

***Good University Governance* dan Kinerja Program Studi: Pengaruh Penerapan Akuntansi Manajemen, Teknik Manajemen, dan Pilihan Prioritas Strategi Sebagai Model Mediasi Fit**

Oleh: Ali Muktiyanto

Promotor: Hilda Rossieta, Ph.D

ABSTRAK

Kajian tentang *Good University Governance* (GUG) relatif baru dan belum konklusif. Bahkan dalam kerangka kontinjensi belum ada penelitian tentang pengaruh antara GUG dan kinerja dengan menempatkan variabel-variabel konteks yang umum di sektor privat seperti akuntansi manajemen, teknik manajemen dan strategi bisnis sebagai mediasinya dalam satu model fit. Teori kontinjensi menyebutkan bahwa konteks yang berbeda akan menghasilkan kinerja yang berbeda. Penelitian atas 231 Program Studi Akuntansi di Indonesia ini dengan menggunakan *Struktural Equation Model* dan pendekatan mediasi fit membuktikan adanya peran konteks tersebut. Penelitian ini memberikan bukti empiris bahwa hubungan GUG dan kinerja dipengaruhi oleh penerapan akuntansi manajemen, penerapan teknik manajemen dan pilihan prioritas strategi sebagai mediasi fit. Terjadi keragaman pengaruh GUG terhadap kinerja beserta mediasinya baik dari signifikansi, besaran, maupun arah hubungan yang ditentukan oleh konteks: PTN, PTS, dan PTS berakreditasi A dan B secara khusus dan sektor publik secara umum.

Kata Kunci : *Good University Governance*, Mediasi, *Fit*, Kontinjensi

***Good University Governance* and Performance of Study Program: The influence of Implementation of Accounting Management, Management Techniques, and Strategy Priority Choices as Fit Mediation Model**

ABSTRACT

Studies on *Good University Governance* (GUG) is relatively new and has not been conclusive. However, within the contingency framework has been no research on the effects of GUG and performance by placing context variables are common in the private sector such as management accounting, management techniques and business strategies as mediation; in a fit model. Contingency theory states that a different context would produce a different performance. Research on 231 Accounting Study Program in Indonesia by using Structural Equation Model and fit as mediation approach proved the existence of its context. This study provides empirical evidence that the relationship GUG and performance is affected by the implementation of management accounting, the management techniques and the clarity of selection of strategic priorities as mediation fit. There are variation the influences GUG on performance and its mediation variables, of the significance, magnitude, and direction of the relationship is determined by: PTN, PTS, and PTS accredited A and B in particular and the public sector in general.

Key words: Good University Governance, Mediation, Fit, Contingency

1. Pendahuluan

University Governance (UG) merupakan elemen penting reformasi Perguruan Tinggi (PT), sering disebut *Good University Governance* (GUG) untuk "best practices" nya. GUG dianggap sebagai elemen penting PT untuk mengantisipasi, mendesain, melaksanakan, memantau, dan menilai efektivitas dan efisiensi kebijakan (Henard dan Mitterle, 2010). Tantangan utama kajian UG antara lain: i) belum adanya model *governance* yang cocok untuk semua kondisi dan jenis PT; ii) sedikitnya kajian kontinjensi UG dengan kinerja, dan iii) tidak dapat dipisahkan dari UG dengan konteksnya (Quyen 2014; Muhi, 2010; Boozerooj, 2006). Teori *New Public Management* (NPM) menyarankan penerapan teknik manajemen dalam sektor publik, khususnya pada PT (Ziegele, 2008).

Chenhall dan Langfield-Smith (1998) melalui pendekatan sistem dan analisis klaster membuktikan adanya pengaruh parsial teknik manajemen dan penerapan akuntansi manajemen terhadap kinerja. Juliana (2011) membuktikan adanya hubungan konteks internal dengan strategi dan kinerja yang dimediasi oleh akuntansi manajemen. Agar kompetitif, sebuah organisasi membutuhkan akuntansi manajemen, praktek manajemen terbaik dan pemilihan strategi yang tepat (Venkatraman dan Prescott, 1990; Chenhall dan Langfield-Smith, 1998).

Oleh karena itu pertanyaan utama penelitian ini adalah apakah fit antara UG dan faktor kontinjensinya (akuntansi manajemen, teknik manajemen, dan pemilihan prioritas strategis) berpengaruh terhadap kinerja PT. Penelitian ini berbeda dengan penelitian sebelumnya yaitu penggunaan PT sebagai konteks dan pendekatan yang lebih komprehensif dibandingkan dengan penelitian sebelumnya yang lebih parsial. Peran variabel kontinjensi dalam menguatkan atau melemahkan, meningkatkan atau menurunkan hubungan antara UG dan kinerja dapat dilihat dalam kerangka mediasi fit.

2. Latar Belakang Teoritis dan Pengembangan Hipotesis

Terdapat perbedaan dan persamaan PT dengan korporasi. Motif PT adalah nonprofit, sedangkan korporasi profit. Pendanaan PTN umumnya berasal dari pajak, retribusi, laba BUMN, pinjaman luar negeri dan sumber lainnya yang sah, dan untuk PTS berasal dari sumbangan, dana abadi, pinjaman, hibah dan lain-lain. Pendanaan korporasi lebih fleksibel. Akuntabilitas PT melalui pertanggungjawaban kepada publik melalui lembaga legislatif, sedangkan korporasi bertanggung jawab kepada pemilik seperti pemegang saham dan kreditur. Struktur organisasi PT adalah birokratis dan hirarki sementara korporasi lebih fleksibel dan fungsional. PT menempatkan anggaran untuk pemantauan, pengendalian, dan akuntabilitas, sedangkan korporasi memperlakukan anggaran secara fleksibel dan disesuaikan dengan lingkungan bisnis (Mardiasmo, 2002).

Selain perbedaan, PT dan korporasi antara lain sama-sama membutuhkan sumber daya, menghadapi masalah yang sama seperti kelangkaan sumber daya, sehingga harus menggunakannya secara ekonomis, efisien, dan efektif, dan membutuhkan pengendalian manajemen, perencanaan dan pemantauan atas tanggung jawab yang relatif sama. Keduanya juga dituntut memiliki kemampuan bertahan, bersaing, dan tumbuh. Oleh karena itu NPM di PT sangat diperlukan. Karakteristik umum NPM meliputi: 1) pengenalan indikator kinerja dan benchmarking; 2) memperkuat fungsi administrasi dan leadership dalam PT; 3) skema baru alokasi anggaran yang lebih dipengaruhi oleh output daripada input;

4) diversifikasi mekanisme pendanaan PT; 5) efisiensi dan kualitas pelayanan publik; dan 6) orientasi pelanggan (Leisyte, 2007; Min dan Weidong, 2009).

Sejumlah penelitian tentang *governance* telah dilakukan, sebagian menghubungkan *governance* dengan manajemen, strategi dan kinerja dengan hasil yang beragam. David dan Philip (2005) memasukkan etika sebagai dimensi penting dalam *governance*. Gupta dan Sharma (2014) menemukan bahwa prinsip-prinsip *governance* mempengaruhi kinerja jangka panjang. Xue dan Hong (2015) menyebutkan bahwa *governance* bisa menurunkan biaya agensi.

Ganescu dan Christina (2012) memasukkan variabel kontinjensi yang mempengaruhi kinerja, seperti model bisnis, SDM dan budaya organisasi, kepemimpinan dan *Total Quality Management* (TQM). Ada juga penelitian yang lebih komprehensif yang menghubungkan antara struktur *governance* dan budaya organisasi dengan strategi orientasi pasar dan kinerja (Kucukancabas dan Akyol, 2009). Kajian yang khusus menempatkan strategi bisnis sebagai mediasi hubungan antara akuntansi manajemen dan kinerja dalam konteks kontinjensi dilakukan oleh Acquaah (2013). Berbeda dengan kajian sebelumnya (misalnya Venkatraman, 1989; dan Acquaah, 2013), disertasi ini menempatkan UG, penerapan akuntansi manajemen dan penerapan teknik manajemen serta prioritas strategis sebagai dimensi konteks lingkungan internal dan kinerja sebagai satu sistem kontinjensi yang diharapkan membentuk mediasi fit.

Dengan demikian, hipotesis umum yang dibangun adalah kinerja dipengaruhi oleh UG, baik secara langsung maupun tidak langsung, melalui penerapan teknik akuntansi manajemen dan manajemen serta pemilihan strategi. Dimensi UG meliputi visi-misi-tujuan, etika, struktur *governance*, kredibilitas, transparansi, akuntabilitas, respnsibilitas, *fairness* dan otonomi (Quyên 2014; El Hokayem dan Kairouz 2014; Henard dan Mitterle 2010; AWI/MCI Program 2010; David dan Philip, 2005; OECD, 2005; UNDP, 1997; dan Bank Dunia, 1992). Strategi dikategorikan sebagai strategi *reactor*, *defender*, *analyzer*, dan *prospecter* (Saur, 2008). Kinerja ditunjukkan oleh kinerja pelayanan akademik, mahasiswa, penelitian, staf, dan keuangan (BAN PT, 2010; Muhi, 2010; Fielden, 2008). Penerapan akuntansi manajemen dicerminkan oleh *budgetary slack* (Dunk, 1993; Lukka, 1988), penerapan akuntansi manajemen modern dan penggunaan akuntansi manajemen berbasis kinerja (Acquaah, 2013; Ansari and Bell, 1997; Argyris and Kaplan, 1994). Teknik manajemen dilihat dari penerapan pengendalian internal, sistem jaminan mutu, sistem manajemen terintegrasi, dan inovasi proses bisnis (Song *et al.*, 2007; Widener, 2007; Otley, 1999; O'Hanlon and Peasnell, 1998; Chenhall and Langfield-Smith, 1998).

Strategi dapat ditempatkan sebagai variabel eksogen ataupun variabel endogen, tergantung pada pendekatan analitis sebagai konten ataukah sebagai process (Furrer *et al.*, 2008). Chenhall (2005) mendefinisikan strategi dalam pendekatan konten terkait dengan produk yang berkenaan dengan penyebab kinerja organisasi optimal. Pendekatan strategi sebagai suatu proses adalah tentang bagaimana strategi dirumuskan dan dilaksanakan. Implikasi dari pendekatan konten adalah untuk mempertimbangkan strategi sebagai variabel eksogen, sedangkan implikasi dari pendekatan proses adalah untuk mempertimbangkan strategi sebagai variabel endogen. Kober *et al.* (2007) memperingatkan, bagaimanapun terdapat hubungan timbal balik antara akuntansi dan strategi manajemen, oleh karenanya strategi dianggap sebagai variabel

endogen. Pada pendekatan proses, Epstein dan Roy (2001) menyebutkan peran akuntansi manajemen dalam hal memberikan informasi yang berguna untuk menentukan atau mengubah strategi.

Kebanyakan penelitian menemukan hubungan tidak langsung antara akuntansi manajemen dan kinerja melalui strategi bisnis dan variabel strategis lainnya. Temuan tersebut jelas menunjukkan bahwa peran akuntansi manajemen adalah untuk mendukung pelaksanaan strategi bisnis (Acquaah, 2013). Parnell (2010) dan Acquaah (2013) menegaskan bahwa efek dari akuntansi manajemen dalam strategi bisnis dan kinerja tergantung pada keselarasan dari konteks dan variabel yang terlibat.

2.1. Pengaruh Langsung UG terhadap Kinerja

Kajian Kyriakopoulos *et al.* (2004), mengkonfirmasi temuan Beth dan Yarbrough (1999) serta didukung Gupta dan Sharma (2014) membuktikan pengaruh langsung CG terhadap kinerja. Pada konteks PT, Brown Jr. (2001) menemukan bahwa UG berpengaruh positif terhadap kinerja.

UG mendorong PT fokus pada pencapaian kinerja pelayanan akademik sebagai salah satu wujud kualitas akademik (El Hilali *et al.*, 2015). IPK mahasiswa akan lebih baik bila PT menerapkan prinsip-prinsip GUG secara konsisten (Clark *et al.*, 2014; Liu *et al.*, 2015). Jika otonomi berjalan baik, kinerja penelitian dapat meningkat dari tahun ke tahun (Higgins, 1989; BAN PT, 2010). Demikian pula, peningkatan penerapan prinsip-prinsip GUG akan meningkatkan kinerja SDM khususnya dosen, dan keuangan (Fielden, 2008).

Oleh karena itu, dalam konteks Program Studi Akuntansi sebagai salah satu Unit Bisnis Strategik (SBU) PT, UG bisa memainkan peran penting dalam penciptaan kinerja. Semakin baik UG diharapkan kinerja Program Studi akan semakin baik. Berdasarkan penjelasan itu, dapat dikemukakan hipotesis berikut.

H1: *UG berpengaruh positif terhadap Kinerja*

2.2. Pengaruh Parsial UG and Variabel-Variabel Mediasi terhadap Kinerja

Keberhasilan akuntansi manajemen modern tergantung pada aspek *governance*, seperti struktur *governance* (Otley, 1999). Min dan Weidong (2009) menyebutkan salah satu masalah di PT adalah sistem struktur otoritas. Byun (2008) mengungkapkan adanya peningkatan otonomi PT namun belum substantif dalam hal pengaturan prioritas strategis dan belanja dana publik tanpa akuntabilitas kepada pemerintah serta masyarakat. Sebagai contoh, penentuan biaya layanan yang tidak menggunakan *Activity Based Costing* (ABC) dan *Target Costing* (TC) dapat berpotensi menimbulkan beban yang berlebihan. Demikian pula, akuntabilitas dana belanja tanpa melihat kondisi dan kebutuhan juga berpotensi menimbulkan inefisiensi.

Dari sudut pandang NPM, Penguatan UG yang berorientasi *value for money* akan meningkatkan perhatian pada *cost* dan *return* (Hood, 1991). Aliyu *et al.* (2014) membuktikan bahwa *governance* secara langsung mempengaruhi praktik akuntansi manajemen. Dengan demikian, semakin baik UG semakin intensif penerapan akuntansi manajemen, yang dapat dikemukakan dalam hipotesis:

H2.a: *UG berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi manajemen*

Faktor-faktor UG menentukan keberhasilan pengendalian internal dan kinerja organisasi (Kim, 2008). El Hokayem dan Kairoz (2014) menyatakan, *governance* terkait erat dengan efisiensi biaya, inovasi dan masalah manajemen administrasi.

Sumarni (2009) menyatakan bahwa UG bisa meningkatkan manajemen dan penerapan teknik manajemen. Dalam perspektif NPM, penguatan UG akan meningkatkan pengendalian internal, jaminan kualitas, dan inovasi (Byun, 2008).

Kajian UG dan teknik manajemen dalam kerangka kontinjensi dan sistem akan menghasilkan kesimpulan yang lebih komprehensif seperti yang dilakukan oleh Ganescu dan Christina (2012) yang menghubungkan *governance* dengan dimensi manajemen, TQM dan faktor kontinjensi lainnya. Dengan demikian, jika UG semakin baik, maka penerapan teknik manajemen akan semakin baik pula. Berdasarkan kajian dan pemikiran tersebut dapat dikemukakan hipotesis berikut:

H2.b: *UG berpengaruh positif terhadap penerapan teknik manajemen*

UG PT yang kuat akan memberikan otonomi bagi manajemen dalam menentukan strategi kompetitif. PT yang berorientasi pasar dan persaingan berusaha mencapai *cost-efficiency* yang lebih baik untuk *governance*-nya (Min and Weidong, 2009). Dari perspektif *Market-Based View* (MBV), Program Studi yang memiliki struktur *governance* yang kuat, lebih otonom, sumberdaya yang berlimpah dan informasi teknologi yang cukup umumnya memilih *prospector* untuk meraih posisi kompetitifnya. Program Studi dengan UG yang kuat dan memiliki posisi kompetitif di pasar namun dengan sumberdaya yang terbatas akan memilih *defender*. Parnell (2010) membuktikan bahwa suatu organisasi dengan pilihan strategi yang jelas akan memiliki kinerja yang lebih baik daripada suatu organisasi yang memilih strategi ‘stuck in the middle’ atau memilih kombinasi berbagai strategi. Parnell (2010) menyatakan bahwa fokus pada strategi organisasi tertentu mencerminkan intensitas strategi organisasi, yang berdampak positif terhadap kinerjanya. Sebagian SBU yang menggunakan kombinasi strategi tidak berkinerja optimal. Kinerja optimal hanya dapat diwujudkan oleh organisasi dengan *governance* yang optimal.

Jadi, kinerja optimal akan terwujud jika terdapat UG yang kuat dan pilihan strategi pada satu strategi tertentu dibandingkan yang memilih strategi kombinasi. Program Studi dengan UG yang lebih baik akan jelas prioritas strategi bisnisnya. Berdasarkan pemikiran-pemikiran di atas, dapat dituliskan hipotesis sebagai berikut:

H2.c: *UG memiliki pengaruh positif terhadap pilihan strategi*

Seperti halnya korporasi, PT menghadapi keterbatasan sumberdaya, harus tetap efisien dan harus meningkatkan kualitas produk dan layanan. Guna menentukan prioritas strategi yang terbaik, PT harus membangun sistem pendukung keputusan (*decision support system*) berbasis akuntansi manajemen. Akuntansi modern dapat membantu menentukan “charging of services” yang dapat mempengaruhi langsung pilihan strategi.

Acquaah (2013) dan Song *et al.* (2007) membuktikan bahwa akuntansi manajemen dengan berbagai karakteristiknya mempengaruhi pilihan strategi bisnis. Acquaah (2013) menambahkan hubungan tersebut sangat tergantung kepada konteksnya. Pada konteks organisasi nirlaba akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap strategi (Tucker dan Parker, 2013). Pada konteks PT, semakin baik penerapan akuntansi manajemen maka pemilihan prioritas strategi PT akan semakin jelas. Sistem akuntansi manajemen menyediakan informasi yang akurat dan detail dalam penentuan strategi terbaik agar dapat bersaing. Dalam pandangan RBV, akuntansi manajemen akan mendukung PT lebih fokus dan jelas

dalam memilih strategi kompetitif karena keterbatasan sumberdaya. Berdasarkan hal tersebut dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut.

H2.d: *Penerapan akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap pilihan strategi*

PT dan korporasi menghadapi problematika yang sama dalam hal keterbatasan sumberdaya untuk mencapai tujuan. PT harus melakukan efisiensi dan meningkatkan kualitas produk dan jasanya. PT juga harus berorientasi pada pelanggan dan kompetisi (Min dan Weidong, 2009). Agar dapat bertahan, tumbuh dan berkembang PT seharusnya memiliki strategi bersaing yang jelas, apakah fokus pada strategi *defender* atau *prospector* atau “stuck in the middle”, PT membutuhkan teknik manajemen secara berkelanjutan untuk mencapai tujuan. Semakin baik penerapan teknik manajemen maka akan semakin jelas orientasi strategi kompetisi PT.

Terdapat empat aspek penting manajerial yang menentukan keberhasilan pilihan strategi yaitu pengendalian internal, sistem jaminan mutu, sistem manajemen terintegrasi, dan inovasi proses bisnis (Langfield-Smith, 1997; Chenhall dan Langfield-Smith, 1998; DGHE, 2010; Kaplan dan Norton, 1996). Keempat dimensi tersebut mencerminkan tindakan dan proses manajerial dalam menyelaraskan *governance* dengan strategi.

Organisasi dengan keunggulan inovasi dan jaringan pemasaran akan lebih memilih *prospector*, sementara yang memiliki keunggulan sistem informasi termasuk teknologinya akan lebih memilih *defender*, sedangkan organisasi yang unsur kapabilitasnya berimbang lebih memilih *analyzer*. Beranjak dari pemikiran tersebut dikemukakan hipotesis penelitian sebagai berikut.

H2.e: *Penerapan teknik manajemen berpengaruh positif terhadap pilihan strategi*

PT harus berorientasi pelanggan dan mengikuti mekanisme persaingan melalui pemilihan prioritas strategi yang jelas. Orientasi pelanggan dapat meningkatkan respon terhadap keinginan publik. Mekanisme kompetisi dapat meningkatkan efisiensi dan input untuk mendapatkan output yang lebih banyak serta meningkatkan kualitas layanan (Byun, 2008; Min and Weidong, 2009). Strategi bisnis dianggap sebagai salah satu faktor penentu utama kinerja (Campbell-Hunt, 2000). Kinerja yang unggul dicapai melalui penerapan strategi tunggal (Dess dan Davis, 1984; Hambrick, 1983).

Chenhall dan Langfield-Smith (1998) membuktikan bahwa pilihan strategi yang berbeda menghasilkan kinerja yang berbeda. Hasil tersebut didukung oleh Mezner dan Johnson (2005), Parnell (2010), dan Tucker dan Parker (2013). Kyriakopoulos *et al.* (2004) dan Kucukancabas dan Akyol (2009) menegaskan bahwa orientasi strategi sebagai variabel yang mempengaruhi kinerja. Dari sudut pandang RBV, pilihan strategi yang jelas menjadikan PT lebih fokus pada alokasi sumberdaya pada satu strategi untuk menguatkan posisinya di pasar. Jika PT memilih “stuck in the middle”, akan mengalami kesulitan dalam menerapkan seluruh pilihan prioritas strategi karena keterbatasan sumberdaya. Berdasarkan pemikiran-pemikiran tersebut, dapat dikemukakan hipotesis sebagai berikut.

H2.f: *Pemilihan strategi berpengaruh positif terhadap Kinerja*

2.3. Pilihan Strategi Merupakan Mediasi Fit Faktor-Faktor Kontekstual dan Kinerja

NPM menyarankan penggunaan *tools* manajemen dalam sektor publik. Pada sisi lain, organisasi PT tidak dapat terlepas dari konteksnya seperti lingkungan organisasi, faktor eksternal dan faktor internal seperti implementasi UG. PT juga harus mampu menentukan pilihan strategi yang tepat untuk merealisasikan kinerja akademik dan non akademik (DGHE, 2010; Sumarni, 2009; Puspitasari, 2012).

Harus diakui bahwa tidak ada satu desain organisasi dan manajerial yang terbaik untuk semua konteks (Bae, 2011). Urgensi UG lahir dari konteks lingkungan (internal dan eksternal), *governance*, dan manajerial untuk menghasilkan posisi strategi kompetitif yang tepat guna mencapai kinerja yang diinginkan. Secara mendasar jika keselarasan UG, baik dari segi prinsip-prinsip, struktur *governance*, dan nilai, dengan posisi strategi kompetitif PT tepat, maka akan berdampak positif terhadap kinerja PT. Keselarasan tersebut dapat dilihat dari pengaruh tidak langsung UG terhadap kinerja melalui pilihan strategi. Dengan demikian, dapat dibangun hipotesis sebagai berikut:

H3.a: *UG berpengaruh positif terhadap kinerja melalui pilihan strategi*

Acquaah (2013) membuktikan akuntansi manajemen berpengaruh tidak langsung terhadap kinerja melalui strategi bisnis. Strategi *cost leadership* (defender) dan diferensiasi (prospector) memediasi hubungan sistem pengendalian terhadap kinerja. Kajian Acquaah (2013) melengkapi kajian para peneliti sebelumnya tentang hubungan tidak langsung antara akuntansi manajemen dan kinerja melalui strategi bisnis dan variabel strategis lainnya seperti inovasi, orientasi pasar, dan kemampuan organisasi (Henri, 2006; Widener, 2007).

Abernethy dan Guthrie (1994) membuktikan karakteristik informasi yang luas berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan yang menggunakan *prospector* daripada yang menggunakan *defender*. *Prospector* cenderung untuk menggabungkan perubahan dan pengembangan produk baru, dan terus mencari peluang baru dan pasar. Biasanya menghadapi ketidakpastian lingkungan yang lebih besar sehingga *prospector* membutuhkan informasi yang lebih besar pada informasi akuntansi dalam rangka meningkatkan kinerja perusahaan (Ramli dan Iskandar, 2011). Dengan demikian penggunaan akuntansi manajemen diharapkan mempengaruhi kinerja melalui penerapan strategi bisnis. Sebagaimana yang dilakukan Tucker dan Parker (2013) pada organisasi nirlaba, pada konteks Program Studi diharapkan ada hubungan positif antara akuntansi manajemen dan kinerja melalui prioritas strategi yang dituangkan dalam hipotesis berikut:

H3.b: *Penerapan akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja melalui pilihan strategi*

Kajian Song *et al.* (2007) membuktikan Teknologi dan kemampuan IT memiliki dampak signifikan pada kinerja untuk *prospector*, sementara pasar-linking dan kemampuan pemasaran (termasuk inovasi) memiliki dampak signifikan pada kinerja bagi *defender*. Dengan demikian Song *et al.* (2007) membuktikan bahwa tipe strategis memoderasi hubungan kemampuan manajemen dengan kinerja. Hasil tersebut konsisten dengan konsep RBV (Barney, 1986; Wernerfelt, 1984).

Acquaah (2013) membuktikan adanya hubungan antara sistem pengendalian manajemen, strategi bisnis dan kinerja perusahaan pada konteks tertentu.

Defender memelihara pelanggan dengan produk pasar yang sempit. Perusahaan bersaing terutama dengan harga murah, kualitas dan pelayanan dan efisiensi operasi. *Prospector* didukung oleh karakteristik informasi manajemen yang relevan akan menghasilkan kinerja yang lebih positif dibandingkan dengan perusahaan yang menggunakan strategi *defender*. Hal ini terjadi karena strategi *prospector* biasanya menghadapi ketidakpastian lingkungan yang lebih besar dari perusahaan yang menggunakan strategi *defender* (Ramli dan Iskandar, 2011).

Dengan demikian, pada konteks Program Studi diharapkan terdapat *alignment* antara manajemen, strategi dan kinerja yang dituliskan dalam hipotesis berikut:

H3.c: *Penerapan teknik manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja melalui pilihan strategi*

Secara keseluruhan mediasi fit yang dibangun oleh (1) pengaruh GUG, akuntansi manajemen dan teknik manajemen terhadap kinerja melalui pilihan strategi; dan (2) pengaruh antara akuntansi manajemen dan teknik manajemen terhadap kinerja melalui pilihan strategi, dapat dilihat dengan membandingkan pengaruh langsung GUG terhadap kinerja dan total mediasi dua pengaruh tidak langsung tersebut.

3. Metode Penelitian

Penelitian ini menggunakan desain eksplanatori. Pengumpulan data secara survei. Populasi penelitian adalah 507 Program Studi S1 Akuntansi yang berasal dari PT di Indonesia yang terdaftar dalam Direktori Dikti tahun 2011. Berdasarkan formula Slovin pada $\alpha=5\%$ dan tabel Krecjie pada $\alpha=5\%$, didapat sampel minimum 213 Program Studi S1 Akuntansi. Responden penelitian adalah Ketua atau Sekretaris Program Studi. Terdapat 231 kuesioner yang kembali. Setelah ditambahkan kriteria subsampel, yaitu Program S1 Akuntansi yang berakreditasi A dan B, terdapat sampel 24 Program Studi S1 Akuntansi dari PTN dan 51 Program Studi S1 Akuntansi dari PTS. Penelitian ini meliputi 25 (dua puluh lima) variabel teramati, dan 5 (lima) variabel laten (lihat Tabel 1).

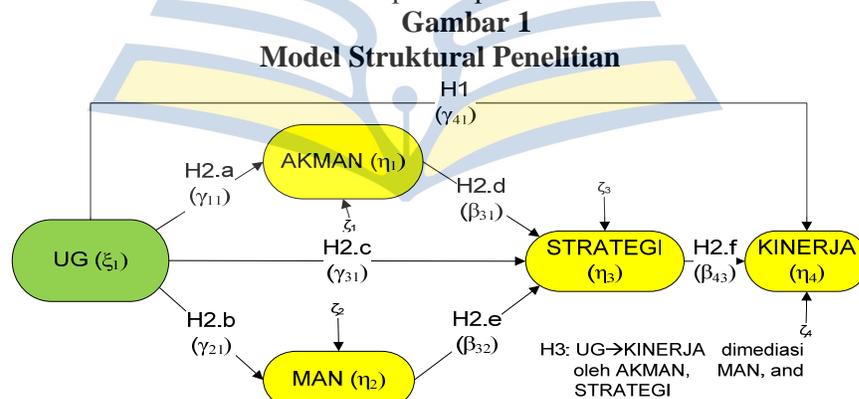
Tabel 1
Variabel dan Indikator Penelitian

No	Variabel Laten	Observed Variables/Indicators
Variabel Eksogen:		
1	University Governance (UG)	1. Visi, Misi dan Tujuan (VISIMISI) (Wheelen dan Hunger, 2010) 2. Etika akademi (ETIKA) (El Hilali <i>et al.</i> 2015) 3. Struktur Governance (STRKGOV) (Quyen, 2014) 4. Kredibilitas (KREDIBEL) (AWI/MCI Program, 2010) 5. Transparansi (TRANSP) (Surya dan Yustiavandana, 2006) 6. Akuntabilitas (ACCOUNT) (AWI/MCI Program, 2010) 7. Responsibilitas (RESPONS) (Vigoda, 2002) 8. Fairness (FAIRNESS) (Anggriawan dan Nurkholis, 2014) 9. Otonomi (OTONOMI) (Quyen, 2014)
Variabel Endogen		
2	AKMAN	1. Budgetary Slack (BUDSLACK) (Onsi, 1973; Govindarajan, 1986; Lukka, 1988) 2. Akuntansi Manajemen Modern (AKT) (Shield, 1995; Hibbets <i>et al.</i> , 2003) 3. Pengukuran Kinerja (PENGKIN) (Shields, 1995; Kaplan dan Norton, 1996; Ansari dan Bell, 1997; O'Hanlon dan Peasnell, 1998)
3	MAN	1. Pengendalian Internal (PENGIN)

No	Variabel Laten	Observed Variables/Indicators
		2. Jaminan Mutu (SIMINTAS) 3. Sistem terintegrasi (SISTER) 4. Inovasi Proses Bisnis (INOVASI) (Chenhall dan Langfield-Smith, 1998; Indrajit dan Djokopranoto, 2006)
4	STRATEGI	1. Prospector (PROSPECT) 2. Analyzer (ANALYS) 3. Defender (DEFEND) 4. Reactor (REACT) (Miles & Snow, 1978; Smith <i>et al.</i> , 1989; Saur, 2008)
5	KINERJA	1. Layanan Akademik (LAYAKAD) (BAN PT, 2010) 2. Mahasiswa (MHS) (Higgins, 1989; Clark <i>et al.</i> , 2014) 3. Penelitian (RISET) (BAN PT, 2010) 4. Staff (STAF) (BAN PT, 2010; Fielden, 2008) 5. Keuangan (KINKEU) (BAN PT, 2010; Indrajit dan Djokopranoto, 2006)

Hasil pengujian kuesioner pada *First Order Confirmatory Factor Analysis* (CFA) menunjukkan terdapat 82 dari 105 pernyataan yang lolos uji validitas dan reliabilitas. Selanjutnya disusun *Latent Variable Score* (LVS) sesuai variabel masing-masing. Uji validitas dan reliabilitas dilakukan kembali pada masing-masing variabel yang telah berbentuk LVS untuk membentuk variabel utama. Uji tersebut disebut *Second Order CFA*. Seluruh variabel menunjukkan *standardized loading factor* > 0.5 dan *t-value* > 1.96 . Demikian pula $CR > 0.70$ dan $VE > 0.5$. Dengan demikian seluruh variabel dapat digunakan untuk pengujian lebih lanjut.

Pengujian model dilakukan setelah *Goodness of Fit Indices* (GOFI) baik. Setelah itu dilakukan analisis uji beda antar subsampel agar dapat dilakukan interpretasi hasil berdasarkan kelompok sampel. Sampel PTN berakreditasi A dan B tidak berbeda dengan sampel seluruh PTN. Sampel lainnya berbeda. Setelah kecocokan model dan data adalah baik, langkah selanjutnya adalah evaluasi atau uji kecocokan model pengukuran. Secara keseluruhan variabel dan indikator penelitian memenuhi kriteria validitas dan reliabilitas. Model struktural penelitian keselarasan UG dan KINERJA ditampilkan pada Gambar 1.



4. Hasil Penelitian

Informasi berikut ini menyajikan profil responden dan deskriptif statistik ($n=231$ responden).

Profil Responden

<i>Jenis Kelamin</i>	<i>Masa Kerja</i>	<i>Umur</i>
Laki-laki : 41.99%	≤ 10 tahun : 41.56%	≤ 40 tahun : 46.32%
Perempuan : 41.56%	> 10 tahun : 48.48%	> 40 tahun : 44.15%
tidak menjawab : 16.45 %	tidak menjawab: 9.96 %	tidak menjawab: 9.96 %
<i>Pengalaman manajerial</i>	<i>Program Studi yang menerapkan Akuntansi Manajemen</i>	
≤ 4 : 69.69%	Pengukuran berbasis kinerja : 26.48%	
≥ 5 : 17.32%	ABC : 35.50%	TC : 36.36%
tidak menjawab: 12.99 %	EVA : 26.48%	BSC : 25.54%
<i>Umur Program Studi</i>		
≤ 10 tahun : 21.21%		
> 10 tahun : 78.79%		

Deskripsi Statistik (dalam skala likert 5)

<i>Indikator</i>	<i>mean</i>	<i>St. Dev</i>	<i>Indikator</i>	<i>Mean</i>	<i>St. Dev</i>
<i>UG</i>			<i>Penerapan Akuntansi Manajemen</i>		
Transparansi	3.47	0.81	Budgetary slack		
Akuntabilitas	3.95	1.03	ABC	2.48	1.09
Responsibilitas	3.66	1.10	TC	2.97	1.01
Fairness	3.09	1.32	BSC	3.03	0.96
Visi	2.76	0.75	Pengukuran berbasis Kinerja	2.80	0.91
Misi	2.40	0.76	EVA	3.23	0.94
Tujuan	2.08	0.69			
Etika	3.58	1.26	<i>Penerapan Teknik Manajemen</i>	2.83	0.89
Struktur Gov.	3.90	0.86	Pengendalian Internal	3.20	1.14
Kredibilitas	3.38	1.16	Jaminan Mutu	3.45	0.99
Otonomi	3.11	0.98	Sistem Terintegrasi	2.88	1.41
			Inovasi	1.40	0.89
<i>Kinerja</i>			<i>Pilihan Prioritas Strategi</i>		
Mahasiswa	3.74	0.70	Prospector	2.50	1.11
Staff	3.75	1.07	Analyzer	2.48	0.95
Riset	1.46	0.90	Defender	2.49	1.16
Keuangan	1.36	0.77	Reactor	2.57	1.04
Layanan Akademik	4.35	1.04			

Transparansi Program Studi nampak baik yang ditunjukkan oleh kemudahan mengakses informasi tentang program studi. Akuntabilitas menunjukkan bahwa mekanisme evaluasi program studi berjalan dengan baik. Responsibilitas atas perubahan lingkungan juga cepat. Fairness menunjukkan bahwa Program Studi memiliki perwakilan di Senat Fakultas dan mewakili aspirasi Program Studi. Pernyataan visi, misi dan tujuan Program Studi belum dapat dioperasionalkan secara baik. Program studi memiliki kode etik dan diterapkan namun masih butuh penguatan secara sungguh-sungguh. Struktur *Governance* menunjukkan bahwa Ketua Program Studi secara resmi diangkat dan memiliki tugas pokok dan fungsi yang jelas. Kredibilitas Ketua Program Studi juga baik yang ditunjukkan oleh pencapaian target. Otonomi Program Studi, berada pada quasi-otonomi dengan Fakultas dan Universitas terutama dalam kebijakan penerimaan mahasiswa baru dan jaminan mutu, pembukaan program studi baru, menghimpun dan menggali dana, menyiapkan kontrak kerjasama dan perekrutan dosen dan staf.

Praktik *budgetary slack* wajar dalam rangka mencapai target yang rasional. Penerapan ABC, TC, BSC, pengukuran berbasis kinerja, dan EVA pada level

moderat, yang berarti belum secara resmi diterapkan terutama dalam penentuan TC dan evaluasi aktivitas. Dalam penerapan teknik manajemen, Program Studi tidak terlalu banyak melakukan inovasi seperti pembukaan Program Studi baru, pendidikan jarak jauh, *off campus* atau kerjasama dengan Program Studi lain. Program Studi cukup peduli akan pentingnya pengendalian internal dan jaminan mutu, serta intensifikasi penggunaan ICT untuk mendukung proses akademik.

Rata-rata indikator pilihan strategi menunjukkan pada level moderat yang berarti Program Studi belum sungguh-sungguh merumuskan dan menentukan strategi kompetitif untuk memenangkan persaingan. Layanan akademik masih merupakan fokus Program Studi. Panduan perekrutan tenaga pendidik dan kependidikan serta evaluasinya telah ada dan diterapkan. Rata-rata IPK Mahasiswa di atas 2.50 hingga 3.50, masa kelulusan tidak lebih dari lima tahun dan penyerapan tenaga kerja di atas 80%. Kinerja Riset masih rendah yang ditunjukkan oleh produktivitas dosen dalam menghasilkan karya ilmiah terpublikasi. Demikian pula, kinerja keuangan menunjukkan bahwa *intellectual capital* Program Studi masih harus banyak ditingkatkan.

Evaluasi atau analisis model struktural meliputi signifikansi dari koefisien estimasi. Hasil dari model struktural, sebagai hasil pengujian hipotesis, ditunjukkan pada Tabel 2 berikut ini.

Tabel 2
Rangkuman Hasil Pengujian Hipotesis untuk seluruh Subsampel

Hipotesis	Sampel Awal ¹⁾	Seluruh PTS ²⁾	PTS akreditasi A dan B ³⁾	PTN ⁴⁾
H1 : UG berpengaruh positif terhadap Kinerja	0.79***	0.80***	-0.22***	0.65***
H2.a : UG berpengaruh positif terhadap penerapan akuntansi manajemen	0.48***	0.51***	0.56***	-0.09***
H2.b : UG berpengaruh positif terhadap penerapan teknik manajemen	0.75***	0.74***	-0.55***	0.40***
H2.c : UG berpengaruh terhadap pilihan strategi	-0.60***	-0.43***	0.01	0.08***
H2.d : Penerapan Akuntansi Manajemen berpengaruh terhadap pilihan strategi	0.29***	0.24***	0.03	0.24***
H2.e : Penerapan Teknik Manajemen berpengaruh terhadap pilihan strategi	0.96***	0.87***	-0.08	-0.24***
H2.f : Pilihan Strategi berpengaruh terhadap Kinerja	0.19***	0.19**	0.07***	-0.29***
H3.a : UG berpengaruh positif terhadap kinerja melalui pilihan strategi	-0.11**	-0.08**	0.00	-0.02*
H3.b : Penerapan Akuntansi manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja melalui kejelasan pilihan strategi	0.05**	0.04*	0.00	-0.07**
H3.c : Penerapan Teknik Manajemen berpengaruh terhadap kinerja melalui pilihan strategi	0.18**	0.16**	-0.01	0.07**
***signifikan pada $\alpha=1\%$, t-value>2.576 **signifikan pada $\alpha=5\%$, t-value>1.960 *signifikan pada $\alpha=10\%$, t-value>1.645 1) Sampel Awal (n=231) adalah seluruh sampel penelitian, terdiri atas 202 Program Studi Akuntansi dari PTS dan 29 Program Studi Akuntansi dari PTN. 2) Sampel PTS (n=202) terdiri atas 202 Program Studi Akuntansi dari seluruh PTS tanpa membedakan akreditasi masing-masing Program Studi. 3) Sampel PTS (n=51) terdiri atas 51 Program Studi Akuntansi dari Universitas Swasta yang memiliki akreditasi Program Studi A dan B. 4) Sampel PTN (n=24) terdiri atas 24 Program Studi Akuntansi dari Universitas Negeri yang memiliki akreditasi Program Studi A dan B.				

Sumber: data proses

5. Pembahasan

5.1. Analisis Pengaruh Langsung UG terhadap Kinerja

Seperti yang dikemukakan pada Tabel 2. UG berpengaruh langsung terhadap Kinerja. Temuan tersebut menegaskan temuan Beth dan Yarbrough (1999) yang didukung oleh kajian Gupta dan Sharma (2014), Martinez-Campillo dan Fernandez-Gago (2010), Chang *et al.* (2010), dan Kyriakopoulos *et al.* (2004). Pada konteks PT hasil tersebut mendukung temuan Brown Jr (2001) dan Muhi (2010) bahwa terdapat pengaruh positif UG terhadap Kinerja. Dapat dikatakan hasil penelitian ini mendukung H1.

Nilai koefisien estimasi yang tinggi dan signifikan pada $\alpha = 1\%$ menunjukkan besar dan pentingnya peran UG dalam menciptakan Kinerja Program Studi yang diharapkan. Dengan kata lain, prinsip-prinsip fairness, responsibilitas, etika, akuntabilitas, struktur governance, transparansi, otonomi, kredibilitas, dan visi misi serta tujuan sangat berperan dalam membangun GUG Program Studi. Hasil tersebut menegaskan bahwa pengaruh UG terhadap kinerja dapat dilihat dari kinerja PT dalam lima dimensi yaitu layanan akademik, staf/SDM, keuangan/efisiensi, mahasiswa, dan riset.

Temuan tersebut dikuatkan oleh hasil pengujian model struktural seluruh PTS dan PTN. Pengujian pada PTS berakreditasi A dan B gagal mendukung Hipotesis 1. Tanpa variabel mediasi, UG berpengaruh negatif signifikan dengan kinerja yang berarti semakin baik UG justru menurunkan kinerja. Upaya meningkatkan UG tidak berarti juga meningkatkan kinerja. Oleh karena itu interpretasi hasil tersebut harus dilakukan secara hati-hati dan dikaitkan dengan saat melihat pengaruh tidak langsung UG terhadap kinerja melalui variabel mediasi. Hasil pengujian yang berbeda pada PTS berakreditasi A dan B tersebut menegaskan bahwa interpretasi pengaruh langsung satu variabel terhadap variabel lainnya dalam model persamaan struktural harus dilakukan secara hati-hati dan bijak. Disinilah pentingnya konsep fit dalam bentuk mediasi agar interpretasi model struktural dapat bersifat komprehensif dan kontinjen.

5.2. Pengaruh Parsial UG dan Variabel Mediasi Fit terhadap Kinerja

Tabel 2 menunjukkan bahwa UG berpengaruh positif signifikan terhadap penerapan akuntansi manajemen. Hasil tersebut memperkuat temuan Merchant (1985), Young (1985), Lukka (1988), Shields dan Young (1989, 1994), Dunk (1993), Argyris dan Kaplan (1994), dan Shields (1995), Kaplan dan Norton, (1996), O' Hanlon dan Peasnell (1998), Otley (1999) dan Juliana (2011). Hasil tersebut mendukung H2.a. Semakin baik UG Program Studi maka semakin kuat Program Studi dalam mengadopsi dan mengimplementasikan BSC, pengukuran berbasis kinerja, dan EVA. Semakin baik UG maka praktik *Budgetary Slack* semakin nampak. Semakin baik UG maka semakin intensif penggunaan metode ABC dan TC dalam menghitung beban anggaran Program Studi.

Hasil pengujian tersebut diperkuat oleh pengujian seluruh PTS dan PTS berakreditasi A dan B. Pada PTN, UG berpengaruh negatif terhadap akuntansi manajemen. PTN adalah bagian dari institusi pemerintah yang gerak langkahnya selalu dihadapkan kepada adanya aturan yang sentralistik. Sepanjang belum ada ketentuan dari Pemerintah tentang optimalisasi akuntansi manajemen dalam praktik tata kelola PT, maka Program Studi masih sangat berhati-hati dalam mempraktikkannya. Interpretasi hasil pengujian PTN tersebut harus dilakukan

secara hati-hati mengingat pengujian tersebut dilakukan dalam model persamaan struktural dimana pemaknaan hubungan satu variabel terhadap variabel lainnya harus memperhatikan hubungan antar variabel lainnya.

Tabel 2. menunjukkan UG berpengaruh positif signifikan terhadap teknik manajemen. Hasil tersebut mendukung Kim (2008), Sumarni (2009), Ganescu dan Christina (2012), dan El Hokayem dan Kairoz (2014). Dengan demikian H2.b terdukung. Hasil tersebut didukung oleh hasil pengujian seluruh PTS dan PTN.

Hasil yang berbeda nampak dari pengujian PTS berakreditasi A dan B. Terdapat pengaruh negatif antara UG terhadap teknik manajemen. Hasil ini hampir mirip dengan pengaruh UG terhadap Kinerja. Hasil tersebut bermakna semakin ketat dan bagus penerapan prinsip-prinsip UG, justru penggunaan teknik-teknik manajemen menjadi tidak efektif. Boleh jadi peran dari teknik manajemen sudah terserap atau tergantikan oleh peran UG itu sendiri.

Hasil tersebut bermakna bahwa semakin baik UG maka akan semakin baik pengendalian internal, semakin baik dan meluas penerapan sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen dan information communication and Technology (ICT), dan semakin baik sistem jaminan mutu yang dibangun, baik dari sistem, prosedur dan dokumen, termasuk lembaganya. Program Studi juga semakin berkonsentrasi pada pencapaian akreditasi BAN PT yang lebih baik dan perolehan sertifikasi sistem jaminan mutu. Semakin baik UG kebutuhan inovasi Program Studi semakin meningkat.

Tabel 2 menunjukkan bahwa secara langsung UG berpengaruh terhadap Pilihan Strategi. Hal tersebut berarti semakin kuatnya UG dalam pemilihan prioritas strategi oleh Program Studi, maka Program Studi akan semakin mengarah ke moderat atau kombinasi strategi. Sebaliknya, semakin lemah UG akan berakibat semakin jelas pilihan prioritas strateginya, yaitu pada satu strategi tertentu. Hasil tersebut membuktikan terjadi pengaruh signifikan UG terhadap Pilihan Strategis. Dengan demikian H2.c terdukung.

Hasil tersebut dapat dijelaskan dengan menggunakan *Resource-Based View* (RBV). RBV telah digunakan untuk menjelaskan bagaimana perusahaan mengalokasikan sumber daya yang terbatas untuk mempertahankan dan mengeksploitasi kapabilitas kompetitif (Barney, 1986, Barney & Zajac, 1994; Wernerfelt, 1984). Sumberdaya yang terbatas tidak menjadikan Program Studi fokus pada satu strategi, tetapi untuk mempertahankan dan mengeksploitasi kapabilitas kompetitif, Program Studi lebih memilih kombinasi berbagai strategi untuk mencapai kinerja optimal.

Pembuktian Hipotesis 2.c menegaskan penelitian Smith, *et al.* (1989) yang mengungkap adanya peran *governance* terhadap pilihan strategi dalam tipologi strategi Miles dan Snow (1978). Hasil tersebut menunjukkan Program Studi memanfaatkan hampir seluruh Pilihan Strategi yang ada. Pemilihan berbagai pilihan strategi yang tidak terbatas hanya pada satu strategi saja menunjukkan bahwa Program Studi berusaha menyesuaikan pilihan strategi dengan konteks Program Studi berada. Hasil tersebut didukung oleh hasil pengujian seluruh PTS. Hasil yang berbeda ditunjukkan oleh PTN. UG terhadap Pilihan Strategi berpengaruh dengan tanda positif. Hasil tersebut bermakna bahwa pada saat posisi UG PTN sudah baik maka prioritas strateginya adalah prospector atau satu strategi tertentu. Pada PTS berakreditasi A dan B, UG tidak berpengaruh terhadap Pilihan Strategi.

Tabel 2. menunjukkan bahwa praktik akuntansi manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap Pilihan Strategi. Program Studi yang menerapkan akuntansi manajemen yang efektif lebih jelas dalam memilih prioritas strategi, yaitu *prospector*. Semakin penerapan akuntansi manajemen tidak efektif maka pilihan prioritas strategi semakin moderat atau kombinasi diantara berbagai strategi (Parnell, 2010; Song *et al.*, 2007). Dengan demikian H2.d terdukung. Hasil tersebut mendukung kajian Naranjo-Gil dan Hartmann (2006) tentang peran akuntansi manajemen yang canggih dalam kejelasan implementasi strategi.

Hasil ini menyempurnakan temuan Fisher (1995) dan Acquah (2013) bahwa tidak hanya pilihan strategi mempengaruhi akuntansi manajemen namun juga sebaliknya akuntansi manajemen mempengaruhi pilihan strategi. Akuntansi manajemen memberikan arahan strategis untuk inovasi dan efisiensi (Simons, 2000; Marginson, 2002). Hubungan tersebut sangat tergantung kepada konteksnya khususnya pada konteks organisasi non profit (Tucker dan Parker, 2013). Terbukti bahwa salah satu fungsi akuntansi manajemen adalah untuk mendukung pelaksanaan strategi bisnis (Bruining *et al.*, 2004; Marginson, 2002; Kober *et al.*, 2007; Merchant dan Otley, 2007; Simons, 2000). Semakin baik praktik akuntansi manajemen Program Studi maka pemilihan prioritas strategi Program Studi akan semakin jelas.

Program Studi dengan senjangan yang lebar cenderung memilih strategi *prospector* karena *prospector* lebih membutuhkan inovasi dan alokasi biaya yang cukup besar. Demikian pula penerapan akuntansi modern (ABC dan TC) yang efektif mendorong Program Studi memilih strategi *prospector* untuk menghadapi kompetisi. Oleh karena itu agar kompetitif, suatu proses harus efisien, efektif, dan mengoptimalkan produksi pada tingkat kualitas tertinggi dengan tingkat biaya yang serendah mungkin. Kekuatan utama pendekatan BSC adalah penekanan pada hubungan pengukuran kinerja dengan strategi unit bisnis.

Hasil pengujian tersebut didukung oleh pengujian seluruh PTS. Praktik akuntansi manajemen berpengaruh positif signifikan terhadap pilihan strategi strategi dan dikuatkan oleh hasil pengujian PTN. Sementara itu hasil pengujian PTS berakreditasi A dan B menunjukkan tidak ada pengaruh.

Nampak dari Tabel 2. Teknik Manajemen berpengaruh positif terhadap Pilihan Strategi. Jika penerapan teknik manajemen efektif maka Program Studi akan memilih satu prioritas strategi yang jelas, yaitu *prospector*. Ketika penerapan teknik manajemen belum efektif, Program Studi cenderung memilih kombinasi strategi *defender*, *reactor*, atau *analyzer*. Dengan demikian H2.e terdukung.

Terdukungnya Hipotesis 2.e menguatkan temuan Chenhall dan Langfield-Smith (1998), Parnell (2010), dan Song *et al.* (2007). Jika pada penelitian Simons (1995) dan Langfield-Smith (1997) strategi berdampak pada aspek-aspek manajemen, penelitian ini membuktikan bahwa manajemen juga berdampak kepada strategi. Jadi hubungan diantara dua variabel tersebut, yaitu strategi dan manajemen adalah saling mempengaruhi (Song *et al.*, 2007).

Hasil tersebut bermakna bahwa sistem jaminan mutu yang efektif, inovasi yang tepat, sistem informasi manajemen terintegrasi yang efektif, dan pengendalian internal yang efektif menyebabkan Program Studi memilih prioritas satu strategi, terutama *prospector*, dibandingkan strategi *defender*, *reactor*, dan *analyzer*, atau kombinasinya (Parnell, 2010). Penjaminan dan pengendalian mutu

dalam proses belajar mengajar, administrasi, dan penelitian dianggap mutlak perlu untuk menjamin tercapainya tujuan PT. Keberadaan kebijakan dan implementasi evaluasi dan pengendalian mutu dalam sistem mutu menandakan adanya upaya untuk menjaga kualitas dan pencapaian kinerja berkelanjutan melalui pilihan strategi yang diterapkan. Temuan tersebut menegaskan peran teknologi informasi dalam mengintegrasikan sistem manajemen (Indrajit dan Djokopranoto, 2006).

Proses inovasi bisnis yang tepat sangat terkait dengan pilihan strategi. Peningkatan penelitian, kapasitas dosen, pembukaan program baru merupakan cerminan arah strategi yang dipilih. Oleh karena itu semakin tepat inovasi maka Program Studi semakin memilih strategi *prospectors* (Song, *et al.*, 2007).

Hasil temuan tersebut didukung oleh hasil uji seluruh PTS. Hasil yang berbeda saat dilakukan pengujian PTS berakreditasi A dan B dengan hasil tidak signifikan, dan PTN dengan hasil berlawanan arah dengan hasil uji utama. Hasil tersebut bermakna semakin baik penerapan teknik-teknik manajemen maka Program Studi memilih strategi *defender*, *analyzer*, dan *reactor* atau kombinasi beberapa strategi. PTN cenderung mempertahankan posisi strategisnya daripada mengejar pasar yang baru. PTN akan lebih fokus pada upaya-upaya mempertahankan posisi nyaman yang dimilikinya saat ini.

Tabel 2. menunjukkan bahwa pilihan strategi secara langsung berpengaruh positif terhadap Kinerja Program Studi. Pilihan strategi yang tepat akan menciptakan nilai bagi konsumen dan menghasilkan keunggulan kompetitif (Porter, 1985). Kinerja yang unggul dicapai melalui penerapan strategi tunggal (Dess dan Davis, 1984; Hambrick, 1983; Song *et al.*, 2007; Parnell, 2010). Parnell (2010) menambahkan organisasi dengan kejelasan strategi moderat atau kombinasi berbagai pilihan strategi cenderung berkinerja kurang optimal dibandingkan yang fokus pada strategi tunggal atau yang jelas.

Strategi *prospector* dan *defender* terbukti mempengaruhi kinerja perusahaan (Acquaah, 2013; Beal & Yasai-Ardekani, 2000; Campbell-Hunt, 2000; Kim *et al.*, 2004; Miller & Dess, 1993; Spanos *et al.*, 2004; Venohr & Meyer, 2007). Hasil tersebut mendukung kajian Mezner dan Johnson (2005), Bae (2011) dan Ganesu (2012) bahwa dalam konteks fit strategi berpengaruh terhadap kinerja.

SBU dengan kejelasan strategi lebih berkinerja daripada SBU yang kejelasan strateginya moderat atau kombinasi strategi karena *trade-off* yang melekat pada masing-masing strategi. SBU yang fokus pada satu strategi berkinerja tinggi (Parnell, 2010). Semakin jelas pemilihan prioritas strategi Program Studi, maka akan semakin baik kinerja Program Studi. Dengan kata lain, H2.f terdukung.

Hasil pengujian tersebut didukung oleh pengujian keseluruhan PTS dan PTS berakreditasi minimal B. Pada pengujian PTN menunjukkan bahwa semakin Program Studi memilih berkonsentrasi pada strategi *prospector* maka kinerja semakin menurun. Kinerja meningkat jika Program Studi memilih prioritas strategi *defender*, *analyzer*, *reactor*, atau kombinasi berbagai strategi (Parnell, 2010).

5.3. Analisis Pengaruh Tidak Langsung UG, Penerapan Akuntansi Manajemen, Teknik manajemen terhadap Kinerja melalui Pilihan Strategi

Tabel 2. menunjukkan bahwa Pilihan Strategi merupakan faktor mediasi fit antara faktor-faktor konteks (UG, penerapan akuntansi manajemen, penerapan teknik manajemen) terhadap kinerja. Tanda negatif atas peran mediasi pilihan

strategi pada hubungan UG dan kinerja menunjukkan bahwa orientasi strategi “stuck in the middle” atau kombinasi strategi *prospector*, *defender*, *analyzer*, dan *reactor* memainkan peran dalam pencapaian kinerja Program Studi. Hasil tersebut mendukung Bae (2011), Ganescu dan Cristina (2012), dan Boezerooj (2006).

Melalui strategi *defender*, *analyzer*, *reactor* atau kombinasi strategi tersebut variabel-variabel konteks akan meningkatkan kinerja. Dari sudut pandang akuntansi manajemen hasil tersebut mendukung Juliana (2011), Shield dan Young (1989), Argyris dan Kaplan (1994), dan Shields (1995) bahwa penerapan akuntansi manajemen terkait dengan strategi dan kinerja. Dari sudut teknik manajemen, hasil tersebut mendukung Kucukancabas dan Akyol (2009) serta Kyriakopoulos *et al.* (2004) yang memasukkan manajemen dan orientasi strategi sebagai variabel yang mempengaruhi kinerja. Hasil tersebut juga mendukung penelitian Chenhall dan Langfield-Smith (1998) yang menunjukkan pengaruh teknik manajemen terhadap kinerja dalam kerangka kontinjensi. Pada konteks perguruan tinggi teori NPM berlaku bahwa *tools* manajemen dapat dipakai untuk meningkatkan kinerja Program Studi. Pengaruh UG terhadap kinerja melalui pilihan strategi didukung oleh hasil pengujian seluruh PTS dan PTN.

Tabel 2. menunjukkan GUG mempengaruhi kinerja melalui pilihan strategi. Hasil tersebut didukung oleh hasil pengujian sampel seluruh PTS dan seluruh PTN, sementara untuk pengujian PTS berakreditasi A dan B tidak signifikan. Hal tersebut berarti bahwa orientasi pilihan strategi “stuck in the middle” atau kombinasi memediasi peran UG terhadap pencapaian kinerja. Dengan demikian hipotesa 3.a terdukung.

Pada Tabel 2 nampak akuntansi manajemen berpengaruh signifikan terhadap Kinerja melalui pilihan Strategi. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa Strategi *prospector*, *defender*, *analyzer* dan *reactor* mampu memainkan peran atas penerapan akuntansi manajemen dalam meningkatkan kinerja Program Studi. Hasil tersebut bermakna bahwa semakin intensif penerapan akuntansi manajemen maka Program Studi semakin berorientasi pada strategi tunggal, khususnya *prospector*. Dengan demikian hipotesis H3.b terdukung.

Penelitian ini menegaskan temuan Henri (2006) dan Widener (2007) dan Moores dan Mula (2000) bahwa tidak ada hubungan langsung antara akuntansi manajemen dan kinerja, namun hubungan tersebut melalui pilihan strategi kompetitif seperti kajian Bisbe dan Otley (2004), Henri (2006), Widener (2007), dan Acquaaah (2013).

Hasil pengujian tersebut didukung oleh pengujian keseluruhan PTS. Pada PTS berakreditasi A dan B hasil uji tidak terbukti. Sementara itu pada PTN pengaruh akuntansi manajemen terhadap kinerja melalui pilihan strategi dengan arah negatif signifikan. Hasil tersebut diperkuat oleh hasil *robustness test* yang menghubungkan strategi terhadap kinerja melalui penerapan akuntansi manajemen tidak terbukti.

Pada Tabel 2. nampak bahwa teknik manajemen berpengaruh signifikan terhadap Kinerja melalui pilihan Strategi. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa strategi *prospector*, *defender*, *analyzer* dan *reactor* mampu memainkan peran atas penerapan teknik manajemen dalam meningkatkan kinerja Program Studi. Hasil tersebut bermakna bahwa semakin baik penerapan teknik-teknik manajemen maka Program Studi akan semakin fokus pada strategi tunggal,

terutama *prospector*, yang diharapkan dapat menghasilkan kinerja yang lebih baik. Dengan demikian H3.c. terdukung.

Hasil tersebut menegaskan temuan Song *et al.* (2007) dan Acquaah (2013) bahwa pengendalian internal, sistem informasi, sistem jaminan mutu, dan inovasi berpengaruh terhadap kinerja yang dimediasi oleh pilihan strategi. *Alignment* mendorong perusahaan mempertimbangkan upaya meningkatkan kesesuaian antara TI (termasuk di dalamnya sistem informasi terintegrasi) dan strategi bisnis (Oh dan Pinsonneault, 2007; Preston dan Karahanna, 2009; Tallon, 2008).

Pada Tabel 2, kecuali pada PTS berakreditasi A dan B, seluruh PTS dan PTN menunjukkan bahwa teknik manajemen berpengaruh terhadap Kinerja melalui pilihan strategi. Dari pandangan kontinjensi pengaruh akuntansi manajemen dan teknik manajemen terhadap kinerja melalui pilihan strategi mendukung hasil kajian Drazin dan Van de Ven (1985), Bae (2011), dan Ganescu dan Christina (2012). Variabel-variabel kontinjensi seperti akuntansi manajemen dan manajemen serta strategi memainkan peranannya dalam penciptaan kinerja. Terbukti ketika lingkungan-struktur-strategi diperlakukan dengan tepat akan menciptakan *fit* yang mampu menghasilkan kinerja yang superior.

5.4. Analisis Pengaruh Tidak Langsung UG terhadap Pilihan Strategi melalui Penerapan Akuntansi Manajemen dan Penerapan Teknik Manajemen

Tabel 2. menunjukkan bahwa pengaruh UG terhadap pilihan strategi melalui akuntansi manajemen dan teknik manajemen positif signifikan. Hasil tersebut bermakna bahwa keberadaan akuntansi manajemen dan teknik manajemen mampu mengubah arah pilihan strategi Program Studi. Jika sebelumnya pada saat pengaruh langsung UG terhadap pilihan strategi menunjukkan bahwa Program Studi cenderung memilih strategi *defender*, *analyzer*, atau kombinasi berbagai strategi maka dengan peran mediasi akuntansi manajemen dan teknik manajemen pilihan prioritas strategi lebih jelas pada satu strategi, *prospector* (Parnell, 2010).

Hasil pengujian tersebut didukung hasil pengujian keseluruhan PTS. Sementara itu pada PTS berakreditasi A dan B tidak terbukti. Pada PTN juga signifikan dengan arah berkebalikan dengan hasil uji keseluruhan PT dan keseluruhan PTS. Hasil tersebut cukup menarik bahwa peran akuntansi manajemen dan teknik manajemen mampu mengubah arah pengaruh UG terhadap pilihan-pilihan strategi Program Studi.

Pada Keseluruhan PT dan seluruh PTS, jika pada saat pengaruh langsung, UG Program Studi yang baik mendorong Program Studi memilih prioritas strategi *defender*, *analyzer*, atau kombinasi berbagai strategi maka dengan peran akuntansi manajemen dan teknik manajemen, pilihan prioritas strategi Program Studi mengarah pada strategi tunggal, khususnya *prospector* (Parnell, 2010). Sebaliknya pada PTN berakreditasi A dan B, jika pada saat pengaruh langsung, UG Program Studi yang baik mendorong Program Studi fokus pada prioritas strategi tunggal, *prospector*, maka dengan peran akuntansi manajemen dan teknik manajemen pilihan prioritas strategi Program Studi mengarah pada prioritas moderat atau kombinasi berbagai strategi *prospector*, *defender*, dan *analyzer*. Hasil tersebut cukup membuktikan betapa pentingnya peran penerapan akuntansi manajemen dan teknik manajemen dalam menentukan arah pilihan strategi Program Studi.

5.5. Peran Mediasi Fit UG dan Kinerja

Tabel 2. menunjukkan secara keseluruhan penerapan akuntansi manajemen, teknik manajemen dan prioritas strategi berperan sebagai mediasi fit antara UG dan kinerja. UG dapat mendorong kinerja yang baik ketika arah pilihan prioritas strategi jelas, dan penerapan akuntansi manajemen serta teknik manajemen baik.

Hasil penelitian ini mendukung kajian Chenhall dan Langfield-Smith (1998), Kyriakopoulos, *et al.* (2004), Kucukancabas dan Akyol (2009) yang memasukkan manajemen dan orientasi strategi sebagai variabel yang mempengaruhi kinerja. Secara khusus penelitian ini membuktikan adanya variabel-variabel kontinjensi yang menentukan kinerja superior organisasi dalam satu sistem fit sebagai mediasi (Venkatraman, 1989; Bae, 2011; Ganescu, 2012; Acquaah, 2013).

Hasil tersebut menunjukkan bahwa teori-teori fit yang berkembang di korporasi dapat diterapkan pada SBU PT yaitu Program Studi namun dengan memperhatikan konteks (Tucker dan Parker, 2013) sekaligus membuktikan relevansi teori NPM. Dari perbedaan arah hubungan antar variabel pada konteks PTN dan PTS cukup membuktikan bahwa konteks merupakan determinan penting dalam model kontinjensi.

Pilihan Strategi merupakan faktor mediasi fit antara faktor-faktor konteks (UG, penerapan akuntansi manajemen, penerapan teknik manajemen) terhadap kinerja. Tanda negatif atas peran mediasi pilihan strategi pada hubungan UG dan kinerja menunjukkan bahwa orientasi strategi “stuck in the middle” atau kombinasi strategi *prospector*, *defender*, *analyzer*, dan *reactor* memainkan peran dalam pencapaian kinerja Program Studi.

Dari sudut pandang akuntansi manajemen hasil tersebut mendukung Juliana (2011), Shield dan Young (1989), Argyris dan Kaplan (1994), dan Shields (1995) bahwa penerapan akuntansi manajemen terkait dengan strategi, dan kinerja. Dari sudut teknik manajemen, hasil tersebut mendukung Kucukancabas dan Akyol (2009) serta Kyriakopoulos, *et al.* (2004) yang memasukkan manajemen dan orientasi strategi sebagai variabel yang mempengaruhi kinerja. Pada konteks PT, teori NPM berlaku bahwa tool manajemen dapat dipakai untuk meningkatkan kinerja Program Studi. Hasil pengujian pengaruh UG terhadap kinerja melalui pilihan strategi didukung oleh hasil pengujian seluruh PTS dan PTN.

Secara keseluruhan mediasi oleh penerapan akuntansi manajemen dan penerapan teknik manajemen berdampak pada pengaruh UG terhadap pilihan strategi. Pada PTS, adanya peran penerapan akuntansi manajemen dan penerapan teknik manajemen mendorong UG yang baik menjadikan Program Studi lebih memprioritaskan strategi *prospector*. Ada potensi juga semakin baik akreditasi, Program Studi mencoba memilih prioritas strategi *defender*, *analyzer*, atau kombinasi berbagai strategi. Hal tersebut terbukti pada PTN, yang justru memilih strategi *defender*, *analyzer* atau kombinasi beberapa strategi.

Hasil penelitian ini sedikit berbeda dengan Shank (1989) bahwa perbedaan cara pandang antara manajer dalam menerapkan strategi akan mempengaruhi penerapan akuntansi manajemen (Shank, 1989), justru penerapan akuntansi manajemen yang mempengaruhi pilihan strategi Program Studi, sekalipun dengan pengaruh yang relatif sangat kecil, bergantung pada strategi khusus yang ditekankan (Song, *et al.*, 2007; Acquaah, 2013; Parnell, 2010) dan konteks organisasi nirlaba (Tucker dan Parker, 2013).

Terbukti PT berusaha menerapkan tatakelola yang baik untuk menghasilkan kinerja yang diharapkan. Pilihan strategi yang cair antara *prospector*, *analyzer* dan *defender* membuktikan bahwa PT tidak hanya mengandalkan pilihan strategi tertentu saja dalam mencapai kinerja yang diharapkan (Parnell, 2010). Perlu dipikirkan kombinasi berbagai strategi dalam perspektif Miles dan Snow yang efektif dalam menciptakan kinerja optimal agar temuan Parnell (2010) dan dugaan Porter (1986) bahwa kombinasi berbagai strategi sulit mencapai kinerja yang optimal tidak terjadi. Program Studi memandang bahwa aspek utama UG yang meliputi aspek *Fairness*, *Responsibilitas*, *Akuntabilitas*, *Etika*, *Struktur Governance*, *Transparansi*, *Otonomi*, *Kredibilitas*, dan *Visi Misi* merupakan hal yang signifikan mempengaruhi kinerja dan variabel-variabel mediasinya.

Penelitian ini menegaskan jika keselarasan UG, baik dari segi prinsip-prinsip, struktur *governance*, dan nilai, dengan posisi strategi kompetitif PT tepat, maka akan berdampak positif terhadap kinerja. Demikian pula jika akuntansi manajemen dan teknik manajemen dilibatkan dalam sistem UG akan menjadikan hubungan UG dan strategi untuk mencapai kinerja makin *fit*.

6. Kesimpulan

Penelitian ini membuktikan pada konteks Program Studi S1 Akuntansi, akuntansi manajemen, teknik manajemen, dan strategi adalah mediasi *fit* pengaruh UG terhadap kinerja. Secara khusus terdapat lima kesimpulan. *Pertama*, UG berpengaruh positif langsung terhadap kinerja. *Kedua*, Terdapat pengaruh parsial UG dan variabel mediasi *Fit* terhadap Kinerja. *Ketiga*, Pilihan Strategi merupakan mediasi *fit* antara UG, Penerapan Akuntansi Manajemen, dan Penerapan Teknik Manajemen terhadap Kinerja. *Keempat*, UG berpengaruh tidak langsung terhadap Pilihan Strategi melalui Penerapan Akuntansi Manajemen dan Penerapan Teknik Manajemen. *Kelima*, Terdapat peran mediasi *fit* UG dan Kinerja.

Kontribusi penelitian ini: (1) menjadikan PT sebagai konteks baru dalam praktik GG selain konteks sektor privat; (2) membuktikan adanya pengaruh tidak langsung antara UG dan kinerja melalui variabel mediasi; (3) pemahaman atas hubungan konteks, struktur dan kinerja dapat bermanfaat hanya jika dilakukan secara komprehensif atas berbagai variabel kontinjensi, alternatif struktur, dan kriteria kinerja; (4) jika pada sektor privat pilihan prioritas strategi mempengaruhi GG, pada sektor publik GG yang mempengaruhi pilihan prioritas strategi, dan (5) memperkuat dan memperluas prinsip dan unsur GUG menjadi: *Visi Misi dan Tujuan*, *Etika*, *Struktur Governance*, *Kredibilitas*, *Transparansi*, *Akuntabilitas*, *Responsibilitas*, *Fairness*, dan *Otonomi*.

Penelitian ini menunjukkan bahwa *agency theory* dan *contingency theory* relevan dipakai pada sektor publik khususnya PT. Bagi profesional, hasil penelitian ini memberikan alternatif dalam meningkatkan kinerja PT melalui penerapan berkelanjutan prinsip-prinsip GUG, penerapan akuntansi manajemen dan teknik manajemen. Bagi regulator, mendorong pemerintah untuk secara komprehensif membuat kebijakan dan aturan penerapan akuntansi manajemen dan teknik manajemen serta pilihan strategi agar PT dapat bertahan, tumbuh dan berkembang sesuai karakteristiknya.

REFERENCES

- Acquaah, Moses. (2013). Management control systems, business strategy and performance: A comparative analysis of family and non-family businesses in a transition economy in sub-Saharan Africa. *Journal of Family Business Strategy* 4, pp. 131–146
- Aliyu, N.S., Jamil, C.Z.M., Mohamed, R. (2014). The mediating role of management control system in the relationship between corporate governance and the performance of bailed-out banks in Nigeria. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 164, pp. 613-620
- Anggriawan, F.F., Nurkholis. (2014). Good Corporate Governance in the Public Service Agency (Case Study at University of Brawijaya Malang). *Jurnal Ilmiah Mahasiswa FEB, Vol 2, No 2, Semester Genap 2013/2014*. [Jimfeb.uib.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/1205/1112](http://jimfeb.uib.ac.id/index.php/jimfeb/article/view/1205/1112)
- Ansari, S.L., J.E. Bell. (1997). *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*. New York: McGraw Hill
- Argyris, Chris., Robert S. Kaplan. (1994). Implementing new knowledge: the case of activity-based costing. *Accounting Horizons*, 8(3), September, pp 83-105
- AWI/MCI (the Arabic World Initiative/the Merseille Center for Mediterranean Integration) Program. (2010). Building a University Governance Scorecard. http://www.cmimarseille.org/cmearchive/_src/SELM2_SceeningCard_EN.pdf.
- Badan Akreditasi Nasional Perguruan Tinggi (BAN PT). (2010). *Akreditasi Program Studi Sarjana (S1) PTTJJ- Buku VIA: Matriks Penilaian Borang Akreditasi dan Evaluasi Diri Program Studi*. Jakarta
- Bae, Hee-Sung. (2011). The relationships between environment, integration and performance in supply chain contexts. *The Asian Journal of Shipping and Logistics*. Vol 27 (1), pp. 061-090
- Beth, V.Y., R.M. Yarbrough. (1999). Governance structure, insider status, and boundary maintenance. *Journal of Bieconomics*. 1.3. pp. 289-310
- Boozerooj, P. (2006). *E-learning Strategies of Higher Education Institution: an Exploraty Study into the Influence of Environmental Contigencies on Strategic Choice of Higher Education Institutions with Respect to Integrating e-learning in their Education Delivery and Support Processes*. Postbus 217. 7500 AE Enshede
- Brown Jr, William O. (2001). Faculty participation in university governance and the effects on university performance. *Journal of Economic Behavior & Organization*, Volume 44, Issue 2, February 2001, pp. 129-143
- Byun, Kiyong. (2008). New public management in Korean Higher Education: is it reality of another fad? *Asia Pacific Education Review*., vol 9, No.2, pp 190-205
- Campbell-Hunt, C. (2000). What have we learned about generic competitive strategy? A meta-analysis. *Strategic Management Journal*, 21, pp. 127–154
- Chang, W L., Lu L-C, Su H-J, Lin T-A, Chang K-Y. (2010). The mediating effect of role stressors on market orientation and organizational commitment. *Social Behavior and Personalaty-an international Journal*. Vol 38 Issue 10
- Chenhall, R.H. (2005). Content and process approaches to studying strategy and management control systems. in Chapman, C.S. (Ed.), *Controlling Strategy: Management, Accounting, and Performance Measurement*, Oxford University Press, Oxford
- Chenhall, R.H., Kim, Langfied-Smith. (1998). The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: an empirical investigation using a systems approach. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 23 No. 3 pp. 243-264

- David, K., L. Philip. (2005). corporate governance and business ethics in the Asia-Pacific region. *Business and Society*. June 2005. 44, 2: Proquest Sociology, pp. 178
- Dess, G. G., & Davis, P. S. (1984). Porter's (1980) generic strategies as determinants of strategic group memberships and organizational performance. *Academy of Management Journal*, 27, pp. 467-488.
- Directorate-General of Higher Education (DGHE). (2010). *Higher Educational Long-Term Strategy 2010-2014*. Ministry of National Education, Republik of Indonesia
- Drazin, R. A.H. Van de Ven. (1985). Alternatif forms of fit in contingency theory. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 30 No. 4, pp. 514-539
- Drazin, R., A.H. Van de Ven. (1985). The concept of fit in contingency theory. *Research in Organizational Behaviour*, 7, pp. 333-365
- Dunk, A.S. (1993). The effect of budget emphasis and information asymmetry on the relation between budgetary participation and slack. *The Accounting Review*. Vol 66, No. 2. April, pp. 400-410
- El Hokayem, Jihad., Al Kairouz. (2014). Euro-Med: Public Management and Good Local Governance. *Procedia-Social Behavioral Sciences* 124, pp. 528-535.
- Epstein, Mj. and Roy, M. (2001). Sustainability in action: identifying and measuring the key performance drivers. *Long Range Planning*, Vol. 1 No.34, pp.585-604.
- Fielden, John. (2008). Global Trends in University Governance. *Education Working Paper Series*. World Bank. Washington, D.C.
- Furrer, O., Sudharshan, D., Thomas, H. and Alexandre, M.T. (2008), "Resource configurations, generic strategies, and firm performance: exploring the parallels between resource-based and competitive strategy theories in a new industry", *Journal of Strategy and Management*, Vol. 1, pp. 15-40.
- Ganescu, Mariana Cristina. (2012). Assessing corporate social performance from a contingency theory perspective. *Procedia Economics and Finance* 3 pages 999-1004
- Govindarajan, V. (1986). Impact of participation in the budgetary process on managerial attitudes and performance: universalistic and contingency perspective. *Decision Sciences* 17, pp. 496-516
- Gupta, P., A.M. Sharma. (2014). A study of the impact of corporate governance practices on firm performance in Indian and South Korean companies. *Procedia-Social and Behavioral Sciences* 133, pp. 4-11
- Hambrick, D. C. (1983). Some tests of the effectiveness and functional attributes of miles and snow's strategic types. *Academy of Management Journal*, 26 (March), pp. 5-25.
- Henard, Fabrice., Mitterle, Alexander. (2010). *Governance and Quality Guidelines in Higher Education*. OECD
- Hibbets, A.R., T. Albright, W. Funk. (2003). The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence form the fields. *Journal of Management Issues*, Vol. XV, No. 1, pp. 65-81
- Hood, C. (1991). A public management for all seasons? *Public administration*, 69, 3-19. Doi: ISSN 0033-3298
- Indrajit, R.E., R. Djokopranoto. (2006). *Manajemen Perguruan Tinggi Modern*. Andi. Yogyakarta
- Juliana, Christina. (2011). *Pengaruh Gaya Kepemimpinan terhadap Kinerja Organisasi melalui Budaya, Strategi, dan Sistem Akuntansi Manajemen*. Disertasi. PPIA UI. Depok
- Kaplan, Robert., D. Norton. (1996). *The Balanced Scorecard*, Harvard Business School Press.
- Kim, E., Nam, D., & Stimpert, J.L.J.L. (2004). Testing the applicability of Porter's generic strategies in the digital age: A study of Korean cyber malls. *Journal of Business Strategies*, 21, pp. 19-45.

- Kim, Terri. (2008). Changing university governance and management in the UK and elsewhere under market conditions: issues of quality assurance and accountability. *Intellectual Economics*. No 2 (4), pp. 35-42
- Kober, R., Ng, J., & Paul, B. J. (2007). The interrelationship between management control mechanisms and strategy. *Management Accounting Research*, 18, pp. 425–452
- Kyriakopoulos, K., M. Meulenber, J. Nillson. (2004). The impact of cooperative structure and firm culture on market orientation and performance. *Agribusiness*, Vol 20 (4), pp. 379-396
- Langfield-Smith, K. (1997). Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207–232.
- Leisyte, L. (2007). University governance and academic research, case studies of research units in Dutch and English universities. *Ph.D, University of Twente*
- Lukka, K. (1988). Budgetary biasing in organizations: theoretical framework and empirical evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 13 (3), pp. 281-301
- Mardiasmo, 2002. *Akuntansi Sektor Publik*. Published: Andi. Yogyakarta
- Martinez-Campillo, A., R. Fernandez-Gago. (2010). Diversification strategy, CEO management style and firm performance: an application of Heckman's two-stage method. *Qual Quant*, Vol 45, pp. 59-73
- Merchant, K. A., dan Otley, D. T. (2007). A review of the literature on control and accountability. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shield (Eds.), *The handbook of management accounting research* (pp. 785–804). Oxford, UK: Elsevier Press.
- Merchant, K.A. (1985). Budgeting and propensity to create budgetary slack. *Accounting, Organizations and Society*, 10 (2): pp. 201-210
- Meznar, M.B., J.H. Johnson. (2005). Business government relations within a contingency theory framework-strategy, structure, fit and performance. *Business and Society*, 44, 2, pp. 119
- Miles, R.E., and C.C. Snow. (1978). *Organizational Strategy, Structure, and Process*. McGraw-Hill. New York
- Miller, A., and Dess, G. G. (1993). Assessing Porter's (1980) model in terms of its generalizability, accuracy and simplicity. *Journal of Management Studies*, 30, pp. 553–585.
- Min, Zhu., Weidong, Liu. (2009). *Reform of Higher Education System Based on New Public Management Theory*. www.seofb/uemountain.com/upload/product/200909/2008jyhy01a38.pdf. Accessed Juni, 24, 2016
- Muhi, A.H. (2010). *Implementasi Nilai-Nilai Good Governance di Perguruan Tinggi*. Disertasi. Sekolah Pascasarjana UPI. Bandung
- O'Hanlon, J., K. Peasnell. (1998). Wall street's contribution to management accounting: the Stern Stewart EVA financial management system. *Management Accounting Research*, 9, pp. 421-444
- Oh, W., and Pinsonneault, A. (2007). On the Assessment of the Strategic Value of Information Technologies: Conceptual and Analytical Approaches. *MIS Quarterly* (31:2), pp. 239-265
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2005). *Guidelines for Quality Provision in cross-border Education*. OECD/Unesco. Paris
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2005). *Governance for Sustainable Development: Five OECD Case Studies*. OECD/Unesco. Paris
- Otley, D.T. (1999). Performance management: a framework for management control system research. *Journal of Management Accounting Research*, 10, pages 363-382
- Parnell, John A. (2010). Strategic clarity, business strategy and performance. *Journal of Strategy and Management*, Vol. 3 Iss 4, pp. 304 – 324

- Quyen, Do Thi Ngoc. (2014). Developing university governance indicators and their weighting system using a modified delphi method. *Procedia-Socia and Behavioral Sciences 141*, pp. 828-833
- Saur, Timothy D. (2008). *The Pursuit of Competitive Advantage and The Strategic Behaviour fo Firms in Adopting Self-Service Technology*. Dissertation. The University of Southern Mississippi
- Shank. J. 1989. Strategic cost management: new wine or just new bottles. *Journal of Management Accounting Research*, 1. pp. 47-65
- Shields, M.D. (1995). An empirical analysis of firm, implementation experiences with activity based costing. *Journal of Management Accounting report*, 7, pages 148-166
- Simons, R. (1990). The role of management control systems in creating competitive advantage: New perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1-2), pp. 127-143.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.
- Smith, C., C. Reilly, K. Midkiff. 1989. Evaluation of three circadian rhythm questionnaires with suggestions for an improved measure of morningness. *Journal of Applied Psychology*, 74, pp. 728-738
- Song, Michael., Di Benedetto, C. Anthony., Nason, Robert W. (2007). Capabilities and financial performance: the moderating effect of strategic type. *Journal of the Academic. Mark. Sci.* 35, pp. 18-34
- Sumarni, Sri. (2009). *Good University Governance dan Implikasinya terhadap Pengembangan Program Studi Pendidikan Agama Islam Fakultas Tarbiyah-UIN Sunan Kalijaga Yogyakarta. Jurnal PAI Vol VI no 1 2009. Digilib.uin-suka.ac.id/8730*
- Tucker, Basil P., Parker, Lee D. (2013). Out of control? Strategy in the NFP sector: the implications for management control. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 26 Iss 2 pp. 234 - 266
- UNDP. (1997). Governance for Sustainable Human Development. *UNDP Policy Paper. Diunduh pada tanggal 15 Juni 2015 melalui website <http://www.pogar.org/publications/other/undp/governance/undppolicydoc97-e.pdf>*
- Venkatraman, N. (1989). The concept of fit in strategy research: toward verbal and statistical correspondence. *The Academy of Management Review*, 14, 3, pages 423-444
- Venkatraman, N., dan John E. Prescott. (1990). Environment – strategy coalignment: an empirical test of its performance implication. *Strategic Management Journal*, 11,1, pp. 1-23
- Venohr, B., & Meyer, K. E. (2007). The German miracle keeps running: How Germany's Hidden Champions stay ahead in the global economy. Available at SSRN: <http://ssrn.com/abstract=991964>.
- Widener, S. K. (2007). An empirical analysis of the levers of control framework. *Accounting, Organizations and Society*, 32, pp. 757-788.
- World Bank. (1992). Governance and development. *Report no 10650*
- Xue, Shuang., Yun Hong. (2015). Earning management, corporate governance and expense stickiness. *China Journal of Accounting Research xxx (2015) xxx-xxx <http://dx.doi.org/10.1016/j.cjar.2015.02.001>*
- Ziegele, F. (2008). Budgeting and funding as elements of new public management, management of financial resources, *un-published course material*. pp.1-18