

Kesan Strategi Pembezaan, Ketidakpastian Persekitaran dan Praktis Perakaunan Pengurusan Kontemporari Terhadap Prestasi Hotel di Indonesia

(The Effect of Differentiation Strategies, Environment Uncertainty, and Contemporary Management Accounting Practices on Performance of Hotels in Indonesia)

Efi Susanti

(Fakultas Ekonomi, Universitas Islam Riau)

Rozita Amiruddin

(Fakulti Ekonomi dan Pengurusan, Universiti Kebangsaan Malaysia)

ABSTRAK

Praktis perakaunan pengurusan (MAP) kontemporari dapat memberi kelebihan kepada organisasi untuk mencapai daya saing dalam menghadapi persekitaran perniagaan yang kompetitif masa kini. Namun begitu, kebanyakan bukti empirikal berkaitan MAP kontemporari serta hubungannya dengan faktor kontingen tertumpu kepada industri perkilangan. Tujuan kajian ini adalah untuk menyelidik peranan MAP kontemporari ke atas hubungan antara (1) strategi pembezaan dengan prestasi dan (2) ketidakpastian persekitaran dengan prestasi dalam industri perkhidmatan i.e. industri perhotelan. Penilaian ke atas hubungan kontingensi ini diuji dengan model analisis laluan menggunakan AMOS 18. Data dikutip menggunakan soal selidik di 65 hotel berstatus 3 – 5 di Indonesia. Penemuan kajian mendapati terdapat hubungan signifikan dan positif antara strategi pembezaan dengan prestasi hotel melalui penggunaan MAP kontemporari yang tinggi. Sebaliknya, kajian ini mendapati tiada hubungan signifikan antara ketidakpastian persekitaran dengan prestasi hotel melalui penggunaan MAP yang sama. Penemuan ini menunjukkan bahawa reka bentuk MAP kontemporari dalam industri perhotelan sangat dipengaruhi oleh faktor kontingen dalaman yang boleh dikawal oleh hotel.

ABSTRACT

In the current intense business environment, contemporary management accounting practices (MAP) can benefit the organizations in achieving competitive advantages. However, most empirical evidences on contemporary MAP and its relation to contingent factors are centered on manufacturing industry. The purpose of this study is to investigate the role of contemporary MAP on the relationship between (1) differentiation strategy and performance and (2) environment uncertainty and performance in service industry i.e., hotel industry. Assessment on these contingencies relationships are tested with a path analytical model using AMOS 18. Data are collected using survey questionnaire from 65 hotels which have 3 – 5 stars status in Indonesia. The research findings reveal the existence of a significant and positive association between differentiation strategy and hotel performance through high use of contemporary MAP. In contrast, the study found no significant relationship between environment uncertainty and hotel performance through the same practices. The findings indicate that the design of contemporary MAP in hotel industry is much influenced by internal contingent factor that can be controlled by the hotels.

PENGENALAN

Praktis perakaunan pengurusan (*management accounting practices*, MAP) kontemporari telah menjadi perbincangan hangat dalam kalangan penyelidik dalam bidang perakaunan pengurusan seperti Abdel-Kader dan Luther (2008), Agbejule (2005), Baines dan Langfield-Smith (2003) dan Hyvönen (2005). MAP kontemporari muncul akibat daripada ketidakmampuan MAP tradisional seperti analisis kos varian, belanjawan tradisional dan analisis kos volum untung yang menghasilkan maklumat kewangan dan berfokuskan dalaman organisasi, untuk menyokong aktiviti organisasi ketika itu dalam mencapai lebih daya saing (Johnson & Kaplan 1987; Shank & Govindarajan 1989). Tambahan pula, maklumat kewangan yang dihasilkan oleh MAP tradisional adalah bersifat agregat dan tidak memadai dalam memberi maklum balas yang efektif bagaimana organisasi mengelola produk yang

berkualiti dan membuat penghantaran tepat pada masanya (Vollmann 1990). Persekitaran perniagaan yang dihadapi organisasi saat ini adalah global kompetitif, perubahan citarasa pengguna, kemajuan teknologi moden dan inovasi (Jermias & Gani 2004). Organisasi bukan sahaja memerlukan maklumat bukan kewangan di mana ia dapat memenuhi keinginan pengguna seperti penghantaran tepat pada masanya mahupun produk yang fleksibel tetapi juga maklumat berkaitan faktor luaran organisasi untuk membolehkan mereka menghadapi persaingan di pasaran.

MAP kontemporari dapat mengatasi permasalahan praktis tradisional kerana maklumat yang dihasilkan tidak sahaja berupa kewangan tetapi maklumat bukan kewangan juga dihasilkan serta berorientasikan strategik (Abdel Kader & Luther 2008; Hyvönen 2005; Malmi 2001; O'Connor et al. 2004). Disebabkan tiada definisi seragam yang wujud, MAP kontemporari sering dirujuk

sebagai teknik-teknik inovasi yang muncul untuk mengatasi kelemahan perakaunan pengurusan tradisional dalam persekitaran perniagaan yang kompetitif di pertengahan tahun 1980-an. Antaranya adalah penanda aras, kad skorimbangan, teknik-teknik berasaskan aktiviti, perakaunan pengurusan strategik dan analisis keberuntungan pelanggan. Peralihan fokus perakaunan pengurusan ini juga selaras dengan teori kontingensi yang menjelaskan perlu ada padanan antara sistem perakaunan pengurusan dengan persekitaran yang dihadapi organisasi (i.e. faktor kontingen) dalam meningkatkan prestasinya (Chenhall 2003; Gerdin 2005). Kebanyakan kajian empirikal mengenai MAP kontemporari dan pengaruh faktor kontingen terhadapnya adalah berlatarbelakangkan industri perkilangan. Kajian perakaunan pengurusan dalam industri perkhidmatan secara umumnya masih terhad (Cruz 2007; Mia & Patiar 2001; Pellinen 2003; Sharma 2002; Uyar & Bilgin 2010) walhal industri ini termasuk sektor perhotelan memberi sumbangan besar terhadap pendapatan negara.

Menurut Potter dan Schmidgall (1999), industri perhotelan dikenal pasti dapat melaksanakan MAP kontemporari dalam mengendalikan perniagaan dan mendukung setiap keputusan yang dibuat oleh pengurus. Kitaran hayat penghasilan produk dan perkhidmatan hotel adalah pendek contohnya seperti ketika memperkenalkan produk atau perkhidmatan baru kerana idea tersebut mudah dicontohi atau ditiru oleh hotel lain. Sehubungan itu, persaingan dan ketidakpastian persekitaran adalah tinggi kerana industri hotel secara terus menerus perlu meningkatkan dan memperbaharui perkhidmatan. Justeru, strategi yang tepat harus digunakan dan disokong oleh sistem perakaunan pengurusan yang sesuai, agar prestasi hotel dapat ditingkatkan. Kepuasan pelanggan merupakan modal bagi keberhasilan industri hotel. Dengan menggunakan sistem perakaunan pengurusan yang tepat, pengurus dalam memberikan perkhidmatan yang memuaskan bagi pelanggan, yang mana ini merupakan matlamat utama hotel (Damonte et al. 1997). Pengurusan hotel juga mengalami perubahan yang dinamik dengan penggunaan teknologi maklumat dan komunikasi (ICT) secara meluas dalam pengeluaran perkhidmatan dan fungsi penghantaran yang melangkaui batasan sempadan dan waktu. Contoh terbaik adalah seperti tempahan pakej percutian secara *online*, pengkalan data pelanggan dan laman sesawang hotel. Seperti diketahui umum penerimaan ICT dapat meningkatkan daya saing syarikat (Ip et al. 2011). Penggunaan MAP kontemporari seiringan dengan penerimaan ICT dapat membantu hotel membuat keputusan lebih tepat. Ini kerana MAP kontemporari mempunyai kelebihan kerana ia menghasilkan maklumat yang berintegrasi dan berorientasikan strategik.

Kajian ini bertujuan untuk mengkaji pepadanan MAP kontemporari dengan strategi perniagaan dan ketidakpastian persekitaran dalam meningkatkan prestasi hotel. Industri perhotelan Indonesia adalah sesuai dalam konteks kajian ini kerana ia begitu kompetitif. Menurut laporan Badan Pusat Statistik, terdapat 1,169 buah hotel

3 – 5 bintang di Indonesia pada tahun 2008. Selain itu, industri perhotelan di Indonesia adalah menepati tema kajian ini kerana ia beroperasi dalam satu persekitaran perniagaan yang tidak menentu akibat daripada faktor-faktor yang boleh menjejaskan kedatangan pelancong seperti bencana alam, terorisme, wabak selsema burung, larangan penerbangan dan kekurangan sarana dan prasarana (Waluyo 2007).

SOROTAN KARYA

PERAKAUNAN PENGURUSAN KONTEMPORARI

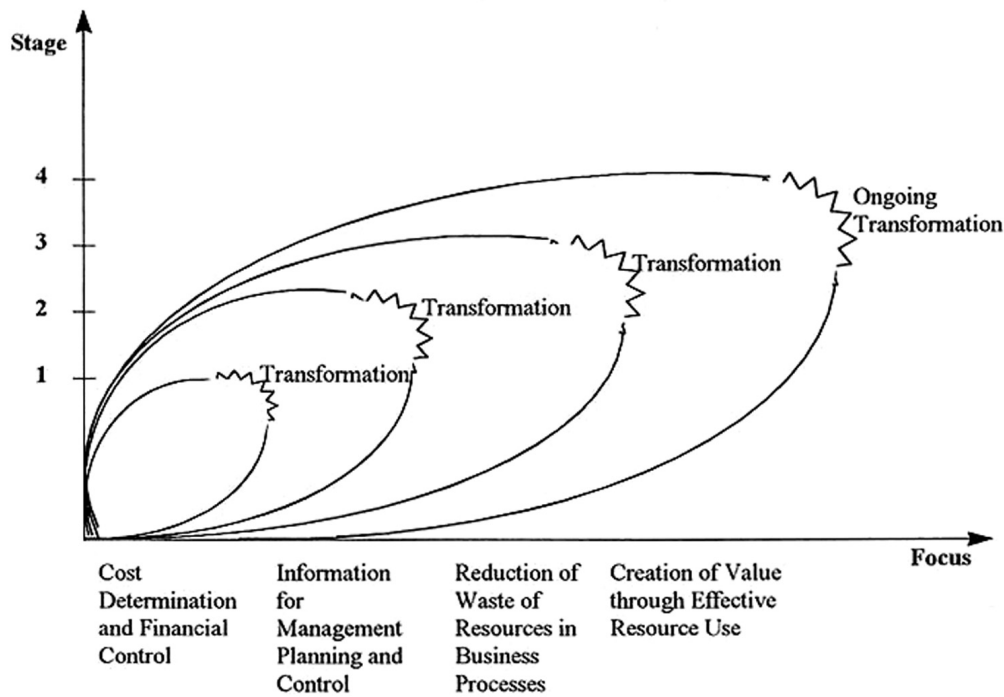
Pada saat ini belum ada definisi praktis perakaunan pengurusan (MAP) kontemporari yang seragam untuk mentakrifkan konsep ini dan kaedah bagaimana sebaiknya konsep ini dibangunkan (Coad 1996). Namun secara umumnya diketahui MAP kontemporari dibentuk ekoran ketidakmampuan MAP tradisional memberi maklumat dalam persekitaran perniagaan kompetitif masa kini. MAP kontemporari merupakan teknik-teknik inovasi yang diperkenalkan bagi mengatasi kelemahan MAP tradisional. Praktis ini merupakan gabungan antara maklumat kewangan dan bukan kewangan serta mempunyai fokus lebih berorientasikan strategik iaitu penggunaan maklumat berkaitan faktor luaran organisasi (Bhimani 1996; Chenhall & Langfield-Smith 1998; Hyvonen 2005; Malmi 2001; O'Connor et al. 2004). Maklumat bukan kewangan ini sangat diperlukan bagi pengurusan sekarang yang fokus kepada pengguna, dan memberi impak ke atas prestasi (Chong & Chong 1997; Davila 2000). Kelebihan dan keperluan maklumat kewangan dan bukan kewangan dalam perakaunan pengurusan telah pun ditekan oleh beberapa pengkaji seperti Abdel-Kader dan Luther (2008), Chenhall dan Langfield-Smith (1998), dan Hyvönen (2007). Kad skorimbangan merupakan teknik perakaunan pengurusan kontemporari yang pembentukannya berdasarkan kepada keperluan integrasi secara seimbang antara maklumat kewangan dan bukan kewangan. Selain itu, penanda aras, teknik-teknik berasaskan aktiviti, perakaunan pengurusan strategik, analisis keberuntungan pelanggan dan pengurusan kos kualiti tergolong dalam teknik-teknik perakaunan pengurusan kontemporari.

MAP mestilah dirancang sesuai dengan keadaan persekitarannya (Gerdin 2005). Penggunaan MAP tradisional secara berterusan menyebabkan organisasi tidak akan mampu bertahan di tengah persaingan perniagaan semasa, kerana praktis ini berfokuskan kepada dalaman organisasi, bersifat kewangan dan cenderung historis sehingga maklumat yang dihasilkan mempunyai skop yang sempit dan tidak dapat menyokong perubahan persekitaran perniagaan yang wujud (Bouwens & Abernethy 2000). Hilton (2002) mengenal pasti ketidaksesuaian MAP dengan keadaan persekitaran perniagaan masa kini disebabkan oleh tiga faktor iaitu (1) kitaran hayat produk cenderung singkat (2) tingginya tingkat persaingan dan (3) penggunaan teknologi moden.

Peralihan perakaunan pengurusan daripada tradisional kepada kontemporari dapat dijelaskan menggunakan evolusi perakaunan pengurusan yang digariskan oleh *International Federation of Accountant* (IFAC) seperti di Rajah 1. Terdapat empat peringkat di mana perakaunan pengurusan dikategorikan mengikut fokus penggunaan yang disesuaikan dengan persekitaran perniagaan yang dihadapi ketika itu: peringkat 1 sebelum 1950, peringkat 2 antara 1950 dan 1965; peringkat 3 antara 1967 dan 1987 dan peringkat 4 untuk tempoh seterusnya. Abdel-Kader dan Luther (2008) mengkategorikan MAP di peringkat ke 3 dan 4 sebagai praktis kontemporari selaras dengan ketidakmampuan MAP tradisional dalam menyokong perubahan persekitaran perniagaan yang mula dihadapi dalam era masa di peringkat ke 3. MAP di peringkat 1 dan 2 dikategorikan sebagai praktis tradisional.

Rajah 1 menunjukkan MAP akan mengalami transformasi apabila wujud perubahan dalam persekitaran operasi dan perniagaan. Dalam erti kata lain MAP perlu dipadankan selaras dengan keperluan penggunaan

maklumat yang membolehkan organisasi beroperasi dengan jayanya dalam persekitaran yang dihadapi. Ini dapat juga dijelaskan oleh teori kontingensi di mana pembentukan dan kejayaan MAP bergantung kepada faktor-faktor persekitaran yang mempengaruhinya. Perubahan yang terjadi ke atas faktor-faktor ini atau dikenali sebagai faktor kontingen menyebabkan organisasi bertindak balas dengan melakukan penyesuaian sama ada dengan membentuk atau merubah ciri-ciri organisasi sehingga menjadi sepadan semula dengan faktor kontingen. Hasil kajian Angelakis et al. (2010) yang dilakukan di Greek dan Finland menyokong hasil kajian lain yang dilakukan di Australia oleh Chenhall dan Langfield-Smith (1998) dan di Finland oleh Hyvonen (2005) bahawa untuk masa hadapan penggunaan MAP kontemporari semakin penting bagi meningkatkan prestasi organisasi. Ditambah lagi kemajuan maklumat teknologi yang dihadapi organisasi masa kini serta globalisasi menjadikan organisasi memerlukan maklumat bagi pengambilan keputusan yang tepat sesuai dengan persekitaran yang dihadapi.



Nota: (1) Terjemahan: Stage = peringkat, transformation = transformasi, cost of determination and financial control = penentuan kos dan kawalan kewangan, information for management planning and control = maklumat untuk perancangan dan kawalan pengurusan, reduction of waste of resources in business process = pengurangan sisa sumber dalam proses perniagaan, creation of value through effective resource use = penciptaan nilai melalui penggunaan efektif sumber, dan focus = fokus.
 (2) Sumber: IFAC (1998)

RAJAH 1. Evolusi perakaunan pengurusan

PRAKTIS PERAKAUNAN PENGURUSAN (MAP)
 KONTEMPORARI DALAM INDUSTRI HOTEL

Peningkatan kajian ke atas industri perhotelan berhubungkait dengan pertumbuhan dan perkembangan pelancongan. Berdasarkan laporan *World Tourism Organization* (WTO) (2000) terdapat peningkatan yang signifikan dalam aktiviti pelancongan dunia. Semakin

ramai jumlah pelancong maka semakin banyak jumlah hotel yang diperlukan sebagai tempat penginapan sementara bagi pelancong dalam menjalankan aktiviti pelancongan. Diramalkan pada tahun 2020 jumlah pelancong dunia mencapai 1,602,000 juta orang. Ini akan memberi manfaat terhadap pertumbuhan ekonomi negara yang mana boleh membuka lapangan pekerjaan,

meningkatkan Keluaran Dalam Negara Kasar (KDNK) (Sharma 2002; Uyar & Bilgin 2010). Ringkasnya, sektor perhotelan merupakan penyumbang signifikan kepada pelancongan global (King et al. 2010a).

Penggunaan dan peningkatan kepentingan MAP di hotel telah dibuktikan dalam beberapa kajian. Kajian Collier dan Gregory (1995) ke atas enam kumpulan hotel di UK mendapati bahawa kaedah MAP kontemporari yakni perakaunan pengurusan strategik digunakan secara meluas dan menjadi sebahagian daripada perkhidmatan yang disediakan oleh fungsi kewangan untuk pembuatan keputusan dalam penilaian pelaburan atau pembelanjawan modal. Di pihak lain, penyelidikan Haktanir dan Harris (2005) di sebuah hotel 5 bintang di Cyprus menunjukkan prestasi hotel tersebut diukur daripada 6 aspek iaitu (1) dinamik perniagaan, (2) prestasi keseluruhan, (3) prestasi kakitangan, (4) kepuasan pelanggan, (5) ukuran kewangan dan (6) aktiviti-aktiviti berinovasi. Ini menunjukkan sistem pengukuran prestasi hotel ini menggabungkan maklumat kewangan dan bukan kewangan, yang mana ia menjadi asas utama MAP kontemporari. Kajian survei Evans (2005) ke atas hotel-hotel di Timur Laut England juga menunjukkan terdapat pelbagai jenis ukuran prestasi yang terdiri daripada kesemua empat perspektif kadimbangan skor iaitu kewangan, pertumbuhan dan pembelajaran, proses dalaman dan pelanggan. Kad skorimbangan merupakan salah satu teknik perakaunan pengurusan kontemporari.

Pavlatos dan Paggios (2009) yang mengkaji tahap penerimaan teknik-teknik perakaunan pengurusan tradisional dan kontemporari dalam kalangan hotel-hotel di Greek mendapati teknik-teknik tradisional lebih diterimapakai. Walaupun begitu, kebanyakan hotel di Greek bercadang untuk memberi penekanan yang lebih ke atas penggunaan teknik perakaunan pengurusan kontemporari di masa hadapan, terutamanya teknik-teknik berasaskan aktiviti (cth. pengkosan berasaskan aktiviti, belanjawan berasaskan aktiviti dan pengurusan berasaskan aktiviti), kad skorimbangan dan penanda aras. Anderson dan Guilding (2006) mendapati perakaunan berfokuskan pelanggan dilaksanakan secara tidak berstruktur dan secara *ad hoc* di sebuah hotel bersaiz besar di Queensland, Australia. Berkaitan dengan perakaunan berfokuskan pelanggan pula, analisis keberuntungan pelanggan salah satu tekniknyanya didapati memberi maklumat lebih tepat tentang keberuntungan segmen pelanggan apabila menggunakan *time-driven activity based costing* (TDABC) berbanding kaedah tradisional *activity based costing* (ABC) di sebuah hotel 4 bintang di Turki (Dalci et al. 2010).

Perbincangan kajian lepas mendapati bahawa MAP kontemporari telah pun diterima pakai oleh hotel. Namun kajian empirikal praktis perakaunan ke atas hotel adalah terhad. Selain itu, skop kajian lepas lebih ditumpukan kepada teknik-teknik perakaunan pengurusan kontemporari tertentu seperti kad skorimbangan dan analisis keberuntungan pelanggan. Walaupun Pavlatos dan Paggios (2009) mengkaji MAP sebagai satu set yang lebih

luas, kajian mereka tidak mengaitkan kesan penggunaan praktis ini ke atas prestasi hotel. Kekurangan utama literatur adalah menilai kesesuaian MAP kontemporari di hotel dalam menghadapi persekitaran perniagaan yang kompetitif dalam mencapai lebih daya saing serta kebergunaannya menghasilkan prestasi tinggi. Kajian ini menampung kekurangan ini dengan melihat padanan antara praktis perakaunan pengurusan kontemporari dengan faktor persekitaran hotel dan kesannya ke atas prestasi hotel. Pembentukan hipotesis padanan ini dibincangkan di bahagian seterusnya.

PEMBENTUKAN HIPOTESIS KAJIAN

Hipotesis kajian ini dibentuk menggunakan teori kontingensi. Teori ini menyatakan tiada suatu sistem perakaunan pengurusan yang sama dapat diaplikasikan oleh semua organisasi dalam semua keadaan, sebaliknya ia bergantung kepada faktor kontingen. Terdapat pelbagai faktor kontingen yang wujud dari dalam dan luar organisasi, antaranya perbezaan budaya nasional, struktur pasaran industri, saiz, persaingan, peraturan, perubahan teknologi, struktur pemilikan dan pengurusan organisasi, strategi dan pelbagai faktor (Merchant & Van der Stede 2003). Teori kontingensi menyarankan prestasi tinggi dihasilkan bila terdapat padanan sesuai antara perakaunan pengurusan dengan faktor kontingennya.

Strategi perniagaan dan ketidakpastian persekitaran dikenal pasti sebagai faktor kontingen utama dalam reka bentuk dan penggunaan sistem perakaunan pengurusan. Chapman (1997) dan Hartmann (2000) mengemukakan alasan bahawa ketidakpastian persekitaran sebagai pemboleh ubah dasar bagi penyelidikan kawalan dan kontingensi. Sedangkan strategi merupakan faktor kontingen penting dalam kajian sistem kawalan pengurusan kerana boleh memacu kejayaan prestasi organisasi (Chenhall 2003).

Kepentingan kedua-dua faktor kontingen ini boleh diaplikasikan dalam industri hotel. Hotel di seluruh dunia umumnya menghadapi persaingan kompetitif kerana tarikan untuk menginap di hotel bergantung pada pelbagai faktor seperti pemandangan semula jadi, kestabilan ekonomi dan promosi pelancongan. Selain itu, kitaran produk perkhidmatan hotel yang singkat juga menyumbang kepada persaingan kompetitif seterusnya menjadikan persekitaran perniagaan yang dihadapi oleh hotel adalah tinggi ketidakpastiannya. Hotel juga mempunyai ciri unik iaitu aktiviti dwi perniagaannya melibatkan harta dan pengurusan yang memberi implikasi kepada strategi perniagaan. Keberkesanan menguruskan kedua-dua aktiviti secara serentak bergantung kepada jelas atau tidaknya arah tuju hotel di pasaran yang terkandung dalam strategi perniagaan yang dibentuk. Kedua-dua faktor kontingen ini dipadankan dengan MAP kontemporari dalam menghasilkan prestasi organisasi baik.

STRATEGI PEMBEZAAN, PERAKAUNAN PENGURUSAN
KONTEMPORARI DAN PRESTASI HOTEL

Jermias dan Armitage (2000), Johnson dan Kaplan (1987) dan Shank dan Govindarajan (1989) menyatakan bahawa kejelasan strategi sahaja tidak mencukupi bagi organisasi untuk mencapai prestasi organisasi terutama dalam keadaan persekitaran perniagaan yang kompetitif. Strategi perniagaan mesti disokong oleh sistem maklumat yang efektif termasuk sistem perakaunan pengurusan. Abernethy dan Guthrie (1994) menyatakan keberkesanan sesebuah unit perniagaan bergantung pada kesesuaian antara perancangan sistem maklumat dan bentuk strategi yang dijalankan organisasi.

Strategi pembezaan merupakan salah satu tipologi strategi perniagaan yang sering digunakan dalam kajian perakaunan pengurusan berasaskan teori kontingensi (sebagai contoh Jermias 2008; Jermias & Gani 2004; King et al. 2010b; Md Auzair & Langfield Smith 2005). Berlawanan dengan strategi kepimpinan kos yang berfokus kepada pencapaian kos yang rendah berbanding pesaingnya, strategi pembezaan berfokus kepada penghasilan sesuatu yang unik, berkualiti dan memuaskan pelanggan (Porter 1985). Baines dan Langfield-Smith (2003) menunjukkan strategi pembezaan memerlukan maklumat perakaunan yang lebih untuk menyokong penerapan strategi tersebut dengan praktis perakaunan kontemporari. Penerapan strategi pembezaan juga memerlukan sistem kawalan strategi yang lebih agar dapat memberi kesan ke atas prestasi organisasi (Hoque & James 2000; Ittner & Larcker 1997).

MAP kontemporari dapat menyokong penerapan strategi pembezaan dalam mencapai prestasi organisasi. Ini disebabkan fokus strategi pembezaan untuk menghasilkan produk yang unik dan berbeza dari aspek kualiti dan tepat masa memerlukan maklumat bukan kewangan. Penghasilan maklumat bukan kewangan oleh MAP kontemporari dapat memastikan penerapan strategi pembezaan dilaksanakan dengan baik kerana disokong oleh sumber maklumat yang tepat. Bukti empirikal oleh Chenhall dan Langfield-Smith (1998), Hoque dan James (2000) dan Jermias dan Gani (2004) menunjukkan organisasi yang menerapkan strategi pembezaan menggunakan MAP kontemporari dapat meningkatkan kemampuan produk/perkhidmatan dalam menghasilkan produk/perkhidmatan yang berbeza dan memberi kepuasan kepada pengguna dan seterusnya memberi impak kepada prestasi organisasi. Berdasarkan kepada perbincangan di atas, hipotesis berikut dicadangkan untuk industri perhotelan di Indonesia:

H1: Wujud hubungan positif dan signifikan antara strategi pembezaan dengan prestasi hotel melalui penggunaan MAP kontemporari.

KETIDAKPASTIAN PERSEKITARAN, PERAKAUNAN
PENGURUSAN KONTEMPORARI DAN PRESTASI HOTEL

Salah satu fungsi MAP adalah menyediakan sumber maklumat penting untuk membantu pengurus dalam

mengawal aktiviti serta mengurangkan ketidakpastian persekitaran dalam usaha mencapai matlamat organisasi dengan berjaya (Anthony et al. 1989; Waterhouse & Tiessen 1978). Organisasi memerlukan sistem maklumat yang dapat meramalkan keadaan persekitaran sehingga membolehkan keputusan dibuat dengan tepat dan efektif

Semakin tinggi ketidakpastian persekitaran semakin sukar organisasi menjangkakan apa yang sebenarnya berlaku sehingga menyulitkan pengurus meramalkan keadaan untuk membuat keputusan efektif. Kecanggihan maklumat yang dimiliki oleh praktis MAP kontemporari menjadikan ia sesuai untuk persekitaran perniagaan yang tidak menentu. Chong (1996) menyatakan sistem perakaunan pengurusan yang canggih diperlukan dalam ketidakpastian persekitaran yang tinggi. Penggunaan perakaunan pengurusan canggih ini disokong oleh Gul (1991) dan Agbejule (2005). Kajian mereka mendapati perakaunan pengurusan canggih contohnya seperti penggunaan maklumat bukan kewangan yang mempunyai matlamat masa hadapan boleh meramal keadaan di masa hadapan sehingga organisasi memperoleh gambaran yang berlaku. Seiringan ini perakaunan pengurusan yang canggih merujuk kepada teknik-teknik perakaunan pengurusan kontemporari, yang mempunyai ciri maklumat bukan kewangan (Abdel-Kader & Luther 2008). Mia dan Clarke (1999) mendapati penggunaan penanda aras, salah satu teknik perakaunan pengurusan kontemporari, dapat membantu organisasi untuk meramal persekitaran perniagaan.

Seperti saranan teori kontingensi, padanan antara ketidakpastian persekitaran dan MAP kontemporari menghasilkan prestasi organisasi tinggi. Bukti empirikal yang dilakukan oleh Baines dan Langfield-Smith (2003) menunjukkan bahawa ketidakpastian persekitaran perniagaan sekarang telah merubah bentuk MAP yang digunakan dalam organisasi. MAP kontemporari yang menghasilkan maklumat-maklumat yang diperlukan untuk memberi kepuasan kepada pengguna seperti produk berkualiti, fleksibiliti dan tepat masa supaya dapat bersaing dalam persekitaran perniagaan yang tidak menentu. Kajian Abdul-Kader dan Luther (2008) menunjukkan dalam industri makanan dan minuman di UK yang mengalami persekitaran perniagaan yang sangat tidak menentu, penggunaan MAP kontemporari didapati boleh memberi kesan ke atas prestasi organisasi.

Industri hotel menghadapi tahap persaingan yang kompetitif daripada pelbagai sudut seperti imej jenama, pasaran segmen dan harga dan Indonesia tidak terkecuali. Ketidakpastian persekitaran perniagaan hotel-hotel di Indonesia adalah tinggi dan dengan itu memerlukan MAP kontemporari untuk membantu pengurus dalam membuat keputusan yang tepat bagi kejayaan organisasi. Oleh itu hipotesis kajian mendapati dalam kalangan hotel-hotel di Indonesia:

H2: Wujud hubungan positif dan signifikan antara ketidakpastian persekitaran dengan prestasi hotel melalui penggunaan MAP kontemporari.

METODOLOGI KAJIAN

PENGUMPULAN DATA

Data kajian dikumpul melalui soal selidik yang diedarkan kepada hotel-hotel 3 hingga 5 bintang di Indonesia. Hotel-hotel yang dipilih adalah yang didaftarkan dalam Direktori Hotel dan Restoran Indonesia tahun 2008 terbitan Perhimpunan Hotel dan Restoran Indonesia (PHRI). Pemilihan sampel adalah secara bertujuan (*purposive*) di mana hanya hotel-hotel 3 hingga 5 bintang sahaja dipilih kerana ia menepati keperluan kapasiti minimum 30 buah bilik. Kriteria ini diasaskan kepada Sharma (2002) yang mendapati hotel-hotel dengan kapasiti bilik kurang daripada 30 buah kurang cenderung untuk mengamalkan sistem belanjawan formal dan mempunyai struktur organisasi yang tidak terkawal dengan baik. Oleh itu dijangkakan hotel-hotel saiz ini tidak menggunakan MAP secara meluas. Daripada 647 buah hotel yang disenaraikan oleh PHRI, sebanyak 373 buah hotel bintang 3 hingga 5 yang menepati kriteria kapasiti tersebut telah dipilih sebagai sampel kajian.

Soal selidik kajian telah direka bentuk dan diperbaiki melalui beberapa peringkat. Di peringkat permulaan, soal selidik direka bentuk berasaskan instrumen sedia ada. Untuk meningkatkan kesahan muka (*face validity*), satu ujian pra dilakukan ke atas soal selidik dengan melibatkan lima orang pensyarah universiti yang mengkhusus dalam perakaunan pengurusan untuk mendapatkan komen yang boleh diambil kira untuk menambahbaik soal selidik tersebut. Seterusnya soal selidik yang diperbaiki melalui satu ujian rintis (*pilot*) yang dilakukan ke atas enam buah hotel 3 hingga bintang 5 bintang di daerah Riau, Sumatera. Hasil ujian rintis mendapati responden mempunyai kesukaran untuk menjawab item-item soalan berbentuk isi tempat kosong di bahagian umum soal selidik. Berdasarkan input ini, jawapan soalan dikategorikan mengikut julat-julat tertentu dan digunakan dalam kutipan data sebenar. Disebabkan tiada perubahan ke atas item soalan berkaitan pemboleh ubah kajian, respons yang diterima semasa ujian pilot boleh digunakan dalam analisis seterusnya.

Soal selidik diedar menggunakan pelbagai kaedah iaitu kiriman e-mel, kiriman pos dan pengutipan secara langsung disebabkan keterbatasan masa serta sebaran hotel di Indonesia begitu luas dan tidak sekata. Objektifnya, setiap hotel menerima satu set soal selidik berserta surat pengenalan. Edaran soal selidik secara langsung dilaksanakan ke atas hotel-hotel yang terletak di wilayah tumpuan pelancong asing seperti Bali, Jogjakarta dan Jakarta. Sebanyak 192 hotel telah dikunjungi di wilayah tersebut di mana 53 soal selidik telah dipulangkan. Bagi hotel-hotel yang terletak di wilayah yang jauh dan kurang tumpuan pelancong asing seperti Masakar, Manado dan Kalimantan, edaran soal selidik dibuat melalui e-mel dan pos. Soal selidik dikirinkan kepada 175 hotel dan tindakan susulan dilakukan selepas tiga minggu seperti cadangan Dillman (1978). Hanya enam soal selidik dipulangkan. Jumlah keseluruhan respon adalah 65 hotel (17.4%) termasuk enam hotel daripada ujian rintis. Jumlah tersebut

dianggap telah memenuhi syarat untuk mengolah data dan mewakili populasi dalam kajian ini dan sesuai dengan kadar respon lain-lain kajian perakaunan pengurusan di Indonesia yang tergolong rendah iaitu antara 10% hingga 16% (Mardiyah & Gudono 2001). Disebabkan kutipan data dilakukan dalam tempoh dua bulan tanpa adanya regangan masa dan memandangkan pemulangan soal selidik melalui pos dan e-mel adalah amat rendah, maka dijangkakan tiada terdapat kesan berat sebelah (*bias*) antara responden awal dan lewat.

Responden kajian terdiri daripada hotel 5 bintang (53.8%), hotel 4 bintang (30.8%) dan hotel 3 bintang (15.4%). Separuh daripada responden mempunyai bilik melebihi 200 buah dan pekerja melebihi 200 orang dengan kadar peratusan adalah 50.7% dan 50.8% masing-masing. Kebanyakan soal selidik diisi oleh pengurus pertengahan (58.4%), kemudian diikuti oleh pengurus atasan (35.4%) dan seterusnya pengurus bawahan (6.2%). Dari segi latar belakang pendidikan, didapati sebanyak 41.8% berkelulusan sarjana, 33.8% berkelulusan prasiswazah, 21.5% mendapat latihan perhotelan dan baki 3.1% berkelulusan sekolah menengah atas. Dapat dirumuskan hotel-hotel yang dikaji (1) dijangka menggunakan MAP secara sistematik dan teratur berdasarkan ciri-ciri organisasi besar yang dimiliki, dan (2) kebolehppercayaan maklumat yang dibekalkan oleh responden yang bertepatan di mana hampir semua mempunyai kelayakan bersesuaian dengan pengurusan perhotelan. Jadual 1 menunjukkan profil hotel dan responden kajian.

JADUAL 1. Profil hotel dan responden

Ciri Hotel dan Responden	Peratusan
1. Kategori Hotel	
• 5 Bintang	53.8
• 4 Bintang	30.8
• 3 Bintang	15.4
2. Bilangan bilik	
• Kurang dari 100	26.2
• 101 - 200	20.0
• 201 - 300	13.8
• Melebihi 301	36.9
• Tiada maklumat	3.1
3. Bilangan pekerja	
• Kurang dari 100	9.2
• 101-150	15.4
• 151-200	24.6
• 201-250	12.3
• Melebihi dari 250	38.5
4. Jawatan	
• Pengurus atasan	35.4
• Pengurusan pertengahan	58.4
• Pengurus bawahan	6.2
5. Tahap pendidikan	
• Sekolah menengah atas	3.1
• Latihan Perhotelan	21.5
• Prasiswazah	22.8
• Sarjana	41.8

Nota: N = 65 buah hotel atau orang pengurus pelbagai tahap.

PENGUKURAN PEMBOLEH UBAH STRATEGI PEMBEZAAN

Strategi pembezaan dan strategi kepimpinan kos merupakan dua tipologi strategi perniagaan yang dibangunkan oleh Porter (1985). Berbeza dengan strategi kepimpinan kos yang berfokuskan kepada penghasilan produk dengan kos lebih rendah daripada pesaing, strategi pembezaan berfokuskan kepada penghasilan produk berbeza dengan pesaing seperti menawarkan produk unik, lebih fleksibel dan layanan yang tepat waktu. Tipologi strategi perniagaan diukur menggunakan instrumen yang dikemukakan oleh Md Auzair dan Langfield Smith (2005) yang dipilih kerana mempunyai kesamaan industri iaitu perkhidmatan. Ukuran strategi pembezaan adalah hasil daripada analisis ke atas 11 item yang menggunakan skala Likert julat 5 yang mewakili penggunaan pada 1 (penekanan rendah) hingga 5 (penekanan tinggi). Hasil faktor analisis strategi perniagaan ditunjukkan dalam Jadual 2 di mana penamaan faktor berdasarkan kecenderungan fokus tipologi strategi perniagaan. Item memperkenalkan perkhidmatan baru digugurkan kerana wujud *cross loading* kurang daripada 0.3 antara kedua-dua faktor.

JADUAL 2. Hasil analisis faktor strategi perniagaan

Bil.	Item	Faktor 1 Strategi Pembezaan	Faktor 2 Strategi Kepimpinan Kos
1.	Perkhidmatan berbeza		.788
2.	Jenis perkhidmatan pelbagai	.795	
3.	Memperbaiki masa penyediaan perkhidmatan	.781	
4.	Perkhidmatan berkualiti tinggi	.712	
5.	Perkhidmatan mengikut keperluan pelanggan	.668	
6.	Perkhidmatan selepas jualan	.812	
7.	Kos lebih rendah		.786
8.	Keberkesanan kos		.745
9.	Membaiki kos-kos dalam koordinasi akhir	.702	
10.	Meningkatkan penggunaan peralatan, perkhidmatan dan fasiliti sedia ada	.645	
	Peratusan varians dijelaskan	43.844	15.101

KETIDAKPASTIAN PERSEKITARAN

Ketidakpastian persekitaran merujuk kepada keadaan di mana terdapat kekurangan maklumat mengenai faktor-faktor luaran yang berkaitan dengan situasi pembuatan keputusan. Instrumen Olsen et al. (1994) digunakan untuk mengukur ketidakpastian persekitaran. Instrumen ini bersumberkan instrumen Gul (1991) dan dimodifikasi mengikut kesesuaian industri perhotelan. Terdapat 7 item untuk menunjukkan ketidakpastian persekitaran iaitu (1)

perkembangan teknologi (2) reaksi pesaing (3) permintaan pasaran (4) permintaan pelanggan (5) penyediaan makanan dan minuman (6) polisi kerajaan dan (7) sikap kakitangan. Setiap item diukur dengan menggunakan skala Likert julat 5, di mana 1 mewakili persepsi yang mudah diketahui dan 5 merujuk pada persepsi yang sulit diketahui. Skor 1 menunjukkan tahap ketidakpastian yang rendah, manakala 5 menunjukkan tahap ketidakpastian yang tinggi. Semua item terkandung dalam faktor yang sama.

PRAKTIS PERAKAUNAN PENGURUSAN KONTEMPORARI

Praktis perakaunan pengurusan (MAP) kontemporari merupakan teknik-teknik inovasi yang diperkenalkan untuk mengatasi kelemahan praktis tradisional. Praktis tradisional adalah berbentuk kewangan dan berfokuskan faktor dalaman organisasi. Manakala praktis kontemporari adalah gabungan kewangan dan bukan kewangan dan berfokuskan faktor luaran organisasi. MAP kontemporari menggunakan hasil faktor analisis item-item dalam instrumen yang dibentuk oleh Jermias dan Gani (2004). Kajian mereka dilakukan ke atas industri perkilangan di Indonesia. Instrumen ini terdiri daripada 14 item yang merupakan MAP kontemporari dan tradisional. Kesemua item diukur menggunakan skala Likert julat 5 menunjukkan tahap penggunaan MAP 1 (diabaikan) hingga 5 (tinggi). Jadual 3 menunjukkan hasil analisis faktor di mana terdapat dua faktor iaitu praktis yang cenderung kepada tradisional dan praktis yang cenderung kepada kontemporari. Dua item iaitu (1) pengekosan sasaran dan (2) analisis rantaian nilai digugurkan kerana faktor *loading* kurang daripada 0.5.

JADUAL 3. Analisis faktor praktis perakaunan pengurusan

Bil	Item	Faktor 1 Kontemporari	Faktor 2 Tradisional
1.	Penanda aras dalaman dan luaran	.700	
2.	Analisis keberuntungan pelanggan	.606	
3.	Analisis kitaran hayat produk	.730	
4.	Kad skorimbangan	.745	
5.	Pengekosan aktiviti		.572
6.	Berorientasikan pekerja	.839	
7.	Standard prestasi berkumpulan	.861	
8.	Teknik-teknik kawalan belanjawan	.526	
9.	Analisis titik pulang modal		.858
10.	Analisa keberuntungan produk		.835
11.	Teknik-teknik pembelanjawan modal		.868
12.	Kelebihan kos	.810	
	Peratusan varians dijelaskan	41.025	16.108

PRESTASI HOTEL

Prestasi hotel didefinisikan sebagai keberkesanan organisasi dalam mencapai matlamat organisasi sehingga memperoleh keuntungan. Untuk mengukur prestasi hotel, instrument Md. Auzair dan Langfield-Smith (2005) digunakan. Sama seperti pengukuran pemboleh ubah lain, skala Likert julat 5 digunakan di mana 1 merujuk penting dan 5 merujuk tidak penting. Item-item tersebut adalah (1) syer pasaran (2) kemajuan pekerja (3) untung (4) alir tunai dari operasi (5) kawalan kos (6) pulangan modal (7) pengembangan produk baru (8) hubungan politik dan awam (9) perkembangan pasar dan (10) volum jualan. Kesemua item dirangkumi dalam satu faktor.

HASIL KAJIAN

ANALISIS DESKRIPTIF

Jadual 4 menyenaraikan statistik deskriptif setiap pembolehubah termasuk ukuran kebolehppercayaan (*cronbach alpha*), dimana skornya adalah antara lingkungan 0.863 hingga 0.929, melebihi nilai minimum 0.7 yang dicadangkan oleh Nunnally (1978).

PENGUJIAN HIPOTESIS

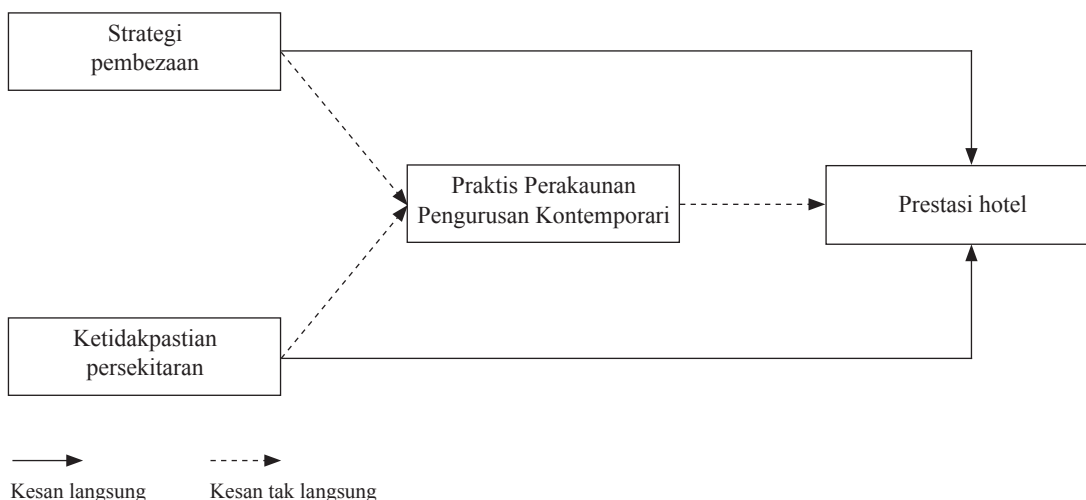
Hipotesis kajian diuji menggunakan kaedah analisis laluan dengan model kajian ditunjukkan dalam Rajah 2. Analisis laluan digunakan untuk mengukur kesan pemboleh ubah perantaraan iaitu MAP kontemporari terhadap faktor kontingen strategi pembezaan dan ketidakpastian persekitaran yang mempengaruhi prestasi hotel. Gerdin dan Greve (2004) juga menyarankan kaedah analisis laluan sebagai kaedah pengukuran padanan perantaraan di bawah kategori pendekatan *cartesian-contingency* apabila prestasi digunakan sebagai pemboleh ubah bersandar.

Menurut Tabachnick dan Fidell (2007), pemboleh ubah-pemboleh ubah tidak bersandar tidak sepatutnya mempunyai kolerasi signifikan sesama sendiri dalam analisis laluan. Jadual 5 menunjukkan kolerasi antara kedua-dua pemboleh ubah tidak bersandar (strategi pembezaan dan ketidakpastian persekitaran) adalah tidak signifikan, menunjukkan tiada masalah multikolineariti. Oleh itu analisis laluan adalah sesuai digunakan untuk menguji hipotesis kajian. Di samping itu, pemboleh ubah-pemboleh ubah kajian diuji untuk penyemakan normaliti dan titik terpencil (*outliers*) dan di dapati data kajian tidak melanggar kedua-dua andaian ini.

JADUAL 4. Analisis deskriptif dan cronbach alpha

Pembolehubah	Julat Sebenar		Min	Sisihan piawai	Cronbach alpha
	Minima	Maksima			
Strategi pembezaan	3.14	5.00	4.38	0.53	0.863
Ketidakpastian persekitaran	1.29	5.00	3.11	1.04	0.929
MAP Kontemporari	2.50	5.00	4.21	0.63	0.887
Prestasi hotel	0.00	5.00	3.87	0.96	0.953

Nota: MAP = praktis perakaunan pengurusan



RAJAH 2. Model analisis path kajian

JADUAL 5. Analisis deskriptif dan kolerasi matrik

Pemboleh ubah	Min	Sisihan Piawai	1	2	3	4
1. Strategi pembezaan	4.38	0.53	1.000			
2. Ketidakpastian persekitaran	3.11	1.04	0.025	1.000		
3. MAP Kontemporari	4.21	0.63	0.842**	0.141	1.000	
4. Prestasi hotel	3.87	0.96	0.614**	0.142	0.547**	1.000

AMOS 18 digunakan untuk menganalisis model laluan kajian. Nilai chi-square (χ^2) sangat penting dalam kajian ini di mana model dilihat baik bila nilai chi-square rendah. Semakin kecil nilai χ^2 semakin bagus model tersebut dan diterima berdasarkan nilai $p > 0.05$ atau $p > 0.10$ (Ferdinand 2000; 52). Kajian ini mempunyai model yang baik di mana $\chi^2 = 0.04$, $df = 65$, $p = 0.838$. Selain itu, model yang baik juga dilihat daripada sokongan indeks GFI (*goodness of fit*) dan AGFI (*adjusted goodness of fit*), yang mana masing-masing nilai indeks kajian ini adalah 1.000 dan 0.997. Nilai ini mendekati nilai 1.000 yang menunjukkan model adalah tepat (Bryne 2001). Maka nilai χ adalah signifikan dan disokong oleh model laluan.

Jadual 6 menunjukkan hasil analisis laluan dan koefisien bagi model kajian. Terdapat hubungan positif dan signifikan antara (1) MAP kontemporari dengan

prestasi hotel dan (2) strategi pembezaan dan praktis perakaunan pengurusan. Hasil ini menunjukkan terdapat hubungan tidak langsung dan positif antara strategi pembezaan dan prestasi hotel melalui MAP kontemporari. Oleh itu hipotesis 1 diterima. Walaupun begitu, hubungan antara ketidakpastian persekitaran dan MAP kontemporari hanya signifikan secara marginal ($p = 0.069$). Oleh itu, hipotesis 2 yang menyarankan terdapat hubungan positif dan signifikan antara ketidakpastian persekitaran dengan prestasi hotel melalui MAP kontemporari adalah tidak disokong. Hasil kajian ini juga menunjukkan MAP kontemporari amat sesuai dipadankan dengan strategi pembezaan. Pada masa yang sama, strategi pembezaan boleh dianggap sebagai pemacu kepada prestasi hotel kerana hubungan antara keduanya adalah signifikan dan positif seperti saranan (Chenhall 2003).

JADUAL 6. Hasil analisis laluan

Pemboleh ubah	Koefisien	S.E.	C.R.	Prob.
Strategi pembezaan dengan MAP	1.123	0.088	12.770	0.000**
Ketidakpastian persekitaran dengan MAP	0.082	0.045	1.817	0.069
MAP dengan prestasi	0.444	0.224	1.978	0.048*
Strategi pembezaan dengan prestasi	0.908	0.297	3.056	0.002**
Ketidakpastian persekitaran dengan prestasi	0.142	0.083	1.705	0.088

Nota: 1. Asterik * signifikan pada tahap 5% dan ** signifikan pada tahap 1%.
2. Singkatan MAP = praktis perakaunan pengurusan kontemporari.

PERBINCANGAN DAN KESIMPULAN

Kajian ini bertujuan untuk menguji kesesuaian MAP kontemporari dengan strategi pembezaan dan ketidakpastian persekitaran dan kesannya ke atas prestasi hotel di Indonesia. Hasil analisis mendapati bahawa hanya strategi pembezaan sesuai dipadankan dengan MAP kontemporari untuk menghasilkan prestasi tinggi. MAP kontemporari mampu memberi maklumat yang diperlukan oleh pihak pengurusan hotel dalam melaksanakan strategi pembezaan. Penemuan kajian ini konsisten dengan Chenhall dan Langfield-Smith (1998), Jermias dan Gani (2004) dan Shank dan Govindarajan (1989).

Fokus utama strategi pembezaan yang diamalkan oleh hotel adalah kualiti, fleksibiliti dan ketepatan masa dalam penyediaan produk dan perkhidmatan hotel. Strategi ini boleh dilaksanakan dengan memberi layanan yang sesuai dengan menyediakan perkhidmatan pelanggan, mengamalkan sikap dan tingkah laku dalam kalangan kakitangan yang menyenangkan, dan menyediakan

keperluan pelanggan dengan tepat dan cepat. Pelaksanaan aktiviti di bawah strategi ini memerlukan maklumat bukan kewangan dan ini bertepatan dengan penggunaan MAP kontemporari yang menghasilkan maklumat bukan kewangan. Kad skorimbangan antaranya merangkumi ukuran kepuasan pelanggan seperti ketepatan masa perkhidmatan dan bilangan rungutan pelanggan yang merupakan matlamat penting dalam mencapai keunggulan bersaing dalam industri perhotelan. Selain itu, penggunaan penanda aras dalaman dan luaran mendokong kakitangan untuk mempunyai komitmen yang kuat terhadap peningkatan prestasi (Chenhall & Langfield-Smith 1998). Teknik ini dapat bertindak sebagai alat motivasi untuk menggerakkan tingkahlaku kakitangan hotel ke arah yang dikehendaki oleh pengurusan hotel dan seterusnya dapat menyumbang kepada penghasilan prestasi hotel yang tinggi. Juga analisis keberuntungan pelanggan membantu pihak pengurusan mengenal pasti pelanggan-pelanggan yang menguntungkan dan lebih fokus dalam menyediakan perkhidmatan berbeza ke atas pelanggan tersebut.

Industri perhotelan di Indonesia menunjukkan bahawa maklumat MAP kontemporari tidak memberi sebarang impak terhadap ketidakpastian persekitaran dalam menghasilkan prestasi tinggi seperti dijangkakan dalam industri perkilangan. Keadaan tersebut disebabkan oleh faktor ketidakpastian persekitaran industri perhotelan disebabkan oleh faktor luaran organisasi yang berbeza dengan industri perkilangan yang bersumberkan faktor dalaman seperti pentadbiran dan pengawasan (Brignall 1997; Lowry 1990). Sumber ketidakpastian dalam industri perhotelan bukan sahaja pengguna tetapi juga faktor alam, keamanan dan politik yang begitu sukar diramal sehingga MAP kontemporari dalam industri ini tidak mempunyai peranan bagi membantu organisasi. Dalam situasi sebegini, pengurusan hotel cenderung menggunakan pendekatan seperti penawaran diskaun dan pengurangan kos dengan mempelbagaikan tugas kakitangan yang menjurus kepada pengawalan kos iaitu penggunaan maklumat kewangan (Mia & Pattiar 2009). Kajian Mia dan Patiar (2001) dalam industri perhotelan menunjukkan bahawa pengurusan atasan lebih senang menggunakan maklumat kewangan sebagai kawalan terhadap kos-kos pengeluaran. Malah banyak kajian (Agbejule 2005; Atkinson & Brown 2001; Haktanir & Harris 2005; Pavlatos & Paggios 2009; Uyar & Bilgin 2010) yang menunjukkan penggunaan maklumat kewangan masih lagi dominan dalam pengurusan hotel.

Dapatan kajian ini menunjukkan teori kontingensi bukan sahaja boleh diaplikasikan dalam industri perkilangan tetapi juga dalam industri perhotelan. Di samping menyediakan tambahan bukti kepada kajian empirikal yang terhad, kajian ini juga mengukuhkan konsep teori kontingensi bahawa dalam keputusan mereka bentuk atau menggunakan MAP perlu disesuaikan persekitaran yang dihadapi. Perbezaan ketara ketidakpastian persekitaran yang dihadapi oleh hotel berbanding kilang bersumberkan pengaruh faktor-faktor yang bukan di bawah kawalannya memberi kesan kepada jangkakan bentuk pepadanan dengan MAP yang dapat menghasilkan prestasi tinggi. Dapat disimpulkan bahawa MAP kontemporari yang efektif di hotel dipengaruhi oleh faktor kontingen dalaman iaitu strategi pembezaan. Strategi pembezaan dibentuk berdasarkan penilaian dalaman dan luaran persekitaran dan penekanan ke atas aspek-aspek boleh kawal. Oleh itu, MAP kontemporari yang digunakan adalah jelas dan telus dalam menyokong penerapan strategi tersebut.

Secara praktisnya kajian ini menggariskan panduan bagi pengurus hotel di Indonesia dalam membentuk sistem maklumat perakaunan yang tepat dan efektif digunakan dalam menghasilkan prestasi tinggi. Strategi pembezaan yang diterima pakai oleh hotel Indonesia haruslah dipadankan dengan penggunaan MAP kontemporari dan dalam ketidakpastian persekitaran yang amat tinggi, pengawalan kos melalui kaedah tradisional perlu lebih ditekankan untuk memastikan kelestarian hotel di pasaran. Memandangkan ketidakpastian persekitaran hotel di Indonesia bersumberkan faktor luar seperti faktor alam, politik serta keamanan, kerjasama yang baik antara pihak kerajaan, pemilik hotel dan pengurus hotel diperlukan

untuk membolehkan industri ini terus tumbuh dan berkembang.

Hasil kajian ini boleh dijelaskan dalam beberapa batasan. Pertama, kadar respon yang rendah dan tidak sekata mungkin tidak mencerminkan sepenuhnya keadaan sebenar. Walaupun begitu generalisasi kajian dapat dihasilkan memandangkan kadar respons berada dalam julat yang terima dan pemilihan hotel di kawasan ramai pelancong asing memperlihatkan penggunaan strategi bersistematik dan persaingan sengit yang dihadapi. Kedua, berkenaan pemilihan dua faktor utama kontingen, wujud kemungkinan terdapat faktor kontingen lain yang lebih mempengaruhi MAP kontemporari dalam industri perhotelan. Antara faktor-faktor kontingensi yang boleh dipertimbangkan adalah seperti gaya pengurusan, jenis hotel sama ada hotel perniagaan atau hotel resort dan budaya organisasi. Penambahan faktor-faktor kontingen tersebut dapat memberi gambaran yang lebih lengkap tentang reka bentuk perakaunan pengurusan kontemporari dalam pendekatan kontingensi dan dapat menggunakan pendekatan sistem padanan dalam melihat pengaruh faktor-faktor kontingen secara serentak. Ketiga, kajian ini melihat hubungan sistematik antara faktor kontingen dengan MAP kontemporari dan impaknya ke atas prestasi. Kemungkinan interaksi antara faktor kontingen dengan praktis perakaunan bukan sahaja secara hubungan tetapi penyebab kepada prestasi hotel.

Kajian masa hadapan hendaklah mengambil kira kajian kualitatif atau siri masa untuk melihat hubungan sebab dan akibat MAP kontemporari ke atas prestasi hotel. Kajian ini dilakukan di Indonesia yang mempunyai persekitaran yang mungkin berbeza dengan negara lain. Ujian semula ke atas negara lain dapat dijadikan asas perbandingan dengan dapatan kajian ini untuk memperkembangkan pepadanan antara perakaunan pengurusan dengan faktor kontingen dalam industri perkhidmatan terutamanya hotel. Walaupun terdapat batasan dalam kajian ini, penemuan yang dilaporkan dan cadangan kajian masa hadapan dapat meningkatkan kefahaman tentang faktor-faktor yang memainkan peranan penting dalam pembentukan sistem perakaunan pengurusan kontemporari yang efektif untuk menghasilkan prestasi hotel tinggi.

RUJUKAN

- Abdel-Kader, M. & Luther, R. 2008. The impact of firms characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis. *The British Accounting Review* 40: 2-27.
- Abernethy, M.A. & Guthrie, C.H. 1994. An empirical assessment of the fit between strategy and management information systems design. *Accounting and Finance* 33: 49-66.
- Agbejule, A. 2005. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: A research note. *Accounting and Business Research* 35:295-305.
- Anderson, A. & Guilding, C. 2006. Competitor-focused accounting applied to a hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 18(3): 206-218.

- Angelakis, G., Theriou, N. & Floropoulos, I. 2010. Adoption and benefits of management accounting practices: evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting* 26: 87-96.
- Anthony, R.N., Dearden, J. & Bedford, N.M. 1989. *Management Control Systems*. Ed. ke-6. Homewood, III: Irwin.
- Atkinson, A.A. & Brown, B. 2001. Rethinking performance measures: assessing progress in UK hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 13(3): 128-135.
- Baines, A. & Langfield-Smith, K. 2003. Antecedents to management accounting change: A structural equation approach. *Accounting, Organizations and Society* 28: 675-698.
- Bhimani, A. 1996. *Management Accounting: European Perspectives*. Oxford: Oxford University Press.
- Bouwens, J. & Abernethy, M.A. 2000. The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society* 25: 221-241.
- Brignall, S. 1997. A contingent rationale for cost system design in services. *Management Accounting Research* 8: 325-346.
- Byrne, B.M. 2001. *Structural Equation Modeling with AMOS*. Lawrence Erlbaum Associates: Mahwah, NJ.
- Chapman, C. 1997. Reflections on a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society* 22(2): 189-205.
- Chenhall, R.H. 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society* 28: 127-168.
- Chenhall, R.H. & Langfield-Smith, K. 1998. The relationship between strategic priorities, management techniques and management accounting: An empirical investigation using a system approach. *Accounting, Organization and Society* 23(3): 243-264.
- Chong, V.K. 1996. Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note. *Accounting, Organizations and Society* 21: 415-421.
- Chong, V. & Chong, K. 1997. Strategic choices, environmental uncertainty and SBU performance: A note on the intervening role of management accounting systems. *Accounting and Business Research* 27(4): 268-276.
- Chung, L.H. & Parker, L.D. 2009. Managing social and environmental action and accountability in hospital industry: A Singapore perspective. *Accounting Forum* 34(1): 46-53.
- Coad, A. 1996. Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research* 7: 387-408.
- Collier, P. & Gregory, A. 1995. Strategic Management Accounting: A UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 7(1): 16-21.
- Cruz, I. 2007. How might hospitality organization optimize their performance measurement systems? *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 19(7): 574-588.
- Dalci, I., Tanis, V. & Kosan, L. 2010. Customer profitability with time driven activity based costing: A case study in a hotel. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 22(5): 609-637.
- Damonte, L., Rompf, P., Bahl, R. & Domke, D. 1997. Brand affiliation and property size effects on measures of performance in lodgings industry. *Hospitality Research Journal* 20(3): 1-16.
- Davila, T. 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society* 25: 383-409.
- Dillman, D. A. (1978). *Mail and telephone surveys: The total design methods*. New York: Wiley.
- Evans, N. 2005. Assessing the balanced scorecard as a management tool for hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 17: 376-390
- Ferdinand, A. 2000. *Structural equation modeling dalam penelitian manajemen*. BP UNDIP.
- Gerdin, J. 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: An empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, organizations and Society* 30: 99-126.
- Gerdin, J. & Greve, J. 2004. Forms of contingency fit in management accounting research-A critical review. *Accounting, Organizations and Society* 29: 303-326.
- Gul, F.A. 1991. The effect of management accounting systems and environment uncertainty on small business manager's performance. *Accounting and Business research* 22(85): 57-61.
- Hartmann, F. 2000. The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory. *Accounting, Organizations and Society* 25(4-5): 451-482.
- Haktanir, M. & Harris, P. 2005. Performance measurement practice in an independent hotel context. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 17(1): 39-50.
- Hilton, R.W. 2002. *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*. Edisi Ke-5. New York: McGraw-Hill Irwin.
- Hoque, Z. & James, W. 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research* 12: 1-17.
- Hyvönen, J. 2005. Adoption and benefits of management accounting systems: Evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting* 18: 97-120.
- Hyvönen, J. 2007. Strategy, performance measurement techniques and information technology of the firm and their links to organizational performance. *Management Accounting Research* 18: 343-366.
- International Federation of Accountants (IFAC). 1998. *International Management Accounting Practice Statement: Management Accounting Concepts*. New York.
- Ip, C., Leung, R. & Law, R. 2011. Progress and development of information and communication technologies in hospitality. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 23(4).
- Ittner, C.D. & Larcker, D.F. 1997. Quality strategy, strategic control systems, and organizational performance. *Accounting, Organizations and Society* 22: 293-314.
- Jermias, J. 2008. The relative influence of competitive intensity and business strategy on the relationship between financial leverage and performance. *The British Accounting Review* 40(1): 71-86.
- Jermias, J. & Armitage, H.M. 2000. Management accounting in Indonesia: Analysis of current systems, potential for change and forces behind innovation. *International Journal Accounting Business Society* 8(1): 36-57.
- Jermias, J. & Gani, L. 2004. Integrating business strategy, organizational configurations and management accounting

- systems within business unit effectiveness: A fitness landscape approach. *Management Accounting Research* 15: 179-200.
- Johnson, T.H. & Kaplan, R.S. 1987. *Relevance lost: The rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
- King, C., Funk, D. C. & Wilkins, H. 2010(a). Bridging the gap: An examination of the relative alignment research and industry priorities. *International Journal of Hospitality Management* doi:10.1016/j.ijhm.2010.04.009.
- King, R., Clarkson, P.M. & Wallace, S. 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research* 21:40-55.
- Lowry, J.F. 1990. Management accounting and service industries: An exploratory account of historical and current economic contexts. *ABACUS*: 159-184.
- Malmi, T. 2001. The practice of management accounting in Finland-A change?. *The Finish Journal of Business Economics* 4: 480-501.
- Mardiyah, A.A. & Gudono. 2001. Pengaruh Ketidakpastian Lingkungan dan Desentralisasi terhadap karakteristik Sistem Akuntansi manajemen. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia* 4(1): 1-30.
- Mia, L. & Clarke, B. 1999. Market competition, management accounting systems and business unit performance. *Management Accounting Research* 10: 137-158.
- Mia, L. & Patiar, A. 2001. The use of management accounting systems in hotels: An exploratory study. *International Journal of Hospitality Management* 20(2): 111-128.
- Mia, L. & Patiar, A. 2009. Transformational leadership style, market competition and departmental performance: Evidence from luxury hotels in Australia. *International Journal of Hospitality Management* 28: 254-262.
- Md Auzair, S. & Langfield-Smith, K. 2005. The effect of service process type, business strategy and life cycle stage on bureaucratic MCS in service organizations. *Management accounting research* 16: 399-421.
- Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A. 2003. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. England: Pearson Education Limited.
- Nunnally, J.C. 1978. *Psychometric theory*. New York: Mc Graw-Hill.
- O'Connor, N., Chow, C. & Wu, A. 2004. The adoption of "western" management accounting/controls in China's state-owned enterprises during economic transition. *Accounting, Organizations and Society* 29: 349-375.
- Olsen, M.D., Murthy, B. & Teare, R. 1994. CEO Perspectives on Scanning the Global Hotel Business Environment. *International Journal of Contemporary Hospitality Management* 6(4): 3-9.
- Pavlatos, O. & Paggios, I. 2009. Management accounting practices in the Greek hospitality industry. *Managerial Auditing Journal* 24(1): 81-98.
- Pellinen, J. 2003. Making price decisions in tourism enterprises. *International Journal of Hospitality Management* 22(3): 217-235.
- Potter, G. & Schmidgall, R. 1999. Hospitality management accounting: Current problems and future opportunities. *International Journal of Hospitality Management* 18(5): 387-400.
- Porter, M.E. 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
- Shank, J.K. & Govindarajan, V. 1989. *Strategic Cost Analysis: the Evolution from Managerial to Strategic Accounting*. Homewood, IL: Irwin.
- Sharma, D. S. 2002. The differential effect of environmental dimensionality, size and structure on budget system characteristics in hotels. *Management Accounting Research* 13: 101-130.
- Tabachnick, B. & Fidell, L. 2007. *Using Multivariate Statistics*. Boston: Pearson/Allyn & Bacon
- Uyar, A. & Bilgin, N. 2010. Budgeting practices in the Turkish hospitality industry: An exploratory survey in the Antalya region. *International Journal of Hospitality Management* 30: 398-408.
- Vollmann, T. 1990. Changing manufacturing performance measurement. In *Performance Excellence in Manufacturing and Service Organisations*, edited by Turney, P. B. B. AAA: 109-122.
- Waluyo, H. 2007. *Pengembangan Kepariwisata Indonesia*. Indonesia: Slaid Go International, Departemen Kebudayaan dan Pariwisata Republik Indonesia.
- Waterhouse, J.H. & Tiessen, P. 1978. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society* 3: 65-76.
- World Tourism Organization. 2000. *Yearbook of Tourism Statistics*. 45th Edition. United Nation WTO.

Rozita Amirudin
 Pusat Pengajian Perakaunan
 Fakulti Ekonomi dan Pengurusan
 Universiti Kebangsaan Malaysia
 43600 UKM Bangi
 Malaysia
 Email: rozita@ukm.my