teknis dan organisasional adalah kepemimpinan yang bersifat *autocratic* dan kualitas kepemimpinan dalam merespon perubahan.

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

Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa dukungan manajemen akan memberikan kontribusi pada perubahan strategik dalam rangka meningkatkan kinerja perusahaan/organisasi. Sehingga dapat dirumuskan hipotesis kedua sebagai berikut:

H2: Dukungan manajemen yang tinggi dalam penerapan strategi *cost leadership*, akan meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Hubungan antara *Cost Leadership*, Penggunaan Anggaran dan Kinerja Perusahaan

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

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

Dengan demikian hipotesa penelitian yang diusulkan sebagai berikut:

H3: Semakin tinggi pengendalian penggunaan anggaran, akan semakin meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan..

## METODE PENELITIAN

Responden penelitian ini adalah para administratur, kepala bagian, para RC, mandor, operator, dan juru tulis Pabrik Gula di Wilayah kerja PTP Nusantara XI (Persero). Pertanyaan yang diajukan kepada responden meliputi seberapa besar partisipasi mereka dalam penggunaan anggaran, persepsi mereka terhadap dukungan manajemen puncak, metode pengendalian biaya yg digunakan, dan manfaat *cost leadership* bagi Pabrik Gula.

Metode pengumpulan data yang digunakan adalah metode survei, data dikumpulkan menggunakan kuesioner yang dibagikan langsung pada saat lokakarya *Cost leadership* di setiap Pabrik Gula. Untuk kepentingan analisis dengan statistik, peneliti menentukan jumlah minimal 100 responden setiap Pabrik Gula. Sedangkan di wilayah kerja PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) ada 16 Pabrik Gula, 1 Pabrik Alkohol dan Spiritus, dan 1 Pabrik Karung Goni dan Plastik.

Ketepatan pengujian suatu hipotesis tergantung pada kualitas yang dipakai pada penelitian tersebut. Penelitian tidak akan berguna jika instrument yang digunakan untuk mengumpulkan data tidak memiliki reliabilitas dan validitas yang tinggi (Cooper dan Emory, 1995). Uji reliabilitas data dilakukan uji konsistensi internal dengan koefisien *Cronbach Alpha*, menggunakan c

kriteria reliabilitas di atas atau sama dengan 60% (Nunnally, 1978). Instrumen yang koefisiennya di bawah 60% dianggap memiliki reliabilitas rendah. Sedangkan uji validitas dilakukan dengan *person correlation*, dengan criteria valid bila semua butir kuesioner signifikan. Kuesioner dikatakan valid jika pertanyaan pada kuesioner mampu untuk mengungkapkan sesuatu yang akan diukur oleh kuesioner tersebut (Ghozali, 2001).

Pengujian *nonrespon bias* dilakukan untuk mengetahui apakah ada perbedaan karakteristik sample dari responden yang menjawab dan responden yang tidak menjawab. Dari dua kelompok jawaban tersebut dilakukan pengujian *t-test*.

Untuk menguji hubungan antara *Cost Leadership* dan keberhasilan Pabrik Gula digunakan Analisis Regresi Sederhana, sedangkan untuk pemoderasi digunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA).

Untuk menguji pengaruh *Cost Leadership* terhadap Keberhasilan Pabrik Gula digunakan *Simple Regression Analysis*. Sedangkan untuk menguji pengaruh variabel pemoderasian digunakan *Moderated Regression Analysis* (MRA). Dalam menerapkan MRA, persamaan statistik yang digunakan untuk menentukan variabel pemoderasian dalam hubungan antara *Cost Leadership* dan keberhasilan Perusahaan sebagai berikut:

Dalam menerapkan MRA, persamaan statistika yang digunakan untuk menentukan variabel pemoderasian dalam hubungan antara *Cost Leadership* dan keberhasilan Pabrik Gula Soedhono, dinyatakan dalam persamaan sebagai berikut:

$$Y = a + b_1.X_1 + b_2.X_2 + b_3.X_3 + b_4.X_4 + b_5.X_5 + b_6.X_1 X_2 + b_7.X_1 X_3 + b_8.X_1 X_4 + b_9.X_1 X_5 + b_{10}.X_1 X_2 X_3 X_4 X_5 + e$$

Dimana:

- Y : Keberhasilan PTP Nusantara XI (Persero)
- X<sub>1</sub> : Cost Leadership
- X<sub>2</sub> : Anggaran
- X<sub>3</sub> : Kompleksitas Tugas
- X<sub>4</sub> : Kompleksitas Organisasi
- X<sub>5</sub> : Dukungan Manajemen
- a : Intercept
- b : Slope.

## ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN

Profil 1.749 responden yang berpartisipasi dalam penelitian ini ditunjukkan dalam tabel 1. Data profil responden menunjukkan bahwa 1% mempunyai jabatan administratur, 4% mempunyai jabatan kepala bagian, 18% RC/Masinis/Kemiker/Sinder, 20% mempunyai jabatan mandor/pemegang kebun, sedangkan jabatan operator/juru tulis sebanyak 43%, sedang 15% lain-lain.

Untuk pendidikan responden menunjukkan bahwa dari keseluruhan responden tidak ada yang berpendidikan S3 dan S2. Sedangkan S1 sebanyak 9%, berpendidikan D3 atau sederajat sebanyak 4%, SLA sebanyak 74%, dan 13% berpendidikan lain-lain.

Latar belakang pendidikan responden menunjukkan 47% berlatar belakang teknik dan pengolahan, 17% berlatarbelakang pendidikan pertanian/teknologi pertanian, 17% responden berlatar belakang ekonomi/hukum, 20% berlatarbelakang lain-lain.

Sedang pengalaman kerja responden menunjukkan 4% mempunyai pengalaman kerja kurang dari 5 tahun, 16% mempunyai pengalaman 5 – 10 tahun 17% mempunyai pengalaman kerja 11 – 15 tahun dan 64% mempunyai pengalaman lebih dari 15 tahun.

Dari profil responden terlihat bahwa pendidikan dan jabatan responden cukup memadai. Hal ini memberikan jaminan diberikannya respon yang dapat memenuhi isi kuesioner, dan diharapkan dapat memberikan kontribusi dalam penelitian ini.

Pada uji interaksi disiapkan data interaksi antara variabel *cost leadership* dengan masing-masing variabel pemoderasi. Interaksi antara *cost leadership* dengan variabel anggaran dinyatakan dalam variabel moderat1. Interaksi antara *cost leadership* dengan kompleksitas tugas dinyatakan dalam variabel moderat2. Interaksi antara *cost leadership* dengan kompleksitas organisasi dinyatakan dalam variabel moderat3. Interaksi antara *cost leadership* dengan dukungan manajemen dinyatakan dalam variabel moderat4. Interaksi antara *cost leadership* dengan anggaran, kompleksitas tugas, organisasi dan dukungan manajemen puncak dinyatakan dalam variabel moderat5.

Strategi *cost leadership*, akan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Hasil analisis regresi sederhana menunjukkan besarnya *Adjusted R Square* 0,078 hal ini berarti hanya 7,8% keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) yang dapat dijelaskan oleh variabel *Cost Leadership*. Hasil pengujian dapat dilihat pada tabel 1.

Tabel 1.  
Hasil Simple Regression Analysis  
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Durbin-Watson
1	.280	.078	.078	.54833	1.723

a Predictors: (Constant), COSTLEAD

b Dependent Variable: KEPUASAN

Dapat disimpulkan model dalam penelitian ini *reliable* dan dapat digunakan. Hal ini ditunjukkan dengan uji signifikansi simultan (uji F statistik) pada tabel 2. Uji signifikansi simultan (uji F Statistik) pada tabel 2. menghasilkan nilai F hitung sebesar 148,100 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,000. Ini menunjukkan probabilitas signifikansi lebih kecil dari 5%, maka dapat dikatakan *Cost Leadership*, berpengaruh pada keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero).



Tabel 2.  
Hasil Pengujian Signifikansi Simultan (Uji F Statistik)

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	44.529	1	44.529	148.100	.000
	Residual	525.262	1747	.301		
	Total	569.790	1748			

a Predictors: (Constant), COSTLEAD

b Dependent Variable: KEPUASAN

Apabila dilihat uji signifikansi parameter individual (uji t statistik) pada tabel 3. variabel COSTLEAD juga signifikan, dengan memberikan *t-value* 12,170 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,000.

Tabel 3.  
Hasil Pengujian Signifikansi Individual (Uji t Statistik)

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	2.931	.089		33.070	.000
	COSTLEAD	.294	.024	.280	12.170	.000

a Dependent Variable: KEPUASAN

Sedangkan hasil analisis MRA besarnya *Adjusted R Square* 0,288 yang berarti 28,8% variasi keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen *Cost Leadership* dan moderatnya. Hasil pengujian dapat dilihat tabel 4.

Tabel 4.  
Hasil Moderated Regression Analysis (MRA)  
Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.540	.292	.288	.48170

a Predictors: (Constant), MODERAT5, DUKUNGAN, KOMPLEKS, COSTLEAD, ORGANISA, ANGGARAN, MODERAT2, MODERAT4, MODERAT1, MODERAT3

Dengan uji signifikansi simultan (uji F Statistik) pada tabel 6. menghasilkan nilai F hitung sebesar 79,627 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,000. Ini menunjukkan probabilitas signifikansi lebih kecil 5%, maka dapat dikatakan *Cost Leadership*, dan moderatnya secara bersama-sama berpengaruh pada keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero).

Tabel 5.  
 Hasil Pengujian Signifikansi Simultan (Uji F Statistik)  
 ANOVA

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	166.285	9	18.476	79.627	.000
	Residual	403.505	1739	.232		
	Total	569.790	1748			

a Predictors: (Constant), MODERAT5, DUKUNGAN, KOMPLEKS, COSTLEAD, ORGANISA, ANGGARAN, MODERAT2, MODERAT4, MODERAT1, MODERAT3  
 b Dependent Variable: KEPUASAN

Apabila dilihat uji signifikansi parameter individual (uji t statistik) pada tabel 6. variabel ANGGARAN tidak signifikan memberikan *t-value* 2.409 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,016. Struktur organisasi tidak signifikan, memberikan *t-value* -.411 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,681, kompleksitas tugas tidak signifikan, memberikan *t-value* 0,790 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,429, Keterlibatan manajemen signifikan, memberikan *t-value* 2,845 tingkat signifikansi pada *p-value* 0,004. Semakin tinggi pengendalian penggunaan anggaran, akan semakin meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Hipotesis kedua yang diajukan semakin tinggi pengendalian penggunaan anggaran, akan semakin meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan secara statistik dapat ditolak. Hal ini dibuktikan dengan hasil variabel moderat1 yang merupakan interaksi antara *cost leadership* dengan penggunaan anggaran hasilnya tidak signifikan tidak signifikan dengan memberikan *t-value* -1,592 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,112 dan koefisien beta sebesar  $-7.706E-02$ . Artinya hipotesis alternatif pertama yang diajukan secara statistik tidak berhasil didukung secara signifikan karena *p-value* lebih kecil dari alpha ( $p\text{-value} < 0,05$ ). Hasil ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Siti Musyarofah (2003) dinyatakan bahwa gaya penggunaan anggaran tidak memoderasi hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja organisasi. Semakin tinggi kompleksitas tugas, akan semakin meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Pada tabel 7 dapat dilihat, variabel moderat2 yang merupakan interaksi antara *cost leadership* dengan kompleksitas tugas, hasilnya tidak signifikan dan memberikan *t-value* 2,657 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,008. dan koefisien beta sebesar  $9.830E-02$ . Ini menunjukkan hipotesis kedua juga tidak didukung secara statistik, karena nilai *p-value*-nya lebih kecil dari tingkat keyakinan (*confidence interval*) yang 5%. Artinya tidak ada hubungan antara kompleksitas tugas dengan program *cost leadership* untuk mencapai kinerja perusahaan.

Semakin tinggi kompleksitas organisasi, akan semakin meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Variabel moderat3 merupakan interaksi antara *Cost Leadership* dengan kompleksitas organisasi, hasilnya tidak signifikan dengan memberikan *t-value* -.635 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,526 dan koefisien beta sebesar  $-3.490E-02$ . Terbukti tidak ada pengaruh kompleksitas organisasi dalam pengendalian biaya terhadap hubungan *cost leadership* dengan keberhasilan perusahaan, karena nilai *p-value* lebih kecil dari tingkat keyakinan 5% ( $p\text{-value} < 0,05$ ). Artinya hipotesis ketiga secara statistik tidak didukung pada penelitian ini. Dukungan manajemen yang tinggi dalam penerapan strategi *cost leadership*, akan meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Variabel moderat merupakan interaksi antara *Cost Leadership* dengan dukungan manajemen, tidak signifikan dengan memberikan *t-value* -.632 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,528. dan koefisien beta sebesar -3.311E-02. Terbukti juga tidak ada pengaruh dukungan manajemen dalam pengendalian biaya terhadap hubungan *cost leadership* dengan keberhasilan perusahaan, karena nilai *p-value* lebih kecil dari tingkat keyakinan 5% (*p-value* < 0,05). Artinya hipotesis keempat secara statistik tidak didukung pada penelitian ini. Hal ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Kim dan Lee (1986), Sunarti dan Nur Indriantoro (1998), Elfreda Aplonia Lau (2003) dinyatakan bahwa dukungan manajemen memoderasi hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja organisasi. Pengendalian anggaran, kompleksitas tugas, organisasi dan dukungan manajemen yang tinggi dalam penerapan strategi *cost leadership*, akan meningkatkan pengaruh *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan.

Variabel moderat5 merupakan interaksi antara *Cost Leadership* dengan gaya penggunaan anggaran, kompleksitas tugas, kompleksitas organisasi dan dukungan manajemen, tidak signifikan dengan memberikan *t-value* 1,058 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0,290 dengan koefisien beta sebesar 4.475E-05. Artinya variabel gaya penyusunan anggaran, kompleksitas dan struktur organisasi bukan variabel pemoderasi yang memperkuat hubungan antara *Cost Leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero).

Tabel 6.  
Hasil Pengujian Signifikansi Individual (Uji t Statistik)  
Coefficients

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1(Constant)	1.498	1.019		1.470	.142
ANGGARAN	.377	.157	.389	2.409	.016
KOMPLEKS	-.170	.412	-.161	-.411	.681
ORGANISA	.142	.179	-.111	.790	.429
DUKUNGAN	.432	.152	.482	2.845	.004
MODERAT1	-7.706E-02	.048	-.464	-1.592	.112
MODERAT2	9.830E-02	.037	.675	2.657	.008
MODERAT3	-3.490E-02	.055	-.172	-.635	.526
MODERAT4	-3.311E-02	.052	-.213	-.632	.528
MODERAT5	4.475E-05	.000	.154	1.058	.290

a Dependent Variable: KEPUASAN

## KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil pengujian hipotesis menggunakan analisis regresi berganda sebagaimana telah dibahas sebelumnya dapat disimpulkan beberapa hal sebagai berikut:

- a. Program *Cost leadership* (pengendalian biaya) yang diduga berpengaruh pada kinerja perusahaan didukung oleh hasil analisis pada penelitian ini. Hasil analisis regresi sederhana menunjukkan besarnya *Adjusted R Square* 0,078 hal ini berarti hanya 7,8% keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) yang dapat dijelaskan oleh variabel *Cost Leadership*. Sedangkan hasil analisis MRA besarnya *Adjusted R Square* 0,288 yang

- berarti 28,8% variasi keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) dapat dijelaskan oleh variasi variabel independen *Cost Leadership* dan moderatnya.
- b. Penggunaan anggaran yang diduga menjadi variabel pemoderasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara *cost leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) tidak didukung dalam penelitian ini. Koefisien interaksi antara *cost leadership* dengan penggunaan anggaran 0.0377 dengan *t-value* 2.409 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0.016. Hal ini konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Siti Musyarofah (2003) dinyatakan bahwa gaya penggunaan anggaran tidak memoderasi hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja organisasi.
  - c. Kompleksitas tugas yang diduga menjadi variabel pemoderasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara *cost leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) juga tidak didukung dalam penelitian ini. Koefisien interaksi antara *cost leadership* dengan kompleksitas tugas 9.830E-02 dengan *t-value* 2.657 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0.008.
  - d. Kompleksitas organisasi yang diduga menjadi variabel pemoderasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara *cost leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) juga tidak didukung dalam penelitian ini. Koefisien interaksi antara *cost leadership* dengan kompleksitas organisasi -3.490E-02 dengan *t-value* -0.635 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0.526..
  - e. Dukungan manajemen yang diduga menjadi variabel pemoderasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara *cost leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) juga tidak didukung dalam penelitian ini. Koefisien interaksi antara *cost leadership* dengan dukungan manajemen -3.311E-02 dengan *t-value* -0.632 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0.528. Hal ini tidak konsisten dengan penelitian yang dilakukan oleh Kim dan Lee (1986), Sunarti dan Nur Indriantoro (1998), Elfreda Aplonia Lau (2003) dinyatakan bahwa dukungan manajemen memoderasi hubungan antara perubahan strategik dengan kinerja organisasi.
  - f. Pengendalian anggaran, kompleksitas tugas, kompleksitas organisasi dan dukungan manajemen secara bersama yang diduga menjadi variabel pemoderasi yang dapat mempengaruhi hubungan antara *cost leadership* dengan keberhasilan PT Perkebunan Nusantara XI (Persero) juga tidak didukung dalam penelitian ini. Koefisien interaksi antara *cost leadership* dengan variabel pemoderasi tersebut 4.475E-02 dengan *t-value* 1.058 dengan tingkat signifikansi pada *p-value* 0.290.

#### Keterbatasan

Sampel yang digunakan pada penelitian ini terbatas pada penggunaan sampel pada PT Perkebunan Nusantara XI (Persero), yang memungkinkan akan mengurangi kemampuan hasil penelitian ini untuk digeneralisasi pada semua subyek penelitian.

Pengisian kuesioner mungkin tidak seperti diharapkan, karena responden salah persepsi atas pertanyaan yang dihadapi atau tidak serius dalam memberikan jawaban. Hal ini dapat menyebabkan kesimpulan menjadi bias.

Instrumen yang digunakan untuk mengukur penggunaan anggaran hanya dibentuk oleh lima pertanyaan, meskipun syarat validitas dan reliabilitas suatu instrument telah dipenuhi tidak menutup kemungkinan instrument tersebut kurang menunjukkan keseluruhan dimensi dari variable yang dirancang.

#### Implikasi

*Cost leadership* tetap harus dipertimbangkan, bagaimana dan kapan diperlukan, sehingga pengendalian harga pokok produksi dapat ditekan serendah mungkin dan kinerja perusahaan dapat dicapai. Hasil penelitian ini juga memberikan kontribusi literature pada akuntansi manajemen yang menjelaskan hubungan antara strategi *cost leadership* dengan

peningkatan kinerja perusahaan dengan menggunakan sifat hubungan yang dipengaruhi oleh kondisi yang berbeda.

Saran

Perlu dipikirkan untuk mengembangkan instrument yang benar-benar mampu menguji program *cost leadership* terhadap kinerja perusahaan. Diharapkan penelitian ini dapat mendorong peneliti selanjutnya untuk meneliti variable lain

## DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R dan Govindarajan, (2001), *management Control System, Mc Graw-Hill International Edition.*
- Becker, B. Gerhart, B. (1996), The Impact of Human Resources Management on Organizational performance: Progress and Prospects. *Academy of management Jurnal*, 39 (4): 779-801
- Choe, Jong-Min, (1996), "The Relationship Among Performance of Accounting Information Systems, Influence Factors, and Evolution Level of Information Systems," *Journal of Management Information Systems*. Vol 12, No. 4. Spring.
- Cooper, R.D., dan C. William Emory, (1995), *Business research Methods*, Five Edition, Richard D. Irwin, Inc.,
- Elfreda Aplonia Lau, (2003), "Pengaruh Partisipasi Pemakai Terhadap kepuasan Pemakai Dalam Pengembangan Sistem Informasi Dengan Lima Variabel Moderasi," *proceeding Simposium Nasional Akuntansi VI*, Surabaya.
- Hopwood, A. (1976), *accounting and Human Behavior*, Prentice-Hall Inc, Eglewood Cliff New Jersey.
- Ittner, C.D., D.F. Larcker dan M.V. Rajan, (1997). The Choice of Performance Measures in Annual Bonus Contracts. *The Accounting Review*, 72 (2) hal. 231-255.
- Miller, D. dan P.H. Friesen, (1986), Innovation in Conservative and Entrepreneurial Firm: Two Models of Strategic Momentum, *Strategic Management Journal*, hal. 1-25
- Muntoro R.K., (1994), *The use of Organization Behavior Methods in The Development of Computerized Accounting System in Indoensia: An Attitudinal Survey*, Ph.D. Dissertation, Accountancy Development in Indoensia Publication.
- Nunnaly, J.C.dan I.H., Bemsten, (1994). *Psycometric Theory*, McGraw-Hill,3th. Ed.

- Nur Diana, (2003), “Analisis Hubungan Kompleksitas Organisasi, Keterlibatan Tim, diversitas Ukura Kinerja, Besar kompensasi, Partisipasi terhadap Kinerja Tim,” *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VI*, Surabaya.
- Porter, M.E, (1985), *Competitive Advanted*, free, Press New York.
- Simons, R. (1990), *The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage, New Perspective, Accounting Organization and Society*,
- Siti Musyarofah, (2003), “Pengaruh Penggunaan Anggaran dan Gaya manajemen Terhadap Hubungan Antara Perubahan Strategik dan Kinerja Organisasi,”*Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VI*, Surabaya.
- Triyono Budiwibowo dan Arfan Ikhsan, “Pengaruh Strategik Kompetitif, Motivasi dan Budaya Kerja Terhadap Hubungan Antara Komitmen Organisasi Kepada Karyawan Dengan Kinerja Perusahaan”, . *Proceeding Simposium Nasional Akuntansi VI*, Surabaya.