

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN BERORIENTASI KEBERLANJUTAN

Dr. Iin Rosini, S.E., M.Si., CSRS, CFA, CFRM, CAP

UU No. 19/2002 tentang Hak Cipta

Lingkup Hak Cipta

Pasal 2:

1. Hak Cipta merupakan hak eksklusif bagi Pencipta atau Pemegang Hak Cipta untuk mengumumkan atau memperbanyak, ciptaannya, yang timbul secara otomatis setelah suatu ciptaan dilahirkan tanpa mengurangi pembatasan peraturan perundang-undangan yang berlaku.

Ketentuan Pidana

Pasal 72:

1. Barang siapa dengan sengaja dan tanpa hak melakukan perbuatan sebagaimana dimaksud dalam pasal 2 ayat (1) atau pasal 49 ayat (1) dan ayat (2) dipidana penjara masing-masing paling singkat 1 (satu) bulan dan/atau denda paling sedikit Rp. 1.000.000,- (satu juta rupiah) atau pidana penjara paling lama 7 (tujuh) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 5.000.000.000,00- (lima milyar rupiah)
2. Barang siapa dengan sengaja menyiarkan, memamerkan, mengedarkan, atau menjual kepada umum suatu ciptaan atau barang hasil pelanggaran Hak Cipta atau Hak Terkait sebagaimana dimaksud dalam ayat (1), dipidana dengan pidana penjara paling lama 5 (lima) tahun dan/atau denda paling banyak Rp. 500.000.000,- (lima ratus juta rupiah).

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN BERORIENTASI KEBERLANJUTAN



SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN BERORIENTASI KEBERLANJUTAN

Indramayu © 2020, Dr. Iin Rosini, S.E., M.Si., CSRS, CFA, CFRM, CAP

Editor : Abdul

Perancang Sampul : Nurul Musyafak

Layouter : Pria Sahuri

Diterbitkan oleh **Penerbit Adab**

CV. Adanu Abimata

Anggota IKAPI : 354/JBA/2020

Jln. Jambal II No 49/A Pabean Udik Indramayu Jawa Barat

Kode Pos 45219

Telp : 081221151025

Surel : Penerbitadab@gmail.com

Web : <http://www.PenerbitAdab.id>

Referensi | Non Fiksi | R/D

VIII + 134 hlm. ; 14,5 x 21 cm

No ISBN : 978-623-7943-83-9



Hak Cipta dilindungi undang-undang.

Dilarang memperbanyak sebagian atau seluruh isi buku ini dalam bentuk apapun, secara elektronis maupun mekanis termasuk fotokopi, merekam, atau dengan teknik perekaman lainnya tanpa izin tertulis dari penerbit.

Undang-Undang Nomor 28 Tahun 2014 Tentang Hak Cipta.

All right reserved

KATA PENGANTAR

Puji dan syukur kehadiran Allah SWT atas segala limpahan rahmat dan ridha-Nya sehingga buku **Sistem Pengendalian Manajemen Berorientasi Keberlanjutan** ini dapat diselesaikan. Buku ini merupakan hasil penelitian yang dilakukan selama penulis menempuh studi strata tiga di Universitas Trisakti. Buku ini tidak akan terselesaikan dengan baik tanpa bantuan dari berbagai pihak, untuk itu penulis menghaturkan terima kasih kepada seluruh pihak yang terlibat dalam penyelesaian buku ini.

Buku ini hadir atas dasar keprihatinan penulis terhadap berbagai isu lingkungan hidup dan konflik agraria yang terjadi di Indonesia. Berbagai pendekatan telah banyak dilakukan oleh para akademisi untuk meminimalisir permasalahan-permasalahan lingkungan hidup dan agraria tersebut. Akan tetapi, hingga saat ini permasalahannya belum dapat dituntaskan hingga ke akarnya. Upaya yang penulis anggap dapat efektif dalam mengatasi permasalahan lingkungan hidup dan agraria tersebut yakni Kinerja Keberlanjutan korporasi. Konsep utama kinerja keberlanjutan adalah terkait dengan peningkatan

aspek kinerja ekonomi, sosial, serta lingkungan perusahaan. Maksimalisasi kinerja keberlanjutan bagi perusahaan memungkinkannya untuk tetap menghasilkan laba yang tinggi tetapi kelestarian lingkungan dan sinergitas dengan masyarakat sekitar dapat tetap terjaga.

Dalam buku ini, akan dibahas mengenai upaya-upaya meningkatkan kinerja keberlanjutan perusahaan berdasarkan penerapan sistem pengendalian manajemen serta faktor-faktor lainnya. Buku ini diharapkan bisa memberikan beberapa masukan para CEO dan Manajer khususnya yang berhubungan dengan penerapan dan evaluasi atas konsep sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas bagi perusahaan yang berdampak terhadap kinerja keberlanjutan. Besar harapan penulis, buku ini dapat memperkaya pemahaman dan wawasan para mahasiswa, dosen, maupun praktisi perusahaan terkait sistem pengendalian manajemen, kapabilitas, *contingent fit*, dan kinerja keberlanjutan.

Tangerang Selatan, Oktober 2020

Penulis

DAFTAR ISI

KATA PENGANTAR.....	v
DAFTAR ISI	vii

BAB I

KINERJA KEBERLANJUTAN.....	1
1. Kinerja Sosial.....	7
2. Indikator Kinerja Lingkungan	8
3. Kinerja Ekonomi	9
4. Kinerja Komunikasi	10

BAB II

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN	12
-------------------------------------	----

BAB III

KAPABILITAS ORGANISASI	39
1. Orientasi Pasar.....	42
2. Inovasi.....	46
3. Pembelajaran Organisasi.....	48
4. Kewirausahaan	49

BAB IV

CONTIGENT FIT	53
---------------------	----

BAB V

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KAPABILITAS	60
---	----

BAB VI

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KINERJA KEBERLANJUTAN	77
---	----

BAB VII

KAPABILITAS DENGAN KINERJA KEBERLANJUTAN	86
--	----

BAB VIII

CONTIGENT FIT SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KAPABILITAS	94
---	----

DAFTAR PUSTAKA.....	111
----------------------------	------------

BIODATA PENULIS.....	133
-----------------------------	------------

BAB I

KINERJA KEBERLANJUTAN

Kinerja keberlanjutan menarik untuk diteliti karena perusahaan saat ini masih banyak yang mengungkapkan kondisi perusahaan berdasarkan faktor keuangan saja, belum banyak perusahaan yang mengungkapkan mengenai kondisi perusahaan secara menyeluruh baik faktor keuangan dan faktor non keuangan. Penelitian (Stainiskis dan Arbaniciauskas, 2009) menyatakan bahwa informasi dari laporan keuangan perusahaan saja tidak dapat mencerminkan seluruh aspek sumber daya yang dimiliki dan digunakan oleh perusahaan. Padahal, aspek lain seperti sumber daya manusia, tanggungjawab terhadap lingkungan, dan dampak sosial juga perlu diungkapkan. Atas dasar itu, perusahaan perlu mengukur kinerja perusahaannya tidak hanya dari aspek keuangan, tetapi juga non keuangan.

Staniskis dan Arbaciauskas (2009) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa kinerja perusahaan merupakan hasil dari kegiatan manajemen. Kinerja perusahaan merupakan suatu indikator tingkat kesuksesan dalam mencapai tujuan

organisasi. Pencapaian tujuan organisasi ditunjukkan oleh perilaku efisiensi perusahaan dalam menggunakan seluruh sumber daya (Staniskis dan Arbaciauskas, 2009).

Parameter yang sering digunakan dalam menilai kesuksesan perusahaan adalah melalui informasi laporan keuangan. Laporan keuangan menjelaskan transaksi dan penggunaan sumber daya yang berhubungan dengan nilai uang perusahaan. Akan tetapi informasi laporan keuangan tidak dapat mencerminkan seluruh sumber daya yang digunakan perusahaan. Misalnya sumber daya manusia, tanggung jawab terhadap lingkungan dan dampak sosial tidak diungkapkan secara jelas oleh perusahaan di dalam laporan keuangan. Oleh karena itu perlu dikembangkan pengukuran kinerja perusahaan yang memadukan faktor keuangan dan nonkeuangan (Staniskis dan Arbaciauskas, 2009).

Pengungkapan faktor keuangan dan nonkeuangan dapat dilihat pada laporan keberlanjutan. Sejak adanya peluncuran pedoman laporan keberlanjutan di tahun 2002 yaitu *Global Reporting Initiative* (GRI), perusahaan mulai melakukan pengungkapan atas kinerja ekonomi, kinerja sosial dan kinerja lingkungan dalam laporan keberlanjutan yang disajikan kepada para *stakeholders*. Pelaporan keberlanjutan penting bagi perusahaan untuk memberikan informasi atas kegiatan perusahaan kepada para *stakeholders* (Staniskis dan Arbaciauskas, 2009). Penelitian Staniskis dan Arbaciauskas menjelaskan bahwa pengukuran kinerja keberlanjutan secara

kualitatif terdiri dari empat indikator, yaitu indikator ekonomi, indikator lingkungan, indikator sosial dan indikator komunikasi.

Staniskis dan Arbaciauskas (2009) menjelaskan, indikator ekonomi melihat adanya tindakan pencegahan mengurangi biaya dalam melakukan inovasi, dan adanya input ekonomi untuk pembangunan infrastruktur lokal. Indikator lingkungan dilihat dari adanya pengurangan energi, konsumsi air, pengolahan limbah dan peningkatan karakteristik produk ramah lingkungan. Indikator sosial diukur dari tanggung jawab produk, tanggung jawab terhadap karyawan, hak asasi manusia dan kepatuhan terhadap hukum. Indikator komunikasi menunjukkan adanya publikasi atas laporan keberlanjutan dan informasi produk perusahaan yang ramah lingkungan serta proses pembuangan limbah industri.

Penelitian Staniskis dan Arbaciauskas (2009) juga menjelaskan bahwa kinerja keberlanjutan dapat digunakan manajemen untuk menunjukkan tanggung jawab atas alokasi sumber daya. Menunjukkan tanggung jawab atas alokasi sumber daya dapat digunakan dalam menilai kinerja perusahaan secara keseluruhan. Adapun penilaian atas kinerja perusahaan dapat dimanfaatkan oleh manajemen dalam pengambilan keputusan.

Berdasarkan penelitian Staniskis dan Arbaciauskas (2009) dapat ditarik kesimpulan bahwa kinerja keberlanjutan menunjukkan kondisi perusahaan dan lingkungan dalam laporan keuangan dan nonkeuangan. Laporan keuangan dan

nonkeuangan tersebut memberikan informasi mulai dari proses awal perusahaan dalam pembuatan produk yang ramah lingkungan, produksi yang peduli lingkungan, penggunaan sumber daya alam, pengembangan inovasi yang rendah biaya serta akuntansi perusahaan.

Kinerja menurut Mulyadi (2007) merupakan keberhasilan perusahaan yang telah dicapai secara keseluruhan melalui strategi yang telah ditetapkan. Perkembangan pelaporan dan pengungkapan laporan berkelanjutan dimulai tahun 1990-an, beberapa penelitian mengadopsi dari kerangka *Triple Bottom Line*, *Triple Bottom Line* terdapat tiga keseimbangan yang dapat digunakan untuk menilai kinerja perusahaan yaitu kinerja sosial, kinerja lingkungan dan kinerja ekonomi (Ranganathan, 1998). Kerangka kerja TBL berasal dari Elkington (1997) bertujuan untuk dapat digunakan oleh perusahaan secara komprehensif mengenai nilai, isu dan proses yang harus ditangani oleh perusahaan dalam meminimalisir kerugian.

Bagi masyarakat, pelaporan berkelanjutan dapat digunakan sebagai peningkatan akuntabilitas perusahaan dengan memastikan tiga kinerja tersebut dilaporkan sehingga pemangku kepentingan memiliki akses terhadap informasi perusahaan yang sesuai standar, sebanding dan konsisten, laporan keuangan perusahaan berdasarkan koalisi untuk ekonomi yang bertanggung jawab atas lingkungan (CERES, 1997). Program lingkungan PBB turut membantu meningkatkan legitimasi, sumber pendanaan, dan administrasi berdasarkan

GRI. Saat ini GRI sudah mengalami banyak perubahan dan saat ini versi 4 dari pedoman GRI diliris.

Penelitian yang berhubungan dengan kebijakan bisnis menganggap bahwa pengungkapan kinerja keuangan merupakan komponen penting yang harus diungkapkan (Dess dan Richard, 1984). Kinerja keuangan merupakan hal yang sering dipakai oleh para peneliti untuk menginvestigasi seperti perencanaan, strategi dan struktur. Di sisi lain kinerja perusahaan merupakan hal yang bersifat fundamental dan kompleks. Kinerja perusahaan meliputi seluruh komponen yang terdapat didalam perusahaan seperti pemasaran, keuangan, dan sumber daya manusia seluruhnya dibahas dalam laporan kinerja keuangan.

Kinerja perusahaan atau biasa dikenal juga dengan kinerja organisasi merupakan suatu indikator tingkat kesuksesan dalam mencapai tujuan perusahaan dan menunjukkan kondisi perusahaan terungkap didalam kinerja keuangan (Suliyanto, 2009). Kinerja perusahaan memberikan informasi yang tepat kepada pihak yang membutuhkan terkait kondisi internal perusahaan. Untuk lebih memberikan informasi yang lebih tepat mengenai kondisi perusahaan maka dikembangkan adanya pengukuran kinerja keuangan perusahaan dari faktor keuangan dan non keuangan.

Pengembangan sistem operasi agar perusahaan memiliki nilai maka harus mengikuti beberapa indikator untuk keberlanjutan kinerja (Toth dan Arbaciauskas, 2005) sebagai

berikut:

1. Komparabilitas/pengukuran indikator ini membantu dalam mengidentifikasi perubahan kinerja.
2. Kebermaknaan indikator ini membantu mengidentifikasi kerugian, kinerja dan kenaikan efektivitas pengambilan keputusan.
3. Integritas indikator ini mencakup keseluruhan aspek keberlanjutan.
4. Kontinuitas/kelestarian indikator ini digunakan untuk kelancaran (termasuk metode pengukuran yang sama) perubahan pelacakan.
5. Penjelasan indikator ini digunakan untuk memperjelas dan spesifik untuk mengurangi kesalahpahaman.
6. Efisien merupakan suatu sistem yang mudah untuk digunakan dan sumber daya yang efisien.

Kinerja keberlanjutan tidak mengevaluasi sampai akhir yang berhubungan dengan bagian pengembangan indikator kinerja. Terdapat perbedaan antara pengembangan dengan sistem pengukuran kinerja dan implementasi sebagai kunci perubahan (Searcy, Karapetrovic dan McCartney, 2008). Untuk dapat membuat evaluasi keberhasilan keberlanjutan, dibutuhkan alokasi tanggung jawab dan prosedur pengembangan mengumpulkan data dan analisis.

Studi kasus atas riset yang dilakukan Universitas Alberta Edmonton, Kanada menjelaskan bahwa pentingnya indikator

aturan untuk keseluruhan sistem manajemen untuk awal dan penggunaan sistem manajemen untuk kesuksesan penerapan evaluasi kinerja keberlanjutan (Searcy, Karapetrovic dan McCartney, 2005). Dari point tersebut, dapat dipahami bahwa sistem manajemen sangat penting untuk pengembangan dan penerapan struktur kinerja dengan baik serta mengevaluasi metode untuk memastikan objektivitas manajemen (Coelho dan Moy, 2003). Atas dasar itu, dapat juga dipahami bahwa sistem manajemen dan sistem evaluasi kinerja satu dengan yang lain saling *support* dan terintegrasi.

1. Kinerja Sosial

Pelaporan kinerja sosial merupakan upaya pertama untuk melengkapi laporan keuangan tradisional dengan mengukur dampak sosial pada operasional perusahaan. Matthews (1997) Kinerja sosial berhubungan dengan dampak pekerjaan dan produk. Staniskis & Arbaciauskas (2009) Indikator sosial diukur dari tanggung jawab terhadap produk, tanggung jawab terhadap karyawan, hak asasi manusia, kepatuhan terhadap hukum. Kinerja sosial diukur dari pekerjaan, hubungan dengan masyarakat, sumber etis, dampak sosial produk ((Hank) Lin, Chang, (Amy) Chang, 2014).

Pedoman GRI 2006 mencantumkan empat indikator kinerja sosial yaitu praktek perburuhan, hak asasi manusia, masyarakat dan tanggung jawab produk. Aspek praktek perburuhan yaitu hubungan kerja, tenaga kerja/ manajemen, kesehatan dan

keselamatan kerja, pelatihan dan pendidikan, keragaman dan kesempatan yang sama. Has asasi manusia yaitu investasi dan pengadaan, non-diskriminasi, kebebasan berserikat, bekerja anak, praktik keamanan dan hak asasi. Bagi masyarakat sub aspeknya terdiri dari komunikasi, korupsi, kebijakan publik dan perilaku anti persaingan. Tanggung Jawab produk terdiri dari aspek label kesehatan dan keselamatan pelanggan, produk dan pelayanan, komunikasi dan pemasaran, privasi pelanggan.

2. Indikator Kinerja Lingkungan

Kesadaran akan lingkungan meningkat setelah serangkaian kecelakaan lingkungan dan ekologis terjadi bencana pada tahun 1970-an dan 1980-an. Pelaporan lingkungan menjadi bagian dari banyaknya laporan keberlanjutan, saat ini pengungkapan lingkungan menjadi perhatian diberbagai Negara, termasuk Amerika dengan undang-undang *Enviromental Protection Agency* (EPA) yang bertujuan untuk membersihkan tempat sampah/ limbah, dan membebaskan biaya yang terjadi atas limbah tersebut pada pihak yang bertanggung jawab atas kontaminasi yang terjadi ((Hank) Lin, Chang, (Amy) Chang, 2014). Dibanyak industri biaya untuk membersihkan limbah beracun nilainya cukup signifikan, dengan demikian SEC mensyaratkan perusahaan harus melaporkan pengungkapan lingkungan termasuk biaya potensial di masa depan yang terkait limbah produksi (Kieso et al, 2014). Ranganathan (1998) mengemukakan empat komponen yang digunakan untuk mengukur kinerja

lingkungan yaitu: penggunaan material, penggunaan energy konsumsi, keluaran non produk dan pelepasan polutan.

Staniskis & Arbaciauskas (2009) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa indikator lingkungan dilihat dari adanya pengurangan energi, konsumsi air, pengolahan limbah dan peningkatan karakteristik produk ramah lingkungan. GRI G3 mengidentifikasi delapan pengukuran yaitu: (1) bahan, (2) energy, (3) air, (4) keanekaragaman hayati, (5) emisi dan limbah, (6) produk dan layanan, (7) kepatuhan, (8) transportasi (GRI, 2006). Dalam penelitian (Hank) Lin, Chang, (Amy) Chang, (2014) yaitu (1) bagaimana masing-masing dua pemangku kepentingan memberi peringkat pentingnya kinerja lingkungan, (2) bagaimana jika pengguna memberikan peringkat atas indikator kinerja lingkungan secara berbeda dengan konflik kepentingan yang berbeda antara kedua kelompok dalam pelaporan kinerja lingkungan.

3. Kinerja Ekonomi

Kinerja ekonomi dalam laporan kinerja keberlanjutan seringkali dibingungkan dengan kinerja keuangan. Di Indonesia laporan akuntansi digunakan untuk mengukur kinerja keuangan dengan menghitung profitabilitas perusahaan dan kemakmuran masa depan. Di sisi lain kinerja ekonomi dalam laporan keberlanjutan mengukur pengaruh perusahaan terhadap pemangku kepentingan. Keadaan ekonomi dan sistem ekonomi tingkat lokal, nasional atau internasional

(GRI, 2016). Karena kondisi tersebut, kinerja ekonomi sering terbengkalai dan terabaikan, aspek ekonomi mulai populer tahun 1990-an karena adanya permintaan pengguna untuk laporan keberlanjutan. Kinerja keuangan dahulu digunakan untuk mengukur arus modal di antara berbagai pemangku kepentingan dan dampak ekonomi organisasi pada masyarakat (GRI, 2006).

Staniskis & Arbaciauskas (2009) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa indikator ekonomi melihat adanya tindakan pencegahan mengurangi biaya dalam melakukan inovasi dan adanya input ekonomi untuk pembangunan infrastruktur lokal. Dalam penelitian (Hank) Lin, Chang, (Amy) Chang, (2014) menjelaskan bahasa GRI (G3) mencantumkan tiga indikator kinerja ekonomi yaitu kinerja ekonomi, kehadiran pasar, dampak ekonomi tidak langsung.

4. Kinerja Komunikasi

Kinerja komunikasi dijadikan sebagai salah satu yang sangat penting dalam perusahaan agar terjalin komunikasi dengan pemangku kepentingan. Kinerja komunikasi digunakan oleh pemangku kepentingan untuk mendapatkan informasi mengenai kondisi perusahaan baik mengenai kinerja sosial, kinerja lingkungan dan kinerja ekonomi dari perusahaan. Kinerja komunikasi bermanfaat bagi masyarakat dan pemerintah, masyarakat dapat melihat kesempatan dalam menanamkan modal/investasi pada suatu perusahaan

dan pemerintah dapat melakukan pemantaun atas kinerja perusahaan dari sisi pajak. Staniskis & Arbaciauskas (2009) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa indikator komunikasi menunjukkan adanya publikasi atas laporan keberlanjutan dan informasi produk perusahaan yang ramah lingkungan serta proses pembuangan limbah industri.

BAB II

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Sistem pengendalian manajemen sangat penting bagi perusahaan. Menurut Simons (1990), sistem pengendalian manajemen dapat digunakan sebagai pemantauan atas aktivitas perusahaan serta digunakan sebagai perencanaan, pemantauan aktivitas, pengukuran kinerja dan mekanisme integratif. Berbeda dengan Simons (1990), Langfield-Smith (1997) dan Nilson (2002) menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen adalah alat bagi seorang manajer untuk memastikan penggunaan seluruh sumber daya untuk mencapai tujuan organisasi, sebagai prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk mencapai atau mengubah pola dalam suatu aktivitas organisasi.

Berdasarkan penjelasan sistem pengendalian manajemen menurut Simons (1990), Langfield-Smith (1997) dan Nilson (2002) dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen meliputi perencanaan, sistem pelaporan dan

prosedur pemantauan yang didasarkan pada penggunaan informasi. Hal ini diperkuat oleh pendapat Simons (1990), Langfield-Smith (1997) dan Nilson (2002) bahwa, pengguna informasi dapat melihat pengelolaan sumber daya yang diperoleh dan digunakan dalam pencapaian tujuan organisasi. Dengan demikian, sistem pengendalian manajemen harus dijalankan dengan optimal oleh setiap perusahaan. Kegagalan menjalankan sistem pengendalian manajemen berimbas pada kerugian finansial yang cukup besar. Dengan demikian, kerugian ini akan menyebabkan rusaknya reputasi perusahaan dan berakhir pada kegagalan organisasi (Merchant dan Van der Stede, 2007).

Selain penjelasan dari Simons (1990), Langfield-Smith (1997) dan Nilson (2002), Simons (1995, 2000) menjelaskan bahwa sistem pengendalian merupakan *levers of control* yang terdiri dari empat kerangka kerja yaitu *diagnostic control systems*; *interactive control system*; *beliefs systems and boundary systems*. Menurut Simons (1995), kerangka kerja *levers of control* memiliki pandangan yang lebih luas akan manfaat penerapan strategi. Oleh karena itu pengendalian strategi bisnis harus terintegrasi dengan *levers of control*. Elemen-elemen *diagnostic control systems*; *interactive control system*; *beliefs systems and boundary systems* tidak dapat berdiri sendiri, melainkan harus digunakan secara terintegrasi (Simons, 1995, 2000).

Penelitian Kruis, Spekle dan Widener (2016) menjelaskan bahwa dampak kerangka *levers of control* terhadap penelitian

akuntansi cukup besar, tetapi *levers of control* juga sudah banyak dikritik karena tidak jelas dan ambigu. Salah satu yang dikatakan kurang jelas yaitu tentang gagasan keseimbangan. Artinya kerangka kerja *levers of control* menjelaskan untuk dapat mencapai tujuan harus ada konsep keseimbangan. Penelitian Kruis, Spekle dan Widener menguji *levers of control* dengan *diagnostik system*, *interaktif system*, *beliefs system* dan *boundaries system* dengan strategi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kerangka *levers of control* berpengaruh terhadap strategi perusahaan.

Langfield-Smith (1997) melakukan *critical review* atas penelitian-penelitian yang membahas mengenai sistem pengendalian manajemen dengan dengan strategi. *Critical review* yang dilakukan oleh Langfields-Smith (1997) mengenai *levers of control* yang terdiri dari *diagnostik system*, *interaktif system*, *beliefs system* dan *boundaries system* dan strategi. Penelitian yang dilakukan dengan studi empiris menggunakan *contingency theory* dan studi kasus tersebut fokus menjelaskan aspek spesifik sistem pengendalian manajemen dengan strategi. Aspek spesifik sebagaimana dimaksud, mencakup biaya orientasi pengendalian, evaluasi kinerja dan sistem penghargaan. Berdasarkan penelitian Langfield-Smith (1997), diketahui bahwa sistem pengendalian manajemen dipengaruhi oleh perubahan strategi-strategi sebagai bagian dari pengendalian interaktif dan pengendalian diagnostik.

Menurut Anthony dan Govindarajan (2015) sistem pengendalian manajemen harus sesuai dengan strategi perusahaan. Ini menyiratkan bahwa hal pertama yang harus diperhatikan dalam mengembangkan strategi perusahaan adalah proses formal dan rasional. Strategi ini kemudian menentukan desain sistem manajemen perusahaan. Anthony dan Govindarajan menyebut, ada 2 faktor yang terbentuk dari desain sistem manajemen perusahaan, yaitu faktor eksternal dan faktor internal.

Faktor eksternal berkaitan dengan perilaku yang terdapat dalam masyarakat dan organisasi. Prilaku-prilaku dalam masyarakat dan organisasi tersebut, membentuk norma eksternal mengenai sikap yaitu etos kerja, loyalitas pegawai, keuletan, semangat dan juga adanya rasa bangga dalam menjalankan pekerjaan oleh karyawan. Adapun faktor internal, berhubungan dengan kondisi di dalam perusahaan. Bentuknya antara lain seperti budaya, gaya manajemen, organisasi informal, persepsi dan komunikasi. Faktor eksternal dan faktor internal tersebut membentuk perilaku organisasi. Hasil penelitian Anthony dan Govindarajan (2015) dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen didesain dengan adanya pengendalian internal dan eksternal sehingga pelaksanaan strategi di perusahaan dapat mencapai tujuan sesuai dengan target.

Penelitian lain yang membahas mengenai sistem pengendalian manajemen di teliti oleh Gschwantner dan Hiebl

(2016). Hasil penelitian Gschwantner dan Hiebl menunjukkan saat ini telah banyak literatur manajemen yang telah membahas keterampilan perusahaan untuk menyeimbangkan perusahaan dalam kegiatannya untuk mempertahankan kelangsungan hidup dan peningkatan kinerja. Hasil penelitian Gschwantner dan Hiebl menunjukkan bahwa bila dibandingkan antara sistem pengendalian manajemen dengan sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah paket, maka paket sistem pengendalian manajemen lebih diperlukan untuk pencapaian tujuan organisasi yang lebih luas yaitu dengan mempertahankan kelangsungan hidup dan meningkatkan kinerja.

Sistem pengendalian manajemen dapat dipahami sebagai sistem koordinasi antara manajer dengan bawahan yang bertujuan untuk melihat kinerja aktual dengan membandingkan hasil dan mengambil tindakan korektif saat ada kasus penyimpangan. Padahal, saat ini sistem pengendalian manajemen memiliki visi yang lebih luas yaitu melibatkan aspek-aspek penting seperti pemberdayaan dan mendorong karyawan agar konsisten terhadap kepentingan organisasi (Bedford, Malmi dan Sandelin, 2016).

Perkembangan terakhir dari sistem pengendalian manajemen menyebutkan bahwa pelaksanaan sistem pengendalian manajemen merupakan sebuah paket. Konsep umum sistem pengendalian manajemen sebagai paket berarti sistem pengendalian manajemen tidak dijalankan secara terpisah. Akan tetapi selama ini dalam penelitian, praktik sistem

pengendalian manajemen terlihat tidak saling berkaitan satu dengan yang lainnya (Simons, 1995).

Sistem pengendalian manajemen sebagai paket atau yang biasa disebut paket sistem pengendalian manajemen melakukan pengendalian atas seluruh komponen yang terdapat dalam perusahaan. Bedford, Malmi dan Sandelin (2016) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa paket sistem pengendalian manajemen memiliki empat tipe pengendalian yaitu akuntansi, kompensasi, administrasi dan budaya.

Tipe pertama akuntansi, pengendalian akuntansi terdiri dari empat pengendalian yaitu pertama, pengendalian diagnostik. Pengendalian diagnostik berasal dari informasi akuntansi yang digunakan untuk menilai manajemen atas penggunaan anggaran. Hasil penelitian Simons (1995) menunjukkan bahwa pengendalian diagnostik digunakan sebagai sistem pengukuran kinerja dan dapat memantau apabila terjadi penyimpangan dari standar kinerja yang telah ditentukan.

Kedua, Pengendalian interaktif yaitu pengendalian atas regulasi yang berhubungan dengan kegiatan pengambilan keputusan. Pengambilan keputusan yang melibatkan bawahan dengan mendorong adanya perbedaan pendapat, pembelajaran dan memberikan kesempatan karyawan untuk berkembang. Ketiga, Simons (1995) menjelaskan mengenai pengendalian *tightness* merupakan pengendalian yang berhubungan dengan akuntabilitas. Pengendalian ini dilakukan dengan melihat pencapaian target yang telah ditetapkan sebelumnya,

memantau sasaran organisasi, serta melakukan evaluasi pencapaian target (Merchant, 1985).

Keempat, pengendalian keragaman yang diukur dengan melihat sejauh mana ketercapaian kinerja. Ketercapaian kinerja, diukur dengan melakukan evaluasi atas kinerja bawahan. Adapun kinerja bawahan tersebut, dapat dilihat dari beberapa sisi yaitu: sisi konsumen, kepuasan karyawan, sistem operasional, inovasi yang dilakukan, kualitas produk dan tanggung jawab sosial (Henri, 2006b; Ittner et al., 2003; Scoot dan Tiessen, 1999).

Tipe kedua yaitu kompensasi. Kompensasi dapat dilihat dari adanya motivasi dan peningkatan kinerja individu serta kelompok dalam organisasi dengan adanya insentif. Kompensasi memiliki dua pengendalian yaitu pertama, insentif berupa penghargaan *financial* yang diharapkan dapat meningkatkan kinerja aktual karyawan melebihi target (Chalos dan O'Connor, 2004).

Pengendalian kompensasi yang kedua, determinasi insentif yaitu melihat kesesuaian antara tujuan dan aktivitas organisasi. Kesesuaian tujuan dan aktivitas organisasi dinilai oleh manajer terhadap bawahan bersifat subjektif. Adapun penilaian atas pencapaian target bersifat objektif. Kedua jenis penilaian tersebut berhubungan dengan diberikannya tingkat bonus yang berbeda (Simons, 1987).

Tipe ketiga yaitu administrasi. Administrasi secara langsung melihat perilaku karyawan, baik secara individu maupun

kelompok dalam organisasi. Pengendalian administrasi menggunakan struktur sebagai indikator. Struktur melihat dari pola prioritas, pengambilan keputusan dan komunikasi yang dibangun secara individu maupun kelompok dalam mencapai tujuan organisasi (Covin et al., 2001). Maduenyi et al (2105) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa organisasi tidak dapat bertahan tanpa adanya struktur yang pasti, tujuan dari struktur organisasi adalah menjelaskan pembagian pekerjaan diantara anggota organisasi, dan koordinasi kegiatan didalam organisasi sehingga mereka di arahkan pada tujuan dan sasaran organisasi. Hasil penelitian Maduenyi et al menunjukkan bahwa terdapat hubungan antara struktur organisasi dengan kinerja perusahaan. Oleh karena itu, direkomendasikan perusahaan harus dapat menciptakan struktur organisasi yang dapat mencapai tujuan organisasi.

Tipe keempat yaitu budaya. Budaya dalam konteks ini, dimulai dari proses seleksi penerimaan karyawan serta pemberian pelatihan untuk menyelaraskan nilai-nilai individu dengan kepentingan perusahaan (Snell, 1992). Budaya organisasi sudah banyak diteliti oleh para ahli manajemen, diantaranya yaitu Holmes dan Marsden, (1996); Hood dan Koberg, (1991); Pratt dan Beaulieu, (1992). Mereka menjelaskan bahwa budaya dapat mempengaruhi motivasi kerja. Di samping itu, budaya organisasi juga memiliki kemampuan untuk mempengaruhi perilaku dan kinerja baik kinerja pribadi maupun organisasi (Carpenter, et al. 1994), nilai-nilai budaya organisasi berpengaruh terhadap perilaku manajemen (Hope,

2008).

Berdasarkan penjelasan-penjelasan yang telah dipaparkan, dapat dipahami bahwa paket sistem pengendalian manajemen merupakan pengendalian yang dilakukan oleh seluruh unsur perusahaan. Pengendalian tersebut dimulai dari sistem seleksi karyawan dan pelatihan untuk penyesuaian sikap individu dengan tujuan organisasi. Adapun insentif yang diberikan sebagai penghargaan berupa finansial dalam mencapai tujuan organisasi dan peningkatan kinerja, pengawasan administrasi, dan akuntansi mengendalikan penggunaan seluruh sumber daya organisasi secara efektif dan efisien.

Hasil penelitian Henri (2006) menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen yang terdiri dari pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif dan pengendalian tension berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Sementara, hasil penelitian Widener (2007) yang dilakukan di Amerika menunjukan bahwa *levers of control* yang terdiri dari *beliefs*, *boundary*, diagnostik dan interaktif dapat mempengaruhi kinerja perusahaan.

Di Indonesia, Ismail (2013) melakukan penelitian serupa. Hasilnya, menunjukan bahwa sistem pengendalian manajemen yang terdiri dari pengendalian diagnostik, interaktif dan tension berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Dengan demikian dapat disimpulkan apabila komponen sistem pengendalian manajemen digunakan secara bersama-sama, tidak secara individu, maka akan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Sistem pengendalian manajemen dikatakan sebagai sebuah paket karena sistem pengendalian tidak dijalankan secara terpisah. Meskipun demikian, banyak penelitian sistem pengendalian manajemen yang menganggap bahwa dalam praktiknya, antara satu komponen dengan komponen lainnya tidak berkaitan karena adanya konteks yang tertumpu pada sistem pengendalian manajemen yang lebih luas (Chenhall, 2003). Menurut Fisher (1998), mempelajari variabel-variabel dalam penelitian tentang sistem pengendalian manajemen mudah disalah artikan jika ada sejumlah komponen dalam sistem pengendalian manajemen itu sendiri tidak diakui.

Simons (1995) menjelaskan konsep *lever's of Control* yang terdiri dari 4 tipe pengendalian. Keempat tipe pengendalian sebagaimana dimaksud adalah (1) sistem *beliefs*; (2) sistem *boundary*; (3) sistem pengendalian diagnostik; dan (4) sistem pengendalian interaktif. Sistem *beliefs* merupakan adanya komunikasi secara formal antara manajer senior, secara formal dan dilakukan secara sistematis, serta memberikan nilai-nilai yang mendasar untuk dapat menentukan tujuan dan arah organisasi, manajer memberikan kebebasan kepada karyawan untuk mengembangkan ide untuk mengambil tindakan yang diinginkan agar dapat mencapai tujuan organisasi (Simon, 1995).

Sistem *boundary* adalah sistem formal yang menjadi pembatasan dominasi dari *strategic activity* untuk para anggota organisasi. Sistem *boundary* juga digunakan untuk

memberikan ruang kepada karyawan agar dapat berinovasi dan berprestasi dalam bidang yang dikerjakannya (Simon, 1995). Teknis pelaksanaan sistem *boundary* adalah dengan mengamati implementasi kode etik dan sistem perencanaan strategi. Adapun pelaksanaannya, dilakukan berdasarkan garis komando yang diberikan kepada manajer bisnis mengenai standar yang ada di perusahaan (Simons, 1995; 2000). Sementara itu, Sistem Pengendalian Interaktif adalah suatu sistem yang secara formal berupa pelibatan karyawan dalam aktivitas pengambilan keputusan dari bawah (*bottom up*) yang diambil oleh manajemen puncak (Simon, 1994; 2000). Atas dasar itu, sistem pengendalian interaktif dapat menjadi alat untuk mengembangkan ide-ide baru, gagasan, inisiatif yang menjadi inovasi baru yang timbul dari bawahan dengan adanya ketidakpastian strategi yang ada di perusahaan (Henri, 2006).

Henri (2006) menggunakan tiga dimensi utama yaitu pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif dan pengendalian tension. Dari penelitiannya ini, diperoleh hasil bahwa tidak ada pengaruh antara pengendalian diagnostik terhadap kinerja perusahaan. Di samping itu, hasil penelitian Henri juga membuktikan bahwa terdapat pengaruh dari pengendalian interaktif terhadap kinerja perusahaan. Dalam ketiga dimensi yang dipergunakan Henri dalam penelitiannya itu, pengendalian tension dianggap sebagai gabungan dari pengendalian diagnostik dan pengendalian interaktif terhadap kinerja perusahaan. Artinya, sistem pengendalian manajemen harus dilaksanakan secara bersama-sama agar

data menyatukan tujuan yang berbeda antara individu yang berada di dalam perusahaan (Simons, 1995; 2000).

Malmi dan Brown (2008) mengungkapkan adanya tantangan tersendiri dalam mempelajari dan mengeksplorasi sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah paket. Tantangan sebagaimana dimaksud, terjadi karena ada sejumlah paket sistem pengendalian manajemen itu sendiri relatif sulit didefinisikan. Sulitnya mendefinisikan sejumlah paket ini dikarenakan tidak adanya batasan yang jelas mengenai sebesar apa ruang dan studi kasus yang dikumpulkan para peneliti. Alhasil, para peneliti mengungkapkan seberapa rumitnya keberadaan setiap elemen dalam paket sistem pengendalian manajemen dan kemudian melaporkan penemuan dalam publikasi ilmiah.

Pandangan Simons (1995), sistem pengendalian manajemen haruslah bersifat formal. Implementasi dari formal tersebut dilakukan dalam rutinitas perusahaan serta prosedur-prosedur yang berlaku dalam perusahaan. Sistem pengendalian tersebut, digunakan para manajer untuk mempertahankan atau merubah suatu tatanan maupun sistem kerja tertentu dalam aktivitas perusahaan. Dalam hal ini, Malmi dan Brown (2008) menyebutkan bahwa terdapat lima jenis pengendalian apabila dilihat dari konteks tipologi. Pertama, adanya perencanaan yang digunakan untuk mencapai tujuan perusahaan dan menggunakan suatu standar atau ukuran tertentu dalam mencapai tujuan. *Kedua*, pengendalian *cybernetic*, yaitu

penyediaan umpan balik melalui penggunaan standar-standar dalam konteks pelaksanaan aktivitas perusahaan serta pengukuran sistem pelaksanaan, dan mengevaluasi kesesuaian pelaksanaan dari standar tersebut. Di samping itu, pengendalian *cybernetic* juga memberikan umpan balik terkait dengan beragam varian kemungkinan yang tidak diinginkan dalam sistem.

Ketiga, penghargaan dan pengendalian kompensasi fokus pada memotivasi dan meningkatkan pelaksanaan setiap individu dan beberapa kelompok dalam organisasi dengan cara meselaraskan antara tujuan, serta aktivitas organisasi dalam rangka peningkatan kinerja (Bonner & Sprinkle, 2002; Hammed et al, 2014; Rehman et al, 2018). *Keempat*, pengendalian administratif yang digunakan untuk mengawasi perilaku tenaga kerja melalui masing-masing divisi dan kelompok. Pengawasan tersebut dapat menciptakan perilaku tenaga kerja yang baik dan memiliki keahlian yang spesifikasi, proses menspesifikasikan seberapa banyak tugas atau perilaku yang ditunjukkan atau tidak ditunjukkan. *Kelima*, pengendalian budaya tipologi sistem pengendalian manajemen yang diasumsikan bahwa perlahan-lahan dapat mengubah, menyediakan sebuah kerangka konseptual bagi para pengontrol lain. *Kelima*, jenis pengendalian ini mengarahkan para peneliti dalam mempelajari sistem pengendalian yang beroperasi dibawah prinsip *cybernetic* yang dianggap sangat penting bagi paket sistem pengendalian manajemen.

Dilihat dari komponennya, ada 3 manfaat penting dari paket sistem pengendalian manajemen. *Pertama*, sebagai perencanaan formula awal pengendalian, awalnya menetapkan tujuan bidang organisasi sehingga mudah mengarahkan usaha dan perilaku anggota organisasi. *Kedua*, menyediakan standar yang harus dicapai berkaitan dengan pencapaian tujuan serta membuat standar tingkat usaha dan perilaku yang diharapkan. *Ketiga*, menyelaraskan tujuan di seluruh bidang fungsional organisasi sehingga dapat mengendalikan kegiatan kelompok dan individu. Komponen tujuan perencanaan dan tindakan untuk jangka pendek biasanya periode 12 bulan dan memiliki fokus taktis. Perencanaan jangka panjang, menentukan tujuan dan tindakan untuk jangka menengah serta jangka panjang harus memiliki fokus lebih strategis (Malmi dan Brown, 2008).

Sebagai *cybernetic control*, terdapat 5 bentuk dari paket sistem pengendalian manajemen yaitu *pertama*, ada langkah-langkah yang memungkinkan kuantifikasi yang mendasari kegiatan atau sistem. *Kedua*, ada standar kinerja atau target yang harus dipenuhi. *Ketiga*, ada proses umpan balik memungkinkan perbandingan dari hasil kegiatan dengan standar. Analisis varians ini timbul dari umpan balik adalah aspek *keempat* dari sistem *control cybernetic*. *Kelima*, kemampuan untuk memodifikasi kegiatan perilaku atau yang mendasari sistem, anggaran penilaian keuangan penilaian non keuangan, *Hybrids* yang mengandung kedua ukuran *financial* dan *non financial* dengan menggunakan *balance score card* (Ittner dan Lacker, 1998; Kaplan dan Norton, 1992, 1996a,b, 2001a,b).

Studi sebelumnya terdapat beberapa kesimpulan mengenai anggaran (Abdullahi 2014; Pimpong and Laryea, 2016). Sistem pengukuran keuangan dan non keuangan (Mutai, 2015) merupakan sistem penting untuk menentukan kinerja organisasi. Terdapat hasil penelitian sebelumnya yang merekomendasikan bahwa ada kebutuhan untuk fokus pada pengendalian *cybernetic* jika organisasi meningkatkan kinerjanya (Anthony, 1965; Hoque, 2004). Selain itu, pengendalian *cybernetic* memiliki kemampuan untuk mengukur kinerja organisasi (Kofteros et al 2014; Mohamed et al 2008), pengendalian *cybernetic* dianggap sebagai sumber daya yang signifikan untuk organisasi (Chenhall, 2005; Ittner et al, 2003). Bila disimpulkan maka *cybernetic* secara signifikan dapat meningkatkan kinerja organisasi dengan kapabilitas organisasi.

Chenhall, Kallunki, Silvola (2009) dalam penelitian menjelaskan mengenai paket sistem pengendalian manajemen dengan menggunakan *social networking*, *organic inovatif*, pengendalian formal. Dalam penelitian ini menggunakan dimensi dari penelitian Chenhall, Kallunki, Silvola (2009) yaitu dimensi *social networking*, sehingga pembahasan lebih mendalam mengenai *social networking*, *social networking* menggunakan dua indikator yaitu keberhasilan dan bisnis melibatkan: Pribadi dan jejaring sosial serta koneksi, kontak informasi, adanya interaksi berdasarkan asas kepercayaan, adanya rekomendasi subjektif berdasarkan prinsip dalam jaringan perusahaan, adanya kontak dengan yang dapat memberikan koneksi dan dapat membantu

agar dapat mencapai hasil sesuai yang diinginkan. Jejaring sosial dibutuhkan oleh perusahaan untuk dapat berkomunikasi dengan pihak luar, untuk dapat meningkatkan jaringan perusahaan agar dapat mencapai hasil sesuai yang diinginkan.

Paket sistem pengendalian manajemen sebagai penghargaan dan kompensasi. Penghargaan dan kompensasi menjadi bagian penting dari upaya memotivasi serta meningkatkan kinerja karyawan, baik itu secara individu maupun kolektif melalui imbalan. Imbalan tersebut, dapat mengontrol arah, durasi, serta intensitas usaha yang dilakukan oleh para karyawan (Malmi dan Brown, 2008). Memberikan imbalan atau kompensasi kepada karyawan pada proses pencapaian tujuan meningkatkan kinerja karyawan (Flamholtz et al, 1985; Bonner & Sprinkle, 2002; Rehman et al, 2018). Terdapat dua jenis penghargaan yaitu penghargaan intrinsik dan penghargaan ekstrinsik. Pengendalian reward dan kompensasi merupakan hal yang signifikan untuk dapat meningkatkan kinerja, kompensasi berdampak pada kapabilitas dan kinerja organisasi (Hameed et al, 2014; Rehman et al, 2018; Rehman, Mohammed dan Ayoup, 2019)

Paket sistem pengendalian manajemen sebagai administrasi. Sistem kontrol administrasi adalah komponen dalam perusahaan yang secara langsung melihat perilaku karyawan secara individu. Desain organisasi dan struktur memantau perilaku dan siapa yang bertanggung jawab (pemberi perintah) dengan menggunakan proses tertentu

untuk menentukan teknis atas tugas-tugas yang seharusnya dilakukan ataupun tidak (aturan dan prosedur) (Simons, 1987). Sistem konstruksi Desain dan struktur organisasi (Otley & Berry, 1980; Emmanuel et al, 1990; Abernethy and Chua, 1996; Alvesson & Karremdeen, 2004); Struktur tata kelola dalam perusahaan (Abernethy and Chua, 1996); Prosedur dan aturan (Simons, 1987).

Pengendalian administrasi mengacu pada mekanisme pengendalian manajemen yang pasti digunakan organisasi untuk memberikan arah perilaku manajer mereka dalam pencapaian perilaku mereka tujuan (Chhillar, 2013). Malmi dan Brown, (2008) Tiga elemen administrasi terdiri dari desain organisasi, struktur tata kelola, kebijakan dan prosedur (Malmi dan Brown, 2008). Desain organisasi memainkan peran penting dan manajemen puncak digunakan dalam membangun jenis kontak tertentu dan hubungan (Rehman, 2018). Struktur tata kelola berhubungan untuk naik ke struktur serta komposisi dan berbagai manajemen dan proyek tim (Malmi dan Brown, 2008). Studi sebelumnya menjelaskan bahwa desain dan struktur organisasi memainkan peran penting dalam meningkatkan kinerja organisasi (Akinyele, 2010; Mansoor et al. 2012; Rehman et al. 2019). Selain itu, temuan mengungkapkan bahwa struktur organisasi secara signifikan meningkatkan kinerja organisasi (Hoa et, al. 2012; Maduenyi et al. 2015).

Sementara itu, struktur tata kelola secara signifikan meningkatkan kinerja organisasi (Haniffa dan Hudaib, 2006).

Kebijakan dan prosedur dianggap penting untuk perbaikan kinerja organisasi (Buuni et al. 2015). Ada kebutuhan untuk belajar pengendalian administrasi seperti desain dan struktur organisasi, struktur tata kelola, kebijakan dan prosedur dengan kinerja organisasi (Chhillar, 2013). Maria Martinez Leon dan Martinez Garcia (2011); Rehman et al (2018) melakukan penelitian struktur organisasi terhadap kapabilitas organisasi, dan temuan, mengungkapkan bahwa kemampuan organisasi berbeda dalam hal struktur organisasi. Pengendalian administrasi dianggap sebagai sumber daya yang signifikan untuk organisasi (Chenhall, 2005; Ittner et al, 2003; Malmi, Bedford dan Sandelin, 2016). Dapat disimpulkan bahwa pengendalian administrasi secara signifikan meningkatkan kinerja organisasi dengan adanya kemampuan organisasi.

Hasil penelitian Sandelin (2008), menunjukkan bahwa Pratik paket sistem pengendalian manajemen dapat memberikan kontribusi pada pertumbuhan perusahaan dengan memberikan perhatian khusus kepada budaya, personal, tindakan dan hasil pengendalian. Penelitian Sandelin (2008) terfokus pada dua paket pengendalian yang berbeda dalam menghadapi kontinjensi yang sama pada titik-titik waktu yang berbeda. Penelitian Sandelin (2008) menyimpulkan bahwa pengendalian paket berfungsi tergantung pada konsistensi internal. Berbagai paket pengendalian didorong dengan cara manajemen merespon tuntutan fungsional.

Bedford, Malmi & Sandelin (2016) menjelaskan bahwa kombinasi dari pengendalian manajemen yang efektif untuk dapat menerapkan strategi yang berbeda. Terdapat dua pendekatan yaitu pengendalian manajemen paket dan pengendalian manajemen sistem. Pertama, studi ini mengidentifikasi bagaimana praktik pengendalian manajemen kombinasi (Paket) dapat meningkatkan efektivitas pengendalian atas hasil perusahaan dalam operasi yang berbeda perspektif konteks strategi *by applying Fuzzy set Qualitative Comparative Analysis (FsQCA)*. Data yang digunakan dari survey yaitu dengan memberikan kuesioner kepada beberapa top manajer. Dengan pengujian melakukan analisis *multiple* dengan data perusahaan yang dapat mengefektifkan kombinasi pengendalian manajemen paket dalam konteks strategi.

Bedford, Malmi & Sandelin (2016) dalam penelitiannya menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen sebagai paket memiliki empat dimensi yaitu pertama, pengendalian akuntansi terdiri dari: pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif, pengendalian *tightness* dan pengendalian keragaman, pengendalian akuntansi berhubungan dengan penggunaan informasi untuk menilai kinerja yang berhubungan dengan pengambilan keputusan, pengendalian akuntansi berhubungan dengan akuntabilitas dan pencapaian target suatu perusahaan, pengendalian akuntansi dapat digunakan untuk melakukan pengukuran atas ketercapaian kinerja dengan melihat dari sisi konsumen, kepuasan karyawan sampai dengan inovasi serta kualitas produk dan tanggung jawab sosial.

Kedua pengendalian kompensasi digunakan perusahaan untuk dapat meningkatkan motivasi dan peningkatan kinerja individu serta kelompok dalam suatu perusahaan. Pengendalian kompensasi menggunakan dua indikator yaitu insentif dan determinasi insentif. Pengendalian kompensasi adanya penghargaan berupa *financial* (Rehman et al, 2018). Pengendalian kompensasi dapat menyelaraskan kesesuaian tujuan dan aktivitas manajer dengan bawahan, adanya tingkat bonus yang diberikan secara objektif (Simon, 1987). Pertama, determinasi insentif yaitu melihat kesesuaian antara tujuan dan aktivitas organisasi. Kesesuaian tujuan dan aktivitas organisasi dinilai oleh manajer terhadap bawahan bersifat subjektif. Adapun penilaian atas pencapaian target bersifat objektif. Kedua jenis penilaian tersebut berhubungan dengan diberikannya tingkat bonus yang berbeda (Simons, 1987; Hameed et al, 2014; Rehman, et al. 2018; Rehman, Mohammed, Ayoup, 2019). Perusahaan yang melibatkan keluarga dalam top manajemen sedikit melibatkan ukuran kinerja dalam menentukan target strategi dan praktik insentif, dan bahwa dampak keterlibatan keluarga ini dimoderasi oleh ukuran perusahaan (Speckbacher dan Wentges, 2012).

Tipe ketiga yaitu administrasi. Administrasi secara langsung melihat perilaku karyawan, baik secara individu maupun kelompok dalam organisasi. Pengendalian administrasi menggunakan struktur sebagai indikator. Struktur melihat dari pola prioritas, pengambilan keputusan dan komunikasi yang dibangun secara individu maupun kelompok dalam mencapai

tujuan organisasi (Covin et al., 2001; Rehman et al, 2018). Suatu organisasi tidak dapat mencapai tujuan dan sasaran organisasi apabila tidak memiliki struktur organisasi yang tepat (Maduenyi, 2015; Rehman, Mohamed, Ayoup, 2019).

Mintzberg (2009) menjelaskan bahwa struktur organisasi dapat menjelaskan mengenai bagaimana cara mengatur orang atau bagaimana cara membagi pekerjaan dan dikoordinasikan. Greenberg (2011) melihat bahwa struktur organisasi merupakan konfigurasi formal antara individu dengan kelompok mengenai tanggung jawab, alokasi tugas dan wewenang dalam organisasi. Damanpour (1991) struktur organisasi termasuk sifat formalisasi, lapisan hirarki, tingkat horizontal, sentralisasi otoritas, dan pola komunikasi. Perubahan strategi membawa perubahan juga pada struktur organisasi perusahaan (Gupta, 2015). Struktur organisasi yang dibuat oleh sebuah perusahaan akan berdampak signifikan pada gaya kepemimpinan, kinerja organisasi, inovasi, kepercayaan karyawan dan tingkat kepuasan (Jiang, 2011; Hao et al, 2012; Agar et al, 2012; Mehrabi, et al 2013). Dalam hasil penelitian (Hoa, et al, 2015 dan Maduenyi, et al, 2015, Rehman, Mohamed dan Ayoup, 2019), disebutkan bahwa terdapat pengaruh antara struktur organisasi terhadap kinerja adanya kapabilitas perusahaan. Berdasarkan hal ini, dapat dipahami bahwa struktur organisasi dapat memberikan berdampak bagi peningkatan kinerja perusahaan, asalkan dalam struktur organisasinya tersebut ada kapabilitasnya.

Tipe keempat yaitu budaya. Budaya dilihat dari seleksi dalam penerimaan karyawan, melakukan pelatihan untuk menyelaraskan nilai-nilai individu dengan kepentingan perusahaan (Snell, 1992). Menurut (Holmes dan Marsden, 1996; Hood 39 dan Koberg, 1991; Pratt dan Beaulieu, 1992), budaya dapat secara signifikan dalam mempengaruhi mempengaruhi motivasi. Hal ini karena budaya memiliki kemampuan untuk membangun dan membentuk suatu sistem perilaku kolektif maupun pribadi dalam suatu organisasi (Carpenter, et al. 1994). Nilai-nilai budaya organisasi berpengaruh terhadap perilaku manajemen (Hope, 2008).

Penelitian Tarique et al, (2015) menjelaskan bahwa budaya organisasi mengacu pada karakteristik cara bagaimana kita mempercayai dan berperilaku dalam satu kelompok orang yang saling berkembang dari waktu ke waktu dan berbagi kesamaan dalam organisasi. Budaya dalam bidang akuntansi telah diteliti oleh De Chernatony dan Cottam, (2008) dan penelitian sistem pengendalian manajemen sebagai paket oleh Malmi dan Brown, 2008, dimana budaya terdiri dari pengendalian budaya yang terdiri dari tiga jenis budaya yaitu budaya klan, budaya berbasis pada nilai dan budaya berbasis simbol. Pada perusahaan budaya bisa saja tidak dikendalikan oleh manajer tetapi dikendalikan oleh karyawan. Dalam organisasi sub-sub budaya dikenal sebagai klan. Cregg et al (2015) dalam organisasi terdapat beberapa sub budaya yang ada. Pengendalian budaya merupakan indikator penting dalam menentukan kapabilitas dan kinerja organisasi (Liao et al, 2012; Mania, 2016 dan Nikpour,

2017).

Selain itu budaya merupakan sumber daya yang ada di dalam internal perusahaan paling membantu dalam pengambilan keputusan dan mudahnya melakukan pengendalian serta proses evaluasi yang berdampak pada kinerja (Ittner et al, 2003; Chenhall, 2005). Budaya berbasis nilai yang mengacu pada beberapa definisi organisasi bahwa budaya merupakan proses komunikasi antara atasan (manajer senior) kepada bawahan (Segon dan Booth, 2013). Budaya adalah indikator penting dalam menentukan kemampuan organisasi serta kinerja organisasi (Liao et al, 2012; Mania, 2016; Nikpour, 2017). Menurut teori RBV sumber daya membantu peningkatan kinerja organisasi melalui bantuan kapabilitas. Kruis, Spekle dan Widener (2016) dalam penelitian menjelaskan konsep keseimbangan kerangka *levers of control* terhadap strategi dengan menggunakan kluster, penelitian tersebut menggunakan empat dimensi *levers of control* yaitu *beliefs control*, *boundaries control*, *diagnostic control system* dan *Interactive control system*, *beliefs control* dalam penelitian ini menggunakan empat kuesioner yang diadopsi dari Widener (2007) tentang nilai utama perusahaan, pernyataan misi perusahaan. *Boundaries control* Widener (2007) memberikan pertanyaan mengenai kode etik bisnis, praktik etis, kebijakan bisnis yang tepat. *Interactive control system* memberikan pertanyaan mengenai keterlibatan manajemen dengan ukuran kinerja (Henri, 2006; Windener, 2007; Acquaaah, 2013; Theriou, Maditinos, Georgios, 2017).

Perubahan sistem pengendalian manajemen tidak hanya berpengaruh terhadap strategi, tetapi berkaitan dengan sumber daya lain yang ada di dalam perusahaan, dan menjelaskan bahwa dimensi dinamis *fit* dan menunjukkan bahwa *fit* harus dinilai dari waktu ke waktu (Coller, 2018). Ismail (2013) menunjukan bahwa terdapat hubungan positif antara pengendalian interaktif dengan strategi intenden dan juga berpengaruh positif terhadap pengendalian interaktif, strategi emergent tidak berpengaruh terhadap pengendalian diagnostik temuan ini konsisten dengan teori kontinjensi dimana sistem pengendalian manajemen dioperasikan dipengaruhi dan disesuaikan dengan kebutuhan dan kondisi organisasi.

Penerapan sistem pengendalian manajemen yang baik pada saat pengembangan perusahaan yang dibarengi dengan sumber daya yang tersedia di perusahaan berfungsi untuk dapat meningkatkan kinerja perusahaan, perusahaan harus dapat beradaptasi dengan lingkungan internal dan lingkungan eksternal untuk dapat memanfaatkan sumber daya yang dapat digunakan untuk mencapai kinerja yang baik (Ahmad dan Mohamed, 2018). Penelitian mengenai budaya nasional, pengendalian interaktif dan strategi telah dilakukan oleh Ismail, et al. (2012) hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya nasional dapat memoderasi pengaruh dan hubungan antara strategi dan sistem pengendalian manajemen pada perusahaan yang skala UMKM di Indonesia.

Acquaah (2013) melakukan penelitian mengenai sistem pengendalian manajemen, strategi bisnis, dan kinerja pada perusahaan keluarga dan non keluarga. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen terhadap strategi memiliki perbedaan diantara dua jenis perusahaan tersebut, pengendalian diagnostik berpengaruh terhadap strategi lebih kuat pada perusahaan non keluarga dibanding perusahaan keluarga, pengendalian interaktif lebih kuat terhadap strategi pada perusahaan keluarga dibandingkan dengan perusahaan non keluarga. Strategi bisnis memediasi sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja lebih kuat pada perusahaan keluarga dari pada perusahaan non keluarga (Acquaah, 2013).

Penelitian yang melakukan pengujian untuk strategi, struktur fit terhadap kinerja telah dilakukan Aleksić* dan Jelavić**, (2017), hasil penelitian menunjukkan bahwa hasil penelitian ini memperkuat literatur sebelumnya yang menyatakan pentingnya kecocokan antara strategi, struktur organisasi dan proses implementasi strategi untuk dapat meningkatkan kinerja organisasi yang lebih tinggi. Theriou, Maditinos dan Georgios, (2017) pengendalian diagnostik berpengaruh negatif hanya pada pembelajaran organisasi, pengendalian interaktif berpengaruh pada 5 unsur kapabilitas.

Rehman, Mohamed dan Ayoup, (2019) melakukan penelitian yang berhubungan dengan mediasi kapabilitas organisasi antara kinerja perusahaan dengan sistem pengendalian

manajemen sebagai paket yang terdiri dari lima elemen yaitu pengendalian cybernetic, pengendalian reward dan kompensasi, pengendalian administrasi, pengendalian budaya, pengendalian perencanaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh signifikan antara pengendalian *cybernetic*, *reward* dan kompensasi, serta administrasi terhadap kinerja organisasi. Kelima elemen sistem pengendalian manajemen berpengaruh signifikan terhadap kapabilitas. Pengendalian budaya dan perencanaan tidak berpengaruh terhadap kinerja. Kapabilitas memediasi hubungan antara lima elemen sistem pengendalian manajemen sebagai paket dan kinerja.

Sumber daya yang terdapat dalam perusahaan dapat digunakan sebagai salah satu landasan dalam meningkatkan keunggulan bersaing suatu organisasi, organisasi sebagai suatu entitas yang memiliki keunikan dan ciri khas tersendiri, disebabkan karena organisasi dikelilingi oleh sumber daya dan berbagai jenis kapabilitas (Barney, 1991; Jones, et al. 2005). Menurut Sharma dan Vredenburg (1998) perspektif yang didasarkan bahwa adanya ketergantungan yang cukup signifikan terhadap sumber daya yang spesifik dan kapabilitas yang dimiliki oleh perusahaan untuk dapat menentukan strategi bersaing organisasi dan meningkatkan kinerja.

Perusahaan mengendalikan sumber daya yang dimiliki (Amit dan Schoemaker, 1993). Sumber daya yang dimiliki perusahaan terdiri dari komponen-komponen berwujud

seperti aset keuangan dan fisik misalnya bangunan, pabrik dan peralatan. Komponen-komponen tidak berwujud seperti sumber daya manusia, paten, pengetahuan teknologi (Grant, 1991; Amit dan Schoemaker, 1993).

BAB III

KAPABILITAS ORGANISASI

Sumber daya yang dimiliki perusahaan meliputi asset, kapabilitas, proses organisasi, informasi, pengetahuan dan sebagainya yang dapat dikendalikan perusahaan. Sumber daya dapat dikategorikan menjadi tiga yaitu sumber daya fisik, sumber daya manusia dan sumber daya organisasi (Barney, 1991). Amit dan Schoemaker (1993) sumber daya dikelompokkan menjadi dua yaitu berwujud dan pengetahuan. Sumber daya dikelompokkan dalam tiga konstruksi yaitu sumber daya, kapabilitas dan kompetensi. Berdasarkan hal tersebut, maka kapabilitas organisasi dalam sumber daya dapat dikelompokkan kedalam sumber daya tidak berwujud. Teece, et al (1997); Jones, et al (2005); Rehman et al (2018) mengungkapkan konsep kapabilitas memiliki fondasi dalam keunggulan kompetitif. Cara untuk mempertahankan keunggulan bersaing dengan adanya kapabilitas yang dimiliki perusahaan sesuai dengan pandangan dari *Recourse Based View Theory* (RBV).

Kapabilitas organisasi mempengaruhi pencapaian

tujuan akhir perusahaan dengan adanya sumber daya yang dipertahankan dalam proses pelaksanaan organisasi (Amit dan Schoemaker, 1993). Kapabilitas organisasi merupakan hubungan antara sumberdaya yang dimiliki oleh organisasi dan kinerja organisasi (Barney, 1991; Obeidat et al, 2017; Rehman et al, 2018; Shurafa and Mohamed, 2016). Kesimpulan dari penelitian-penelitian sebelumnya membuktikan bahwa terdapat perbedaan level kapabilitas ditentukan oleh sumber daya yang tersedia dalam organisasi tersebut. Barney (1991) berpendapat bahwa perusahaan yang dapat menciptakan sumber daya yang baru, membuat kapabilitas yang unik dan tidak dapat ditiru oleh perusahaan lain, maka perusahaan tersebut yang dapat bertahan dalam persaingan.

Kapabilitas terdiri dari tiga elemen seperti kapabilitas manajemen, kapabilitas hubungan pemangku kepentingan eksternal dan kapabilitas operasional (Koufteros et al, 2014), kapabilitas organisasi yang memiliki banyak perhatian untuk meningkatkan hubungan antara sumber daya organisasi dan kinerja organisasi (Barney, 1991; Obeidat et al, 2017; Shufara dan Mohamed, 2016; Rehman et al, 2018; Rehman, Mohamed dan Ayoup, 2019). Beberapa penelitian sebelumnya mengungkapkan bahwa sistem pengendalian manajemen memiliki hubungan yang signifikan tetapi lemah terhadap kinerja organisasi (Durendez et al, 2016; Junquira et al, 2016). Beberapa penelitian menyimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen memiliki temuan yang beragam misalnya memiliki pengaruh positif dan negatif terhadap kinerja organisasi (Henri, 2006;

Ballesteros Orozco, 2016). Menurut teori RBV kemampuan meningkatkan hubungan antara sumber daya dan kinerja organisasi (Barney, 1991).

Manusia merupakan salah satu bentuk kapabilitas yang harus diperhatikan. Hal ini menurut Suliyanto (2009) karena manusia yang memiliki pengetahuan dan keterampilan yang tinggi dan berbeda dengan manusia lainnya ini menjadi sumber daya manusia memiliki kapabilitas tinggi. Salah satu proses yang dapat menghasilkan sumber daya manusia yang bagus dan bernilai tinggi berasal dari proses pembelajaran dari masa lalu. Kemampuan dan keterampilan yang menghasilkan kompetensi unggulan didapatkan oleh manusia berasal dari proses pembelajaran. Dengan demikian apabila seseorang yang mampu bertahan dari dalam persaingan adalah manusia yang memiliki kemampuan dan keterampilan serta pengetahuan yang mumpuni. Selain memiliki kemampuan dan keterampilan yang tinggi, seseorang harus memiliki kemampuan yang unik. Menurut Suliyanto (2009) kemampuan yang unik dan dimiliki secara bersama-sama diperoleh dari pembelajaran yang merupakan akumulasi pembelajaran membentuk kapabilitas organisasi.

Oleh karena itu setiap perusahaan seharusnya memiliki kapabilitas organisasi yang berbeda untuk dapat bertahan dalam kompetisi sehingga menjadikan perusahaan itu lebih unggul dibandingkan dengan pesaing. Apabila setiap perusahaan memiliki kapabilitas yang tepat maka kinerja

perusahaan meningkat.

1. Orientasi Pasar

Empat pilar yang dibutuhkan dalam implementasi Konsep pemasaran (Kotler, 1997) yaitu target pasar, kebutuhan konsumen, pemasaran yang terintegrasi, dan keuntungan yang diperoleh melalui kepuasan konsumen. Perusahaan harus melakukan pengamatan untuk mengetahui kebutuhan konsumen agar dapat memenuhi empat pilar tersebut. Pendapat ini diperkuat oleh Agarwal, et al. (2003) perusahaan harus melakukan analisis terhadap konsumen mengenai beberapa hal yaitu kebutuhan, keinginan, target pasar dan kepuasan konsumen.

Orientasi pasar bila dipahami maka sangat dipengaruhi oleh konsep pemasaran seperti diungkapkan oleh Druker pada tahun 1954 (Cano, et al. 2004) hasil penelitiannya menunjukkan bahwa eksistensi perusahaan ditunjukan oleh kepuasan konsumen (Suliyanto, 2009). Menurut Kohli dan Jaworski (1990) perilaku organisasi dan adanya aktivitas organisasi merupakan salah satu implementasi konsep pemasaran bila dilihat dari filosofi bisnis. Dengan demikian, salah satu implementasi konsep pemasaran yaitu orientasi pasar. Pandangan ini dibenarkan oleh Agarwal, et al. (2003) bahwa konsep pemasaran merupakan kunci pencapaian tujuan organisasi seperti *market share* dan *profitabilitas*. Dreher (1994) dalam Paningyrakis dan Theodoridis (2007) dalam orientasi pasar terdapat dua

perspektif yaitu perspektif filosofi bisnis dan perilaku. Dimana karakteristik suatu organisasi seperti strategi, proses dan aktivitas terdapat di dalam perspektif perilaku.

Ilmu pemasaran memberikan perhatian cukup besar pada konsep orientasi pasar merupakan. Dengan adanya perhatian yang cukup besar terhadap orientasi pasar, maka pada awal tahun 1990-an mulai banyak penelitian mengenai orientasi pasar. Penelitian Kohli dan Jaworski (1990) serta Narver dan Slater (1990) kedua penelitian menghasilkan konsep orientasi pasar yaitu kerangka kerja Kohli dan Jaworski dan kerangka kerja Narver dan Slater, yang keduanya dijadikan sebagai kerangka kerja orientasi pasar.

Kohli dan Jaworski (1990) menunjukkan bahwa aktivitas intelijen pasar, intelijen diseminasi dan memiliki tanggung jawab terhadap pelanggan merupakan aktivitas dari orientasi pasar. Orientasi pemasaran menjadi titik awal dari intelijen pemasaran. Keterkaitan dengan pelanggan seperti kebutuhan dan referensi ini dibahas dalam intelijen pemasaran. Konsumen mempunyai kebutuhan saat ini dan masa yang datang, untuk mengetahui mengenai kebutuhan konsumen maka dibutuhkan survey terhadap pelanggan dengan menanyakan hal bersifat formal dan informal yang menghasilkan data bersifat primer dan sekunder hal tersebut dilakukan oleh intelijen pasar. Terdapat cara lain yang digunakan oleh perusahaan yang dijadikan sebagai data pelengkap yaitu dengan cara, adanya pertemuan dengan pelanggan dan rekan

bisnis, melakukan analisis dengan melihat laporan penjualan, membuat *database* untuk seluruh pelanggan di seluruh dunia, melakukan R & D pada pangsa pasar secara formal.

Perusahaan dapat menciptakan keunggulan yang berkelanjutan dimulai dengan menentukan target pasar dan ini dilakukan oleh perusahaan melalui orientasi pasar (Narver dan Slater, 1990). Oleh karena itu, penjualan harus dapat memahami keinginan pembeli secara mendalam. Penjual harus dapat memahami kelemahan dan kekuatan pesaing baik jangka pendek maupun jangka panjang, selain itu, perusahaan harus dapat memahami pesaing utama dan pesaing potensial lainnya mengenai strategi yang mereka terapkan. Koordinasi interfunksional bagaimana sumber daya yang ada di dalam perusahaan digunakan untuk dapat menciptakan keunggulan untuk menarik pelanggan yang sudah ditargetkan.

Mavondo dan Farrell (2000) memiliki pendapat yang berbeda mengenai orientasi pasar, orientasi pasar ada penekanan dengan menggunakan pendekatan budaya dan perilaku, dimana terdapat anggapan bahwa konsumen dijadikan pusat dari manifestasi orientasi pasar sehingga *stakeholder* harus mengetahui secara jelas keinginan, kebutuhan dan harapan pelanggan. Deshpande dan Farley (1998) orientasi pasar menjelaskan bahwa adanya penekanan pada pendekatan perspektif dan perilaku. Orientasi pasar berkaitan dengan proses fungsional silang dan adanya aktivitas dalam menciptakan keunggulan yang diberikan kepada pelanggan

dalam memenuhi kebutuhan berkelanjutan.

Kholi dan Jaworski (1990) terdapat tiga faktor yang mempengaruhi yaitu (1) faktor manajemen senior, memberikan peran dalam orientasi pasar misalnya melakukan komunikasi, menganalisis risiko yang akan terjadi, memobilitas dan melakukan pendidikan manajemen, dan menyikapi perubahan. (2) faktor dinamika interdepartemen, faktor ini berhubungan dengan kondisi yang terdapat dalam perusahaan, seperti konflik yang terjadi interdepartemen, hubungan pekerjaan interdepartemen, serta adanya departemen lain yang memberikan ide-ide baru. (3) faktor sistem organisasi, faktor ini menjelaskan yang berhubungan dengan sistem organisasi seperti, perusahaan membutuhkan adanya sistem departementalisasi, adanya standarisasi yang berhubungan dengan tugas dan jabatan, dan menunjukkan tingkatan jabatan sehingga memudahkan dalam pengambilan keputusan yang terpusat, hal tersebut akan mengakibatkan berkurangnya orientasi pasar; namun bila terjadi sebaliknya, organisasi membutuhkan hal-hal yang akan meningkatkan orientasi pasar seperti adanya sistem penghargaan yang sesuai dengan kinerja yang dicapai.

Menurut Kohli dan Jaworski (1990); dan Wood, et al. (2000), menjelaskan bahwa terdapat faktor anteseden sebanyak tujuh faktor berhubungan dengan tim manajemen senior profesional yaitu (1) berkomitmen; (2) tingkat pendidikan yang dibutuhkan; (3) beretika (4) memiliki sifat kewirausahaan; (5) memiliki

kompetensi; (6) menerima tantangan sebagai kompetisi; dan (7) melayani permintaan dari pelanggan dengan cepat.

2. Inovasi

Perkembangan suatu organisasi atau perusahaan dapat dilihat dari Inovasi yang telah dilakukan, inovasi yang dilakukan perusahaan dapat berhubungan dengan produk, proses administrasi dan kinerja yang dicapai. Hal tersebut terjadi, karena dengan inovasi perusahaan dapat mengikuti perkembangan persaingan industri. Inovasi yang dilakukan oleh perusahaan, agar perusahaan dapat menghadapi persaingan dan membuka peluang-peluang baru untuk dapat bertahan. Hurley dan Hult (1998) perusahaan dapat menyesuaikan diri dengan perkembangan yang terjadi di lingkungan pasar secara terus menerus ini terjadi karena adanya inovasi.

Perubahan lingkungan yang sangat cepat dapat menyebabkan perusahaan tidak dapat bertahan, untuk dapat bertahan dalam lingkungan perusahaan harus melakukan inovasi, hal tersebut menjadi tanggapan dari para akademisi (Johnson, et al. 1997). Hurley dan Hult (1998) adanya keterbukaan dalam menerima ide-ide baru merupakan definisi dari inovasi berdasarkan perspektif kolektif. Thompson dalam Calantone, et al. (2002) menerima dan melaksanakan ide-ide baru, perubahan proses, memiliki produk dan jasa yang baru dapat didefinisikan sebagai inovasi. Menurut Amabile, et al. (1996) implementasi ide-ide baru yang terlaksana dengan baik dan

dapat menciptakan nilai baru dalam organisasi dapat dikatakan sebagai inovasi. berdasarkan definisi diatas maka dapat disimpulkan bahwa perusahaan yang dapat menerima ide-ide baru, melakukan proses yang berbeda dalam menghasilkan barang dan jasa maka dapat dikatakan bahwa perusahaan tersebut telah melakukan inovasi.

Thompson dalam Calantone, et al. (2002) bahwa pembelajaran organisasi memiliki hubungan yang erat dengan pembelajaran organisasi. Hurt, et al. (1977) dalam Calantone, et al. (2002) terdapat dua perspektif dalam konsep inovasi yaitu inovasi dapat dikatakan sebagai proses adopsi dan inovasi merupakan kesediaan adanya perubahan dalam perusahaan.

Damanpour (1991) terdapat tiga bentuk yang berhubungan dengan inovasi yaitu 1) inovasi dalam organisasi, perusahaan melakukan perubahan pada kapabilitas organisasi dengan menambahkan pengembangan gagasan. 2) tingkat inovasi dilihat dari adanya individu yang melakukan inovasi terlebih dahulu bila dibandingkan dengan anggota lain, dan 3) kemampuan berinovasi merupakan kemampuan organisasi dalam menggabungkan antara kemampuan mengadopsi dan implementasi ide, gagasan, proses untuk membuat produk dan jasa baru.

Damanpour (1991) Inovasi dikelompokkan menjadi inovasi radikal dan inovasi inkremental, pengelompokan ini berdasarkan intensitas inovasi. Inovasi yang bersifat rutin dan radikal disebut inovasi radikal (Normann, 1971). Inovasi yang

berhubungan dengan perubahan yang tidak terlalu besar dalam menghasilkan produk dan jasa yang baru disebut inovasi inkremental (Dewar dan Dutton, 1986; Ettlie, et al. 1984).

3. Pembelajaran Organisasi

Garvin (1993) pembelajaran organisasi didefinisikan sebagai proses belajar untuk dapat menciptakan keahlian, transfer pengetahuan, membekali sikap dan menginformasikan hasil yang ingin dicapai perusahaan. Kandemir dan Hut (2005) menjelaskan bahwa pembelajaran organisasi merupakan pembelajaran secara bersama-sama untuk dapat berinteraksi dengan lingkungan organisasi.

Argyris (1977) menjelaskan bahwa terdapat beberapa tipe pembelajaran organisasi yaitu *single loop learning* dimana pembelajaran organisasi ini yang bersifat adaptif dan untuk meningkatkan kompetensi utama dalam pembelajaran *boundary*. *Double loop learning*, pembelajaran organisasi ini digunakan untuk mempelajari pada tahap fundamental untuk menentukan hasil dan perubahan organisasi serta pembelajaran yang dilakukan secara menyeluruh. Pengertian diatas dapat kita simpulkan bahwa pembelajaran organisasi merupakan proses yang dilakukan oleh perusahaan untuk memberikan pembelajaran di dalam internal perusahaan untuk dapat memberikan pengetahuan, peningkatan kemampuan, sikap dan mempelajari hasil yang ingin dicapai perusahaan.

Pembelajaran organisasi timbul pada semua level kognisi

yang ada di perusahaan (Kandemir dan Hult, 2005) dan pembelajaran organisasi terjadi pada semua level organisasi (Huber, 1991). Struktur merupakan tingkat pembelajaran paling rendah dalam perusahaan. Fiol dan Lyles (1985) level paling tinggi maupaun level paling rendah di dalam perusahaan tetap harus dilakukan pembelajaran organisasi untuk dapat memahami kondisi perusahaan.

4. Kewirausahaan

Pertumbuhan perusahaan dan pencapaian profitabilitas yang tinggi dapat dicapai oleh perusahaan dengan kondisi globalisasi ekonomi saat ini (Zahra dan Garvis, 2000). Globalisasi ekonomi memberikan kesempatan kepada perusahaan untuk dapat bersaing dipasar global dengan menggunakan seluruh sumber daya yang terdapat di dalam perusahaan.

Leavy dalam Zahra dan Garvis (2000) memberikan pendapat yang berbeda mengenai bahwa untuk dapat menghadapi globalisasi ekonomi dan pasar global maka perusahaan harus dapat menggunakan sumber daya asing yang dapat terbentuk dalam kapabilitas. Oleh karena itu, untuk menghadapi globalisasi ekonomi perusahaan harus terus meningkatkan berbagai aktivitas manusia yang memiliki keahlian yang tinggi, melakukan riset dan pengembangan, secara terus menerus dan adanya perubahan sistem pemasaran. Zahra dan Covin (2000) menjelaskan bahwa aktivitas yang telah dilakukan oleh perusahaan merupakan aktivitas yang ada di kewirausahaan.

Lumpkin dan Dess (1996) menjelaskan mengenai kewirausahaan sulit didefinisikan bila dilihat dari berbagai perspektif. Stevenson dan Jarillo (1990) kewirausahaan didefinisikan sebagai proses yang dilakukan seseorang didalam maupun diluar organisasi tanpa melihat sumber daya yang dimiliki oleh organisasi tetapi dapat terus melihat peluang pasar. Sathe dalam Suliyanto (2009) hasil penelitian menjelaskan bahwa kewirausahaan merupakan proses membuka peluang bisnis yang baru bagi perusahaan. Aktivitas kewirausahaan berhubungan dengan adanya penggunaan sumber daya yang bertujuan pada inovasi, ini pengertian kewirausahaan bila dilihat dari konteks organisasional (Zahra dan Covin, 1995).

Berdasarkan dilihat dari beberapa definisi, maka dapat disimpulkan bahwa kewirausahaan merupakan proses perusahaan menggunakan sumber daya didalam organisasi guna mencapai kesuksesan perusahaan (Knight, 1997; Zampetakis, et al. 2009; Miller dan Friesen, 1982). Kewirausahaan dipandang sebagai proses, maka terdapat *input* dan *output* yang terdapat dalam perusahaan merupakan proses kewirausahaan (Morris dan Sexton, 1996). Proses *input* meliputi peluang yang ada dilingkungan perusahaan seperti konteks organisasi, sumber daya baik keuangan maupun non-keuangan. Proses *output* berhubungan dengan produk atau jasa yang dihasilkan perusahaan, profit, karyawan dan pertumbuhan aset.

Perusahaan melakukan upaya untuk meningkatkan pertumbuhan dan profitabilitas organisasi merupakan salah

satu sarana dan perilaku kewirausahaan dalam organisasi (Thornberry, 2001), melakukan perubahan strategi (Zahra, 1996); nilai tambah kepada pelanggan dengan melakukan perubahan organisasi serta adanya perubahan dari sisi pelayanan (Kuratko, et al. 2005). Dari beberapa pengertian diatas maka dapat diberikan kesimpulan bahwa kewirausahaan adalah hal penting yang harus dilakukan oleh perusahaan.

Kemampuan perusahaan melakukan inovasi secara terus menerus dan berani mengambil resiko dapat didefinisikan sebagai kewirausahaan perusahaan (Miller, 1983; Naman dan Selvin, 1993). Kewirausahaan berkaitan dengan inovasi, pengambilan resiko dan proaksi (Covin dan Selvin, 1989). Stevenson, et al. dalam Wood, et al. (2000) kewirausahaan merupakan kesediaan organisasi untuk mendorong dan mendukung kreativitas, fleksibilitas dan pengambilan resiko.

Kewirausahaan dapat dijalankan oleh seorang yang memiliki jiwa kewirausahaan, bila sebaliknya maka kewirausahaan tidak dapat dijalankan. Beberapa karakteristik kewirausahaan Wiratmo (2001), (1) adanya keinginan berprestasi, (2) bertanggung jawab, (3) mampu melihat resiko-resiko menengah, (4) ada harapan untuk berhasil, (5) adanya umpan balik, (6) aktivitas yang cukup enerjik, (7) masa depan menjadi orientasi, (8) memiliki ketrampilan dalam pengorganisasian, dan (9) sikap terhadap uang. Chandra (2001) lima unsur yang harus dimiliki seorang kewirausahaan (1) berani bermimpi, (2) berani mencoba, (3) berani memantau, (4) berani gagal, dan (5) berani sukses.

Pemimpin yang memiliki jiwa kewirausahaan maka lebih inovatif, proaktif dan berani mengambil resiko yang berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Hal ini ini didukung oleh penelitian terdahulu yang menjelaskan tentang kewirausahaan yang meningkatkan kinerja perusahaan (Covin dan Selvin 1989; Davis, et al. 1991; Zahra, et al. 1999; dan Zahra dan Garvis, 2000).

BAB IV

CONTINGENT FIT

Pertengahan tahun 1960 mulai dikenal pendekatan kontinjensi yang dijadikan sebuah teori baru dalam penelitian akuntansi manajemen. Otley (1980) menjelaskan bahwa dalam bidang akuntansi manajemen perkembangan teori kontinjensi sangat cepat. Teori kontinjensi mulai dikenal dalam studi akuntansi ini dilakukan karena para peneliti mencari sifat kontinjensi yang mempengaruhi akuntansi (Albernathy dan Lillis, 1995). Hasil studi yang dilakukan oleh beberapa peneliti menemukan bahwa pemikiran yang sangat dominan dalam penelitian akuntansi manajemen didasarkan pada teori kontinjensi (Cadez dan Guilding, 2008; Dent, 1990; Fisher, 1995).

Akuntansi manajemen menggunakan pendekatan teori kontinjensi diawali dari pemikiran bahwa tidak ada sistem akuntansi yang bersifat umum yang dapat diterapkan pada semua jenis organisasi dalam semua kondisi (Otley, 1980). Oleh sebab itu, kondisi organisasi menentukan sistem akuntansi apa yang harus digunakan oleh organisasi tersebut (Otley,

1980). Perkembangan pendekatan kontinjensi diakibatkan dari adanya perkembangan sistem akuntansi.

Prioritas dari teori kontinjensi yaitu dengan melihat faktor-faktor kontekstual yang terdapat di dalam sebuah organisasi mempengaruhi kinerja suatu perusahaan (Cadez dan Guilding, 2008). Hal terpenting dari teori kontinjensi yaitu perlunya suatu organisasi melakukan proses adaptasi terhadap struktur kontinjensi seperti lingkungan, ukuran organisasi, dan strategi bisnis, hal tersebut dapat terjadi apabila organisasi dijalankan dengan baik (Gerdin dan Greve, 2008). Setelah adanya penelitian mengenai kontinjensi, maka hasil penelitian kontinjensi berdampak luas terhadap penggunaan berbagai faktor kontekstual dalam penelitian akuntansi manajemen.

Hasil penelitian Chenhall (2003, 2007) menunjukkan bahwa *meta-analysis* pada berbagai penelitian yang berhubungan dengan teori kontinjensi, dimana hasil penelitian menemukan cara mendesain sistem pengendalian manajemen yang dipengaruhi oleh faktor-faktor kontekstual. Faktor-faktor kontekstual tersebut didasarkan pada pendekatan kontinjensi yang mempengaruhi kinerja organisasi antara lain lingkungan, teknologi, struktur organisasi, ukuran organisasi, strategi, dan budaya organisasi.

Pendekatan kontinjensi menjelaskan bahwa terdapat salah satu faktor kontekstual yang terbaru yaitu strategi organisasi (Gong dan Tse, 2009). Tujuan organisasi yang diharapkan oleh suatu perusahaan dapat dibantu dengan melihat strategi

organisasi yang digunakan dan pencapaian organisasi yang disebabkan dari strategi yang digunakan dapat dilakukan penilaian oleh seorang manajer (Chenhall, 2007). Penelitian Chenhall dan Langfield-Smith (1998) menunjukkan bahwa strategi organisasi yang dirancang oleh perusahaan memberikan manfaat pada proses organisasi. Henri (2006) hasil penelitian menunjukkan bahwa peningkatan kinerja perusahaan karena adanya keunggulan kompetitif yang terbentuk dari kapabilitas organisasi. Tucker, Throne dan Gurd (2009) mengidentifikasi perkembangan penelitian sistem pengendalian manajemen yang menggunakan strategi sebagai faktor kontinjensi.

Kriteria apa yang digunakan oleh perusahaan untuk meraih kesuksesan pencapaian strategi yang tepat digunakan oleh perusahaan dan desain organisasi seperti apa?. Apakah mereka berusaha untuk terus menerus menyesuaikan variable organisasi tertentu dengan elemen yang terdapat dalam lingkungan perusahaan, atau apakah mereka menyesuaikan dengan tekanan kelembagaan dari lingkungan bisnis?. Dalam penelitian manajemen startegis telah menjelaskan bahwa kesesuaian organisasi dengan tuntutan lingkungan merupakan factor penting dari perusahaan yang memiliki kinerja yang tinggi (cf. Burton and Obel 2004, Burton et al. 2008). Menurut teori kontinjensi perusahaan dapat mencapai kinerja tinggi dihasilkan dari kesesuaian antara organisasi dengan lingkungan kotijensi (Donaldson 2001, Drazin and Van de Ven 1985, Venkatraman 1989). Institutional theory juga berkaitan dengan hubungan lingkungan, tetapi menjelaskan kinerja perusahaan sebagai

konsekuensi dari legitimasi dan dukungan yang datang dari luar (DiMaggio and Powell 1983, Scott 2001, Zucker 1987).

Menurut teori kontijensi, manajer harus berhati-hati dalam menganalisis tugas lingkungan perusahaan, dengan mempertimbangkan karakteristik internal perusahaan, dan berlatih menyesuaikan lingkungan. Disisi lain, menurut institutional theory lingkungan memberikan tekanan yang kuat untuk kesesuaian kelembagaan atau adopsi “peningkatan kesesuaian” (Heugens and Lander 2009, p. 64). Penelitian ilmiah sebelumnya (Carroll 1993, Child et al. 2003, Greening and Gray 1994, Gupta et al. 1994, Kraatz and Zajac 1996) telah menjelaskan baik teori maupun membandingkan dampaknya terhadap perubahan organisasi dan kinerja.

Konsep fit telah dieksplorasi secara luas dalam literature organisasi dan startegi yang mencakup sebagian besar penelitian deskriptif dan preskriptif diarena ini. Yang sesuai dengan konsep polivalen, yang berakar pada teori kontingensi dan ekologi populasi (Van de Ven 1979), dan selanjutnya dikembangkan di bidang teori organisasi (Drazin dan Van de Ven 1985, Van de Ven dan Drazin 1985) dan manajemen strategis (Venkatraman 1989). Konsep fit telah digunakan oleh kedua ahli teori organisasi dalam kelimuan manajemen strategis sebagai prediktor kunci kinerja perusahaan. Meskipun fit berasal dari teori kontingensi, teori institusional juga telah digunakan konsep (misalnya, Kondra dan Hinings 1998). Lebih lanjut, Donaldson (2008b) mendemonstrasikan pengetahuan

tersebut tentang bagaimana organisasi mencapai legitimasi eksternal dan dukungan mengarah ke resep berharga untuk organisasi desain yang sering bertentangan dengan teori kontingensi. Membangun gagasan Donaldson (2008b) bahwa organisasi perlu memaksimalkan efektivitas organisasi internal dan dukungan legitimasi eksternal, analisis penelitian kami menyesuaikan implikasi untuk kinerja di kedua kemungkinan teori dan teori kelembagaan.

Secara umum, disana terdapat dua definisi operasional utamadari fitdalam literatur: interaksi dan kesesuaian (Pennings 1987). Namun, seperti yang dikemukakan oleh Donaldson (2001), interaksi multiplikatif gagal menangkap hubungan antara kecocokan kontingensi dan kinerja. Teori Kontingensi adalah teori midrange yang melibatkan mengidentifikasi dan mencocokkan pengaturan konteks dengan pengaturan organisasi (Hambrick 1983). Sejak tahun 1960-an, sejumlah besar penelitian telah dilakukan dengan menggunakan teori kontingensi sebagai kerangka utama, menghubungkan lingkungan tugas dengan karakteristik organisasi (Burns dan Stalker 1961, Emery dan Trist 1965, Lawrence dan Lorsch 1967, Woodward 1965) atau untuk manajemen strategis (Hambrick 1983, Hofer 1975, Porter 1980).

Teori kontingensi menyatakan bahwa struktur organisasi dan gaya manajemen yang sesuai bergantung pada serangkaian faktor “kontingensi” (Tosi dan Slocum 1984). Menurut teori kontingensi, tidak ada yang terbaik cara pengorganisasian;

tergantungan pada bentuk yang sesuai sifat lingkungan tugas perusahaan (Donaldson 2001). Kondisi lingkungan tugas dipertimbangkan sumber langsung variasi dalam bentuk organisasi. Beberapa penulis menyarankan formulir yang sesuai berdasarkan kecepatan perubahan lingkungan (Burns and Stalker 1961), tingkat inovasi teknologi (Woodward 1965), atau tingkat ketidakpastian (Lawrence dan Lorsch 1967). Ahli teori neokontingensi (Hrebiniak dan Joyce 1985, Zajac dkk. 2000) menambahkan perspektif fit dinamis, di mana adaptasi adalah proses dinamis yang diilhami secara manajerial dan lingkungan. Donaldson (2001) mengusulkan pengertian quasi fit sebagai kunci kinerja tinggi, karena disequilibrium permanen memicu pencarian konstan untuk perubahan strategis dan struktural.

Kontingensi fit dalam penelitian oleh Roth dan Morrison (1992) tentang hubungan strategi lingkungan dan baru-baru ini dalam penelitian oleh Hitt et al. (2001) tentang strategi sumber daya. Priem (1994) menjelaskan kinerja tinggi sebagai konsekuensi dari strategi-fit struktur-lingkungan yang didasarkan pada penilaian eksekutif. Burton dkk. (2002, 2003) digunakan contingency fit untuk menggambarkan konsistensi internal dari berbagai kemungkinan (misalnya, ukuran, iklim, strategi, lingkungan, preferensi kepemimpinan) dan beberapa karakteristik struktural. Zajac dkk. (2000) menggunakan teori kontingensi dalam strategi-lingkungan multikontingen fit didefinisikan sebagai fit strategis. Venkatraman dan Prescott (1990) merujuk pada kecocokan kontingensi ketika beberapa karakteristik variabel kontekstual digabungkan dengan itu

variabel organisasi lain (misalnya, teknologi, struktur, budaya, strategi). Pencapaian kinerja yang tinggi bila dihubungkan antara sejumlah faktor organisasi dan lingkungan (Donaldson 1987, Tosi dan Slocum 1984).

Temuan menunjukkan bahwa untuk perusahaan dalam kondisi “kuasi fit ”daripada kontingensi fit sempurna atau kelembagaan fit yang optimal, perbaikan dalam kontingensi fit dan /atau kelembagaan akan menghasilkan kinerja yang lebih baik. Namun, perusahaan dengan kontingensi fit yang tinggi kurang rentan terhadap penyimpangan dari institusional fit dalam pembentukan kinerja perusahaan, sedangkan perusahaan dengan kesesuaian kelembagaan yang sempurna akan sedikit menurunkan kinerja mereka ketika mereka berusaha untuk mencapai kontingensi fit.

BAB V

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KAPABILITAS

Penelitian tentang paket sistem pengendalian manajemen telah banyak dilakukan di luar Indonesia, misalnya di Finlandia (Sandelin, 2008; Malmi dan Brown, 2008) dan Australia (Bedford, Malmi dan Sandelin, 2016). Penelitian di Indonesia hanya mengenai sistem pengendalian manajemen, tidak menggunakan sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah paket, salah satunya adalah penelitian yang dilakukan Ismail (2013). Padahal, paket sistem pengendalian manajemen ini sangat penting untuk diteliti karena paket sistem pengendalian manajemen lebih dibutuhkan dibanding sistem pengendalian manajemen dalam pencapaian organisasi untuk mempertahankan kelangsungan hidup dan kinerja (Gschwantner dan Hiebl, 2016). Konsep paket sistem pengendalian manajemen merupakan kumpulan pengendalian dan sistem pengendalian secara menyeluruh yang ada di dalam perusahaan (Malmi dan Brown, 2008).

Contingency-fit paket sistem pengendalian manajemen dan kapabilitas untuk meningkatkan kinerja keberlanjutan masih belum dibahas di Indonesia. Dengan demikian buku ini menjelaskan mengenai pengujian *contingency-fit*. Dengan demikian buku ini dianggap akan berkontribusi untuk menghasilkan pembahasan mengenai paket sistem pengendalian manajemen dengan strategi yang paling tepat diterapkan di Indonesia. Selama ini belum banyak buku yang membahas terkait dengan *contingency-fit* paket sistem pengendalian manajemen dan kapabilitas untuk meningkatkan kinerja seperti yang dilakukan diluar Indonesia seperti Australia, Kanada dan Finlandia.

Penerapan sistem pengendalian manajemen perusahaan secara keseluruhan sudah dijalankan dengan baik, tetapi terdapat beberapa hal belum optimal ini terlihat dari penerapan unsur sistem pengendalian manajemen yang terlihat seperti, evaluasi atas pekerjaan operasional serta survei kepuasan konsumen, penilaian atasan dari bawahan, terkait pencapaian anggaran belum dilaksanakan dengan baik sesuai target kinerja, penerimaan saran dari pihak yang tidak sepaham atas rencana realisasi anggaran. Pertimbangan untuk menentukan *reward* material atas dasar pencapaian kinerja anggaran, penghargaan dalam bentuk finansial apabila kinerja melebihi target. Belum optimalnya standar operasional pekerjaan yang jelas dalam proses rekrutmen dan seleksi karyawan serta belum optimalnya pelatihan untuk pengembangan karier bagi manajer.

Manajer telah menerapkan pengendalian diagnostik dengan sangat baik, ditunjukkan dengan bahwa perusahaan telah melakukan pengendalian anggaran, realisasi anggaran dan ketercapaian target kerja anggaran telah dijalankan dengan baik oleh perusahaan. Selain dari pengendalian diagnostik juga menunjukkan bahwa perusahaan telah menerapkan pengendalian interaktif dengan baik, ini ditunjukkan dengan mayoritas perusahaan telah melakukan rapat anggaran setiap awal tahun oleh manajer puncak, setelah itu adanya sosialisasi rencana anggaran dan menerima saran dari berbagai pihak dalam perusahaan untuk rencana realisasi anggaran.

Perusahaan menunjukkan dengan telah memiliki perjanjian kompensasi finansial atas prestasi karyawan dan perusahaan telah melakukan pemberian *reward* finansial sesuai dengan prestasi pencapaian kinerja, dan hal yang belum optimal dilihat dari perusahaan belum mempertimbangkan penentuan *reward* atas prestasi dan penghargaan dalam bentuk finansial apabila kinerja melebihi target. Struktur organisasi menunjukkan bahwa mayoritas perusahaan telah menunjukkan bahwa adanya pembagian tugas yang tepat, perusahaan memberikan motivasi agar dapat menyelesaikan pekerjaan tepat waktu dan membangun iklim kerja yang saling mendukung sudah terlaksana dengan baik. Budaya organisasi yang sudah diterapkan dengan baik menunjukkan bahwa perusahaan memiliki budaya yang sangat baik dengan adanya standar operasional pekerjaan yang jelas, adanya seleksi terhadap calon manajer dan memberikan pelatihan dan pengembangan dalam

pencapaian target kinerja.

Kapabilitas perusahaan secara keseluruhan menunjukkan dijalankan secara optimal ini ditunjukkan dengan dari banyaknya unsur kapabilitas yang sudah dijalankan, tetapi terdapat beberapa hal yang belum dijalankan secara optimal disetiap unsur kapabilitas, misalnya untuk, pada unsur pengembangan untuk menghasilkan inovasi, upaya untuk terus belajar agar meningkatkan ide-ide baru, perusahaan belum memiliki pandangan yang baru bahwa memberikan pembelajaran organisasi kepada karyawan sebagai sebuah investasi, integrasi fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar, komitmen serta orientasi kepada totalitas untuk memenuhi kebutuhan konsumen masing-masing upaya mengadopsi strategi pesaing yang sangat kompetitif, belum optimalnya pengamatan terhadap pangsa pasar dan pesaing untuk dapat bertahan di industri.

Perusahaan menunjukkan telah melakukan inovasi dengan baik dengan memberikan kesempatan untuk menyampaikan ide-ide baru untuk melakukan inovasi, adanya kesempatan berinovasi serta melakukan uji coba pada setiap inovasi yang dilakukan, tetapi dalam penelitian menunjukkan kurang setuju ini dititikberatkan pada kurangnya pengembangan tim peneliti dan pengembangan untuk menghasilkan inovasi yang tepat sasaran.

Mayoritas perusahaan telah memasukan nilai-nilai pembelajaran organisasi sebagai kunci peningkatan kinerja

dan adanya dorong untuk tidak berhenti belajar sebagai upaya peningkatan karir, tetapi di sisi lain terdapat kurang maksimalnya pembelajaran organisasi dijalankan oleh perusahaan, ini ditunjukkan dengan perusahaan kurang memberikan perhatian mengenai ransangan akan ide-ide baru dan perusahaan belum memandang bahwa pembelajaran dijadikan sebagai investasi ini menyebabkan perusahaan kurang memberikan perhatian yang cukup besar terhadap pembelajaran organisasi di sisi lain pembelajaran organisasi yang baik seharusnya dapat mendorong timbulkan inovasi.

Perusahaan telah memiliki informasi yang berhubungan dengan pengalaman pelanggan dan adanya kesempatan yang diberikan kepada setiap orang untuk dapat menciptakan nilai tambah bagi perusahaan. Dengan demikian perusahaan dapat melihat kondisi pasar dengan pengalaman pelanggan dan adanya kesempatan yang diberikan kepada setiap orang untuk dapat menciptakan nilai tambah bagi perusahaan, dengan demikian perusahaan dapat melihat kondisi pasar, pangsa pasar dan keinginan konsumen pada produk baru, tetapi terdapat beberapa hal yang belum dijalankan dengan optimal oleh perusahaan belum adanya komitmen dan belum ada orientasi kepada pemenuhan kebutuhan konsumen dan juga belum terintegritasnya fungsi-fungsi dalam pemenuhan kebutuhan, menyebabkan perusahaan belum dapat memenuhi kebutuhan pangsa pasar, dengan demikian pangsa pasar akan mencari alternative produk lain yang sejenis pada perusahaan yang berbeda, tentunya ini akan menyebabkan perusahaan

kehilangan pelanggan dan akan berakibat pada keberlanjutan.

Perusahaan telah melakukan inovasi produk dengan baik dan selalu memiliki nilai optimalisasi kinerja untuk mencapai tujuan perusahaan. Hal yang harus diperbaiki oleh sebagian besar perusahaan yaitu dengan lemahnya pengamatan terhadap strategi pesaing dan kurangnya pengamatan terhadap pangsa pasar untuk dapat bertahap di industri. Kedua hal tersebut merupakan hal terpenting untuk keberlanjutan perusahaan. Perusahaan harus terus memperbaiki hal-hal yang dirasakan kurang optimal karena ini akan mengakibatkan

Kondisi seperti itu diharapkan perusahaan dapat bertahan dan meningkatkan kinerja keberlanjutan perusahaan harus mendorong agar dapat terus meningkatkan strategi perusahaan yang berbeda dengan perusahaan lain, salah satu cara yang dapat dilakukan perusahaan dengan melakukan pengamatan terhadap strategi pesaing. Serta terus melakukan pemantauan kebutuhan konsumen serta mengamati kegiatan kewirausahaan. Dengan lemahnya pengamatan terhadap strategi pesaing dan kurangnya pengamatan terhadap pangsa pasar untuk dapat bertahan di industri, dan mengamati kondisi pesaing, agar perusahaan dapat menetapkan strategi baru dan terus dapat memenuhi kebutuhan konsumen yang belum dipenuhi oleh perusahaan lain.

Temuan menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen terhadap kapabilitas memiliki saling keterkaitan dan mempengaruhi. Temuan ini mendukung dugaan yang

dibangun, sehingga penelitian ini sejalan dengan penelitian yang dilakukan Ismail, 1995; Henri, 2006; Widener, 2013; Ismail, 2013; Acquaah, 2013. Hasil penelitian mendukung argumen bahwa sistem pengendalian manajemen digunakan secara bersama-sama tidak terpisah sehingga memberikan kekuatan dibandingkan apabila digunakan secara terpisah berdampak terhadap kapabilitas (Henri, 2006).

Theory Resource Based View (RBV) mendukung bahwa sumber daya internal yang dimiliki oleh perusahaan harus dapat membantu keberhasilan perusahaan. Sukses atau tidaknya sebuah perusahaan sangat ditentukan oleh kekuatan dan kelemahan yang ada dalam internal perusahaan. Keberhasilan perusahaan amat ditentukan oleh sumber daya yang dimilikinya dan kapabilitas perusahaan yang mampu mengubah sumber daya untuk menjadi sebuah keuntungan ekonomi.

Teori RBV menjelaskan bahwa perusahaan harus memiliki sumber daya yang memberikan keunggulan ekonomi sehingga perusahaan dapat memiliki keunggulan (Sherman, 2007). Asumsi teori RBV menjelaskan bahwa perusahaan mampu bersaing tergantung kepada keunikan sumber daya yang ada di dalam organisasi (Wenefelt, 1984). Teori *Resource Based View* dimana perusahaan dapat bersaing apabila memiliki keunikan sumber daya yang diciptakan dan dibentuk sendiri sepanjang periode dalam bentuk kapabilitas.

Tetapi disisi lain, pengendalian diagnostik tidak berpengaruh terhadap inovasi, kewirausahaan dan

pembelajaran organisasi. Pengendalian diagnostik hanya berpengaruh positif pada orientasi pasar. Mayoritas responden menganggap bahwa perusahaan belum maksimal melakukan pengendalian dan evaluasi atas pekerjaan operasional, survey kepuasan konsumen belum optimal dilakukan oleh perusahaan, kurang optimalnya memberikan penilaian kepada atasan dan bawahan terkait pencapaian target kinerja anggaran dengan nilai sangat tidak setuju sampai dengan kurang setuju. Adapun dari aspek kapabilitas, responden masih banyak yang menyatakan sangat tidak setuju sampai kurang setuju untuk inovasi yang banyak belum dilakukan secara maksimal oleh perusahaan yaitu perusahaan belum maksimal melakukan penelitian dan pengembangan untuk inovasi yang dihasilkan.

Pengaruh tidak signifikan dari pengendalian diagnostik dengan inovasi ternyata sesuai dengan penelitian yang dilakukan Acquaaah, (2013); Ismail (2013) dan tidak sesuai dengan penelitian Henri (2006). Temuan ini tidak mendukung pendapat Hurley dan Hunt (1998) yang menyatakan bahwa sikap positif perusahaan terhadap ide-ide baru, proses produksi dan fokusnya pada inovasi, perusahaan yang menekankan pada inovasi dapat mudah memiliki keunggulan kompetitif yang pada akhirnya berdampak pada kinerja.

Pengendalian diagnostik tidak berpengaruh terhadap pembelajaran organisasi. Tidak sesuai dengan penelitian Henri, 2006. Penelitian ini sesuai dengan Theriou, Maditinos dan N. Theriou (2017). Ini kemungkinan disebabkan dari hasil jawaban

responden atas pembelajaran organisasi menunjukkan bahwa nilai sangat tidak setuju sampai dengan kurang setuju. Temuan ini tidak mendukung penelitian Baker dan Sinkula (1999) pembelajaran organisasi salah satu hal penting yang dapat meningkatkan keunggulan kompetitif, dan membantu dalam meningkatkan kegiatan pemrosesan informasi dalam satu perusahaan dengan cara yang lebih cepat dari pesaing dengan demikian sangat terkait erat dengan kinerja perusahaan. Berdasarkan argumen diatas maka perusahaan harus dapat meningkatkan strategi yang kompetitif dibandingkan dengan pesaing dan mengevaluasi kinerja manajer.

Pengendalian diagnostik tidak berpengaruh terhadap kewirausahaan. Hasil penelitian tidak sejalan dengan Henri, (2006) dan sejalan dengan Theriou, Maditions dan Georgios, (2017). Hasil ini dapat dilihat berdasarkan jawaban responden atas kewirausahaan menunjukkan responden memberikan jawaban sangat tidak setuju sampai dengan kurang setuju. Responden menganggap bahwa perusahaan telah maksimal melakukan upaya perspektif dengan memantau dan melihat strategi kompetitif yang dilakukan oleh pesaing sehingga dapat bertahan di industri, selanjutnya kurangnya pengamatan yang dilakukan oleh perusahaan terhadap pangsa pasar dan pesaing.

Hasil ini juga tidak selaras dengan Day (1994) yang berpendapat bahwa kemampuan menciptakan hubungan sumber daya dan memungkinkan penyebarannya. Selain itu, kemampuan organisasi yang dinamis menggambarkan

kemampuan organisasi untuk mengimplementasikan berulang kali atau mereplikasi kegiatan produktif yang mendorong kapasitas organisasi untuk menghasilkan nilai dengan mempengaruhi transformasi input maupun output (Teece, Pisano dan Shuen, 1997; Theriou, Maditinos, Georgios, 2017; Rehman et al, 2018, 2019).

Pengendalian diagnostik berpengaruh terhadap orientasi pasar. Penelitian ini sejalan dengan Henri, (2006) dan Theriou, Maditions dan Georgios, (2017). Hasil penelitian menunjukkan bahwa responden memberikan jawaban atas pertanyaan dengan sangat tidak setuju sampai kurang setuju. Responden menunjukkan bahwa perusahaan belum melaksanakan orientasi pasar dengan baik adalah belum adanya komitmen dan orientasi yang totalitas untuk memenuhi kebutuhan konsumen, belum adanya integritas fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar. Hasil ini sejalan dengan pendapat Theriou, Maditions dan Georgios, (2017) tentang orientasi pasar dianggap sebagai cara umum untuk memuaskan permintaan pasar dan menghasilkan nilai superior bagi pelanggan. Ini digambarkan sebagai kompleks kepercayaan yang mengembangkan laba jangka panjang, dengan mempertimbangkan kepentingan pelanggan dan kedua para pemangku kepentingan.

Pengendalian interaktif berpengaruh terhadap kapabilitas (inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi), pengendalian interaktif tidak berpengaruh terhadap kapabilitas (kewirausahaan). Hasil ini menunjukkan bahwa pengendalian

interaktif dari jawaban responden menunjukkan sangat kurang setuju sampai dengan kurang setuju menunjukkan bahwa yang belum maksimal manajer lakukan yaitu belum dapat menerima saran dari pihak yang tidak sepaham atas rencana realisasi anggaran.

Pengendalian interaktif berpengaruh terhadap inovasi, orientasi pasar dan pembelajaran. Hasil ini mendukung penelitian Henri, 2006; Widener, 2007; Ismail, 2013; Acquaah, 2013; Theriou, Maditions dan Georgios, (2017). Dalam penelitian tersebut, dijelaskan bahwa penggunaan pengendalian interaktif mendukung pengembangan ide dan kreativitas, pengendalian interaktif memiliki kekuatan untuk mewakili dorongan positif yang menumbuhkan kekuatan kreatif dan inspirasional. Para manajer menggunakan pengendalian interaktif untuk membangun tekanan internal untuk keluar dari rutinitas pencarian peluang dan mendorong munculnya inisiatif strategi baru (Simons, 1995).

Pengendalian interaktif tidak berpengaruh terhadap kewirausahaan. Hasil tidak didukung oleh penelitian Henri, 2006; Widener, 2007; Ismail, 2013; Acquaah, 2013; Theriou, Maditions dan Georgios, 2017. Ini disebabkan karena rendahnya jawaban dari responden yang ditunjukan dari hasil statistik deskriptif menunjukkan jawaban sangat kurang setuju sampai kurang setuju dimana nilai ini menunjukkan bahwa perusahaan belum melakukan kewirausahaan belum maksimal dari belum adanya pengamatan mengenai strategi pesaing yang sangat

kompetitif dan belum maksimalnya pengamatan terhadap pangsa pasar dan pesaing untuk dapat bertahan di industri.

Argumen Henri (2006) menjelaskan bahwa kemampuan perusahaan untuk terus memperbaharui, berinovasi, dan secara konstruktif mengambil resiko di pasar dan area operasinya. Tindakan kewirausahaan artinya menciptakan sumber daya atau menggabungkan sumber daya yang ada dengan cara baru untuk mengembangkan dan mengkomersialkan produk baru, memasuki pasar baru atau melayani pelanggan baru (Hitt et al, 2001; Theriou, Maditions dan Georgios, 2017). Kewirausahaan terhadap identifikasi sebagai proses organisasi yang berkontribusi terhadap kelangsungan hidup dan kinerja perusahaan (Hitt et al, 2001; Theriou, Maditions dan Georgios, 2019).

Kompensasi berpengaruh terhadap inovasi, dan kompensasi tidak berpengaruh terhadap kapabilitas (kewirausahaan, orientasi pasar dan pembelajarn organisasi). Hasil penelitian yang ditunjukkan pada tabel statistik deskriptif bahwa responden menjawab adanya kompensasi yang belum dijalani dengan baik oleh manajer ditunjukkan dengan adanya responden yang menjawab sangat kurang setuju sampai dengan kurang setuju yaitu belum dijalankan dengan baik yaitu belum adanya pertimbangan untuk menentukan reward material atas dasar pencapaian kinerja anggaran dan belum maksimalnya penghargaan dalam bentuk finansial apabila kinerja melebihi target yang ditetapkan.

Dengan demikian responden melihat bahwa perusahaan belum menghargai secara maksimal mengenai penghargaan terhadap karyawan menimbulkan penurunan kinerja, tetapi dengan adanya penghargaan berdampak terhadap peningkatan kinerja karyawan. Temuan ini tidak sepenuhnya mendukung hasil penelitian terdahulu, bahwa memberikan imbalan atau kompensasi kepada karyawan pada proses pencapaian tujuan meningkatkan kinerja karyawan (Rehman et al, 2018). Imbalan dalam bentuk finansial dapat mengontrol arah usaha, durasi usaha dan intensitas usaha (Malmi dan Brown, 2008; Bedford, Malmi dan Sandelin, 2016). Temuan ini didukung teori RBV menganggap perusahaan sebagai kumpulan dari sumber daya tetap dari waktu ke waktu (Amit Schoemaker, 1993). Barney (1991) menekankan bahwa sumber daya yang berharga, langka, sulit ditiru dan lebih lanjut, tidak dapat didistribusikan hampir pasti mengarahkan pada keunggulan kompetitif, yang tidak dapat disalin dan diadopsi oleh pesaing. Day (1994) berpendapat bahwa kemampuan menciptakan hubungan antar sumber daya dan kemungkinan penyebaran.

Struktur organisasi tidak berpengaruh terhadap inovasi dan orientasi pasar. Struktur organisasi yang berpengaruh terhadap kewirausahaan dan pembelajaran organisasi. Hasil ini memberikan gambaran yang jelas dari jawaban responden yang menunjukkan jawaban sangat kurang setuju sampai dengan kurang setuju dengan nilai, responden menyampaikan bahwa yang belum dijalankan dengan baik membangun iklim kerja

yang saling mendukung antara rekan tim dalam menyelesaikan pekerjaan. Jika manajer tidak memberikan lingkungan yang kondusif terhadap tim maka akan berdampak terhadap inovasi yang kurang dihasilkan oleh tim dan akan berdampak terhadap orientasi pasar karena akan mengakibatkan kurang terintegrasinya fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar.

Struktur organisasi didesain melalui strategi yang dikelola. Perubahan dalam strategi organisasi dapat menyebabkan masalah administrasi baru yang memerlukan struktur baru untuk keberhasilan implementasi strategi baru. Desain struktural menggambarkan peran, tanggung jawab dan jalur pelaporan dalam organisasi dan sangat mempengaruhi sumber keuntungan organisasi. Demikian kegagalan untuk menyesuaikan struktur secara tepat dapat benar-benar merusak implementasi (Kavale, 2012). Struktur dipandang sebagai sesuatu yang terpisah dari strategi. Struktur revisi sering dipandang sebagai cara untuk meningkatkan efisiensi, mempromosikan kerja tim, menciptakan sinergi atau mengurangi biaya. Restrukturisasi dapat melakukan semua itu dan banyak lagi. Struktur dan strategi tergantung masing-masingnya perusahaan dalam memilih dan mengembangkan keduanya. Perusahaan dapat menciptakan struktur sinergis yang paling efisiensi, efektif, berorientasi tim, dan mungkin berakhir di tempat yang sama atau bahkan lebih buruk (Johnson et al, 2008).

Pengembangan strategi untuk bersaing baik di dalam negeri maupun pasar global. Jika organisasi harus bertahan dalam jangka panjang, maka perusahaan harus membuat perubahan dalam strategi. Pasar yang kompetitif menekan organisasi untuk membuat perubahan cepat dalam strategi. Tetapi perubahan terus menerus pada strategi mempengaruhi budaya, struktur, produktivitas dan hasil organisasi. Perubahan dalam strategi membawa perubahan luar biasa dalam struktur organisasi (Gupta, 2015). Struktur organisasi memiliki dampak terhadap gaya kepemimpinan, kinerja organisasi, inovasi, kepercayaan karyawan, tingkat kepuasan kerja, persepsi keadilan, individu kinerja, keterlibatan kerja dan pembelajaran organisasi. Pembelajaran organisasi perlu merancang struktur mereka sesuai dengan strategi organisasi, kondisi lingkungan kerja internal dan eksternal. Karena struktur organisasi memiliki banyak efek dan signifikan pada individu dan organisasi. Dalam sastra, para peneliti telah menyarankan bahwa jenis struktur organisasi memiliki dampak besar pada gaya kepemimpinan, kinerja organisasi, inovasi, kepercayaan karyawan dan tingkat kepuasan kerja, persepsi keadilan, individu kinerja pekerjaan, keterlibatan kerja dan organisasi pembelajaran (Garg dan Krishnan, 2003; Campbell et al., 2004; Jiang, 2011; Hao et al., 2012; Ağar et al., 2012; Mehrabi et al., 2013).

Budaya organisasi memiliki pengaruh positif terhadap kapabilitas. Hasil penelitian sesuai dengan Henri, 2006; Janićijević, 2012; Ahmadi, et al, 2012. Argumen dalam penelitian Janićijević, (2012) ada ketergantungan dan pengaruh

antara strategi dan budaya organisasi, budaya organisasi mempengaruhi perumusan strategi dengan menentukan pengumpulan informasi, persepsi dan interpretasi. Budaya organisasi berasal dari proses legitimasi, memfasilitasi atau menonaktifkan implementasi strategi. Di sisi lain implementasi strategi yang dipilih mengarah pada penguatan atau perubahan organisasi budaya melalui proses institusional. Temuan penelitian sesuai penelitian Ahmadi, et al, (2012) fleksibilitas budaya dalam proses implementasi strategi. Menyarankan manajer yang bijaksana untuk mempertimbangkan semua dimensi budaya organisasi dapat mempengaruhi implementasi strategi.

Temuan ini sejalan dengan teori RBV memandang bahwa sumber daya dan kemampuan daya saing serta kinerja perusahaan. Perusahaan dapat bersaing dengan perusahaan lain, dengan mengelola sumber daya yang dimiliki perusahaan untuk menghasilkan keunggulan kompetitif (Wernefelt, 1984). Teece et al, 1997 mengemukakan bahwa dalam teori RBV kapabilitas merupakan aset yang bersifat tersembunyi atau bersifat abstrak dan berasal dari dalam perusahaan bukan berasal dari luar perusahaan serta dikembangkan dalam beberapa periode tidak dibeli tetapi dikembangkan di dalam perusahaan.

Sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kapabilitas. Secara parsial dimensi sistem pengendalian manajemen terhadap dimensi kapabilitas menunjukkan hasil

sebagai berikut: pengendalian diagnostik berpengaruh positif terhadap orientasi pasar, namun pengendalian diagnostik tidak berpengaruh terhadap inovasi, kewirausahaan dan pembelajaran organisasi. Atas dasar itu, dalam prakteknya di Indonesia, kapabilitas dipandang tidak berkaitan secara menyeluruh dengan sistem pengendalian manajemen. Dengan tidak signifikannya pengaruh pengendalian diagnostik terhadap inovasi, kewirausahaan, dan pembelajaran organisasi menunjukkan bahwa pengendalian diagnostik tidak dianggap serius oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia.

BAB VI

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KINERJA KEBERLANJUTAN

Sistem pengendalian manajemen secara langsung berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja keberlanjutan. Riset terkait pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan jarang diteliti. Namun demikian, hasil penelitian ini mendukung argumen Staniskis dan Arbaciauskas, (2004) yang menjelaskan bahwa dunia industri saat ini membutuhkan adanya keterbukaan informasi mengenai perbaikan lingkungan secara berkelanjutan, kinerja ekonomi dan kinerja sosial perusahaan akan meningkatkan efektivitas dalam pengambilan keputusan dan memudahkan dalam penilaian. Ballou, Heitger, Landes, (2006) menjelaskan bahwa perusahaan memiliki tanggung jawab untuk memberikan informasi mengenai dana investasi, peringkat investasi, terkait kegiatan sosial dan hal tersebut dapat dijadikan sebagai indikator dalam penilaian kinerja keberlanjutan perusahaan.

Bedford, Malmi dan Sandelin, (2016; Rehman, Mohamed, Ayoup, 2019) semua penerapan sistem pengendalian manajemen relevan digunakan secara bersama-sama, ini sesuai dengan hasil penelitian bahwa ketika dilakukan pengujian secara parsial terlihat bahwa terdapat variabel struktur organisasi yang tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan, dan empat lainnya yaitu pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif, kompensasi dan budaya organisasi berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan.

Teori *contingent* yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen hanya efektif untuk situasi atau organisasi atau perusahaan tertentu. Kesesuaian antara sistem pengendalian manajemen dan variabel kontekstual organisasi dihipotesiskan untuk menyimpulkan adanya peningkatan kinerja organisasi dan individu yang terlibat di dalamnya (Otkey, 1980; Fisher 1998). Disamping itu, teori kontinjensi menjelaskan sistem pengendalian yang dipengaruhi oleh faktor-faktor kontekstual yang ada di perusahaan akan mempengaruhi kinerja suatu perusahaan. Perusahaan harus dapat melakukan proses adaptasi terhadap lingkungan, ukuran organisasi serta strategi bisnis dan ini dapat dijalankan apabila perusahaan dijalankan dengan baik (Gerdin dan Greve, 2008).

Penerapan sistem pengendalian manajemen yang lebih luas dengan adanya penambahan kompensasi, struktur organisasi dan budaya organisasi secara otomatis dapat menghasilkan kontrol formal dan informal yang memberikan

dampak positif terhadap kinerja keberlanjutan perusahaan. Sistem pengendalian manajemen ini apabila diterapkan secara komprehensif di Indonesia akan berdampak positif terhadap iklim perekonomian. Hal ini karena kinerja keberlanjutan dapat meningkatkan efisiensi serta memaksimalkan kinerja sosial, ekonomi, dan lingkungan serta komunikasi.

Meskipun kinerja keberlanjutan belum mendapatkan perhatian khusus dari dunia industri, namun dampaknya akan sangat bermanfaat bagi lingkungan sekitar yang juga pada akhirnya dapat mendukung kinerja perusahaan agar lebih produktif dan menghasilkan laba yang tinggi. Di samping itu, kinerja keberlanjutan perusahaan sangat perlu diterapkan di Indonesia untuk mendukung pengimplementasian tanggung jawab sosial dan lingkungan perusahaan. Maka dari itu, PBB sudah mulai mengarahkan agar perusahaan-perusahaan di dunia untuk mulai menerapkan pengelolaan perusahaan berbasis *sustainable development goals* (SDG's) yang juga memiliki keterkaitan dengan kinerja keberlanjutan.

Antara SDG's dengan kinerja keberlanjutan memiliki kemiripan secara teoritis dan praktis. Secara teoritis, kedua konsep ini sama-sama membahas dan mementingkan aspek keberlanjutan lingkungan. Perbedaannya terletak dari aspek fokusnya. SDG's memfokuskan pada tanggungjawab perusahaan maupun dunia industri terhadap lingkungannya secara koordinatif, melibatkan setiap sektor. Sedangkan kinerja keberlanjutan merupakan suatu *goal's* yang simultan antara

kinerja sosial, ekonomi, dan lingkungan yang pada akhirnya akan menjamin terjadinya keberlanjutan hidup perusahaan.

Secara rinci, berdasarkan pengujian pengaruh langsung antara sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja yang menggunakan 5 dimensi sistem pengendalian manajemen terdapat 1 dimensi yang tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutanyaitustruktur organisasi. Adapun secara simultan, penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan. Pengaruh simultan antara sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan ini menguatkan hasil penelitian Bedford, Malmi dan Sandelin (2016) yang menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen akan berpengaruh terhadap kinerja apabila dilakukan secara bersama-sama tidak terpisah.

Dalam konteks pelaksanaannya di Indonesia, sistem pengendalian manajemen belum dimaknai. Hal ini terlihat dari persepsi para pimpinan perusahaan yang secara deskriptif terlihat dari hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian interaktif tidak banyak dilakukan. Pengendalian interaktif cenderung tidak dapat menyentuh seluruh lapisan manajerial perusahaan. Atas dasar itu, pengendalian manajemen yang dilakukan masih berupa membangun sistem serta penerapan pengendalian diagnostik secara sendiri-sendiri.

Padahal, mestinya pengendalian diagnostik dengan interaktif dilakukan secara bersama-sama. Implementasinya terjadi dalam proses sosialisasi tujuan utama perusahaan agar seluruh elemen perusahaan memiliki kesamaan persepsi dan

perilaku dalam rangka mencapai kinerja terbaiknya. Selain itu, perusahaan-perusahaan di Indonesia yang menggabungkan antara sistem pengendalian diagnostik dan interaktif akan dapat meningkatkan kreativitas karyawan serta memicu timbulnya inovasi.

Pengaruh secara tidak langsung antara sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan menunjukkan apabila dilakukan pengujian secara parsial terdapat 1 dimensi sistem pengendalian manajemen yang tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan melalui dimensi kapabilitas yaitu struktur organisasi. Adapun 4 dimensi lainnya dari sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan melalui kapabilitas berpengaruh positif dan signifikan.

Perusahaan sampel dari rata-rata responden menunjukkan bahwa implementasi pengendalian dan evaluasi atas pekerjaan operasional, survey terhadap kepuasan konsumen belum dilakukan secara optimal. Selain itu, hasil survey tidak dijadikan sebagai acuan dalam memperbaiki kinerja, penilaian atasan dari bawahan terkait pencapaian target kinerja anggaran belum dilaksanakan dengan baik dan kondisi ini sesuai dengan kondisi di Indonesia dimana bawahan tidak banyak dilibatkan dalam penilaian kinerja atasan.

Iklim berorganisasi di Indonesia hingga saat ini masih memposisikan atasan sebagai pihak yang eksklusif yang interaksinya dengan bawahan cenderung terbatas. Padahal dalam prinsip pengendalian diagnostik dan interaktif yang

juga dipaketkan juga bersama pengendalian tension menurut Henri (2006) dapat meningkatkan kinerja keberlanjutan. Terpaketkannya pengendalian diagnostik dan interaktif juga cenderung dapat meningkatkan produktivitas karyawan dan perusahaan serta memaksimalkan kinerja.

Hubungan antara atasan dengan bawahan dalam perusahaan-perusahaan di Indonesia mestinya dibangun berdasarkan asas kekeluargaan dan saling mengisi. Secara teoritis, budaya organisasi yang dibangun dengan mengedepankan asas saling memberikan masukan antara atasan dengan bawahan yang sesuai dengan paket sistem pengendalian manajemen dapat sangat penting bagi eksistensi perusahaan. Namun hal ini belum secara masif ditemukan di dunia nyata karena budaya yang sudah cukup mengakar yang menjustifikasi bahwa atasan tidak lebih salah daripada bawahannya.

Temuan dalam penelitian ini cenderung berbeda dengan argumen yang disampaikan Bedford, Malmi dan Sandelin (2016) yang menjelaskan bahwa pengendalian diagnostik sebagai sistem informasi formal yang digunakan manajer untuk memantau kinerja dan memantau adanya penyimpangan organisasi dari standar kinerja yang telah ditetapkan. Logisnya, hal ini karena penelitian ini dilaksanakan di Indonesia, berbeda dengan penelitian Bedford, Malmi dan Sandelin (2016) yang dilakukan di negara yang relatif sudah lebih maju dan pragmatis.

Dalam aspek pengujian penelitian ini menemukan bahwa

pengendalian diagnostik tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan melalui inovasi. Hal ini menunjukkan bahwa inovasi tidak dapat menjadi penghubung atau pemediasi pengendalian diagnostik sebagai bagian dari dimensi sistem pengendalian manajemen. Secara empiris, inovasi dengan kinerja keberlanjutan tidak berhubungan dengan erat. Hal ini disebabkan adanya responden yang menjadi sampel dalam penelitian ini menganggap bahwa perusahaannya belum menjalankan pengendalian diagnostik dengan baik ini terlihat di dalam tabel statistik deskriptif pada tabel 4.4, responden menjawab sangat tidak setuju sampai dengan kurang setuju sebanyak 39%.

Bagi manajemen perusahaan di Indonesia, pengendalian diagnostik dianggap cukup rumit untuk diimplementasikan karena pengendalian diagnostik memang memerlukan serangkaian prosedur yang sistematis. Namun kondisi seperti ini lebih karena kurangnya wawasan yang mendalam atas pengendalian diagnostik dan sistem pengendalian manajemen secara keseluruhan. Selain itu, *research-research* yang secara empiris membuktikan bahwa pengendalian diagnostik apabila dijadikan sebagai sistem pengendalian manajemen internal dapat efektif mempengaruhi kinerja keberlanjutan pada perusahaan-perusahaan di Indonesia.

Saat ini, *research* yang membuktikan secara empiris bahwa perusahaan memerlukan sistem pengendalian manajemen untuk memaksimalkan kinerja keberlanjutan dengan

menggunakan variabel moderasi kontingen fit dapat dikatakan belum ada di Indonesia. Atas dasar itu, penelitian ini hadir sebagai salah satu argumentasi bahwa teori contingent dalam pelaksanaan kegiatan manajerial dapat dipertimbangkan oleh dunia industri sebagai bagian yang tidak terpisahkan dari upaya memaksimalkan kinerja, khususnya kinerja keberlanjutan.

Berdasarkan hasil penelitian ini, dimensi pembelajaran organisasi dipersepsikan masih lemah dalam menghasilkan ide-ide baru. Aspek pembelajaran organisasi bahkan terkesan kurang dianggap penting. Hal ini dibuktikan dengan kurangnya rangsangan dari perusahaan untuk mengembangkan kapasitas karyawannya. Bahkan, tidak sedikit perusahaan yang masih memandang bahwa memberikan pelajaran terhadap karyawan bukan sebagai investasi melainkan beban dan hal ini banyak terjadi di perusahaan yang berada di Indonesia (Sari et la, 2014).

Dari sisi orientasi pasar menunjukkan bahwa responden menjawab sangat kurang setuju sampai dengan kurang setuju sebanyak 39%. Angka tersebut menunjukkan bahwa perusahaan masih belum melaksanakan orientasi pasar dengan baik. Buktinya ditunjukkan dengan belum optimalnya integritas fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan konsumen, kurangnya komitmen perusahaan dalam memenuhi kebutuhan pangsa pasar.

Dengan memahami pasar, perusahaan dapat menentukan kebijakan produksi serta kebijakan-kebijakan manajerial lainnya untuk memaksimalkan laba. Lebih dari itu, perusahaan

juga dapat memaksimalkan kinerja keberlanjutan untuk menjaga eksistensi perusahaan dengan tetap menjaga kinerja sosial, ekonomi, lingkungan dan komunikasi. Hal ini berdampak pada perekonomian secara keseluruhan, karena dalam setiap kegiatan perusahaan dapat memicu dampak eksternalitas yang bermanfaat bagi masyarakat.

Apabila kembali kepada hasil penelitian, kebanyakan perusahaan yang menjadi sampel penelitian hingga saat ini belum memaksimalkan aspek kewirausahaan dengan baik. Terbukti dengan belum optimalnya upaya perusahaan dalam melihat dan menganalisis serta mengadopsi strategi yang dilakukan pesaing yang sangat kompetitif. Di samping itu, lemahnya implementasi kewirausahaan ditunjukkan karena perusahaan belum bisa mengamati secara menyeluruh terhadap pangsa pasar dan pesaing untuk dapat bertahan di industri.

BAB VII

KAPABILITAS DENGAN KINERJA KEBERLANJUTAN

Kapabilitas perusahaan merupakan penggunaan sumber daya yang dikombinasikan dalam proses organisasional untuk mencapai tujuan akhir perusahaan (Amit dan Schoemaker, 1993). Carmeli dan Tishler (2004) menunjukkan bahwa kapabilitas merupakan proses dasar yang harus ada dalam setiap organisasi. Hult, et al. (2002) menunjukkan bahwa inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan dianggap sebagai faktor-faktor kapabilitas perusahaan. Adapun kesimpulan yang dapat ditarik dari penelitian sebelumnya bahwa faktor kapabilitas yaitu inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan merupakan proses yang harus ada dalam perusahaan sehingga perusahaan dapat unggul dalam persaingan.

Berdasarkan penelitian Amit dan Schoemaker, (1993); Teece, et al. (1997); Carmeli dan Tishler (2004); Hult, et al. (2002); Jones, et al. (2005) maka dapat ditarik kesimpulan bahwa

kapabilitas perusahaan merupakan proses dasar yang harus dimiliki oleh perusahaan. Kapabilitas merupakan proses untuk mempertahankan keunggulan bersaing. Keunggulan bersaing dilakukan terus menerus dengan melakukan inovasi atas produk. Produk yang dihasilkan dari inovasi akan berorientasi pasar. Produk yang berorientasi terhadap pasar dapat diterima oleh konsumen. Kapabilitas selain berorientasi terhadap produk juga dapat memperbaiki kondisi internal dan eksternal. Adapun kondisi internal dapat diperbaiki dengan melakukan pembelajaran organisasi dan inovasi.

Strategi perusahaan dalam penelitian ini menggunakan pendekatan kapabilitas perusahaan. Kapabilitas perusahaan yang merupakan konsep penting untuk dapat mempertahankan keunggulan kompetitif yang berkelanjutan sehingga pada akhirnya berkontribusi terhadap kinerja perusahaan (Henri, 2006). Oleh karena itu, Teece, et al. (1997) dan Jones, et al. (2005) berpendapat bahwa konsep kapabilitas perusahaan merupakan fondasi dalam mempertahankan keunggulan kompetitif. Teori *recourse-based view* (RBV) juga memandang bahwa kapabilitas perusahaan merupakan sumber utama untuk mencapai keunggulan bersaing yang berkelanjutan. Anthony dan Govindarajan (2015) menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen harus sesuai dengan strategi.

Penelitian ini juga mengembangkan penelitian Henri (2006). Berbeda dengan penelitian Henri, penelitian ini menganalisis *contingency-fit* komponen paket sistem

pengendalian manajemen dan strategi. Penelitian Ismail (2013) dilakukan di Indonesia menunjukkan bahwa *strategy intended* dan *strategy emergent* berpengaruh terhadap sistem pengendalian interaktif, tetapi tidak berpengaruh terhadap sistem pengendalian diagnostik. Penelitian Ismail (2013) membahas dimensi sistem pengendalian manajemen dengan menggunakan pengendalian diagnostik, interaktif dan tension. Ismail dalam penelitiannya menggunakan strategi yaitu *strategy intended* dan *strategy emergent* untuk melihat hubungan proses strategi dan sistem pengendalian manajemen. Hasil penelitian menunjukkan hasil yang sama dengan Merchant dan Otley (1995).

Di luar negeri, penelitian mengenai strategi proksi kapabilitas perusahaan sudah digunakan dengan diposisikan sebagai variabel intervening. Seperti dalam penelitian Henri (2006) di Kanada, hasil penelitiannya menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dengan diperkuat oleh kapabilitas. Di Indonesia kapabilitas perusahaan jarang diteliti, meskipun kapabilitas adalah unsur yang cukup penting dalam mewujudkan efektivitas kerja.

Pentingnya kapabilitas diteliti karena berdasarkan teori *Resource-based view*, semua sumber daya dan kapabilitas yang ada dalam perusahaan sangat diperlukan untuk dapat mempertahankan keunggulan bersaing berkelanjutan sehingga pada akhirnya berkontribusi terhadap kinerja perusahaan

(Henri, 2006). Kapabilitas penting diteliti dengan paket sistem pengendalian manajemen karena masing-masing unsur paket sistem pengendalian manajemen tidak dapat digunakan secara sendiri-sendiri memberikan dukungan kepada perusahaan untuk dapat memilih strategi yang tepat (Simon, 1995; 2000, Bedford, Malmi dan Sandelin, 2016).

Kapabilitas penting diteliti karena dalam teori RBV menjelaskan bahwa kapabilitas merupakan kemampuan bersaing suatu perusahaan (Wernefelt, 1984). Selain itu keempat unsur kapabilitas yaitu inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi serta kewirausahaan merupakan faktor penting yang dibangun berdasarkan budaya masing-masing perusahaan (Hult, et al; 2002). Oleh karena itu keempat unsur kapabilitas memiliki peran penting dalam meningkatkan keunggulan bersaing perusahaan (Hult, et al; 2002).

Keunggulan potensial perusahaan bersumber dari keempat unsur kapabilitas, dengan demikian keempat unsur tersebut dapat dijadikan sebagai penentu peningkatan kinerja. Hal yang paling penting alasan mengapa kapabilitas diteliti yaitu kapabilitas merupakan salah satu pilihan strategi yang digunakan perusahaan untuk menuju pada keunggulan berkelanjutan, yang akan bersaing dengan perusahaan lain dan secara otomatis akan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan (Henri, 2006). Indikator kapabilitas diadopsi dari penelitian Henri (2006) yang digunakan dalam penelitian ini adalah orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi dan

kewirausahaan. Berbeda dengan penelitian yang dilakukan Ismail (2013). Dalam penelitian Ismail menggunakan dua jenis strategi yaitu *strategy intended* dan *strategy emergent*.

Pengaruh langsung positif dan signifikan kapabilitas terhadap kinerja keberlanjutan. Pengaruh secara langsung menunjukkan bahwa seluruh kapabilitas yang digunakan oleh perusahaan memberikan dampak yang positif untuk peningkatan kinerja keberlanjutan perusahaan. Hasil penelitian ini didukung dengan dari jawaban responden yang menunjukkan bahwa secara keseluruhan responden setuju bahwa kinerja keberlanjutan perusahaan sudah dijalankan dengan baik, tetapi disisi lain bila dilihat dari jawaban responden belum dijalankan dengan baik secara menyeluruh oleh perusahaan diantaranya yaitu belum melibatkan pemasok lokal dalam menyediakan bahan baku, dapat diartikan bahwa perusahaan masih menggunakan pemasok asing belum memaksimalkan pemasok lokal yang secara langsung akan berdampak terhadap kinerja ekonomi perusahaan.

Teori RBV selajan dengan hasil penelitian ini, teori RBV yang dikemukakan oleh Sharma dan Vredenburg (1998) perspektif yang didasarkan ketergantungan yang cukup signifikan terhadap sumber daya yang spesifik dan kapabilitas yang dimiliki oleh perusahaan untuk dapat menentukan strategi bersaing dan dapat meningkatkan kinerja. Teece, et al (1997) mengemukakan bahwa aset yang bersifat tersembunyi, proses organisasi yang nyata maupun abstrak dan perusahaan

melakukan pengembangan lebih dari beberapa periode, sumber daya tersebut tidak dapat dibeli dari pihak luar tetapi berasal dari dalam perusahaan yang disebut sebagai kapabilitas.

Barney (2003) dan Suliyanto (2003) menjelaskan mengenai fokus dari teori RBV adalah menciptakan *sustainability competitive advantage* yang bermanfaat terhadap perusahaan. Berdasarkan argumen diatas maka dapat disimpulkan bahwa sumber daya dan kapabilitas merupakan dua hal yang tidak dapat dipisahkan (Wernerfelt, 1984). Dengan demikian, akhirnya penelitian mengambil kesimpulan bahwa teori RBV terdapat ikatan yang kuat antara sumber daya dengan kapabilitas yang akan berpengaruh signifikan terhadap keunggulan kompetitif yang dimiliki perusahaan dan akan berdampak terhadap peningkatan kinerja perusahaan (Barney, 1986, 1991; Lee et al, 2000; Peteraf, 1993 dan Wernerfelt, 1984).

Kapabilitas (inovasi dan kewirausahaan) berpengaruh positif dan signifikan terhadap kinerja keberlanjutan. Hal ini sejalan dengan teori RBV yang menjelaskan bahwa perusahaan dapat bersaing apabila memiliki sumber daya yang berasal dari dalam perusahaan dan dikembangkan di dalam perusahaan dalam periode yang lama dan tidak dapat dibeli dari luar perusahaan dan sumber daya tersebut yaitu inovasi dan kewirausahaan.

Kapabilitas (orientasi pasar dan pembelajaran organisasi) memiliki nilai positif tetapi tidak berpengaruh secara signifikan terhadap kinerja. Hal ini dapat terjadi mungkin karena

jawaban responden yang menunjukkan untuk orientasi pasar yang dititikberatkan pada kurangnya komitmen dan orientasi kepada totalitas untuk memenuhi kebutuhan konsumen dan belum terintegrasinya fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar. Temuan ini menunjukkan bahwa perusahaan belum maksimal memenuhi kebutuhan konsumen sehingga berdampak banyaknya konsumen yang tidak terpenuhi secara barang dan jasa secara otomatis berdampak terhadap kinerja keberlanjutan perusahaan tersebut.

Pembelajaran organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan perusahaan, dapat dianalisis mungkin dapat kita lihat jawaban dari responden yang menunjukkan bahwa jawaban tersebut dititikberatkan pada belum adanya upaya keras dari perusahaan untuk terus belajar dalam menghasilkan ide-ide baru serta perusahaan menganggap apabila memberikan pembelajaran kepada karyawan maka menjadi suatu biaya bukan merupakan investasi. Kondisi ini tidak sejalan dengan teori RBV yang menjelaskan bahwa perusahaan harus menggali sumber daya yang berasal dari dalam perusahaan baik bersifat abstrak maupun nyata untuk dapat menghasilkan kapabilitas dan peningkatan keunggulan kompetitif sehingga berdampak terhadap kinerja keberlanjutan serta perusahaan dapat bertahan di dunia industri.

Pemilihan kapabilitas yang tepat berpengaruh positif terhadap kinerja keberlanjutan. Secara parsial pengaruh dimensi kapabilitas terhadap kinerja keberlanjutan menunjukkan hasil:

dimensi inovasi berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan, namun dimensi kewirausahaan, orintasi pasar, pembelajaran organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja keberlanjutan. Dengan demikian perusahaan harus menitik beratkan pada strategi dengan meningkatkan terus inovasi agar dapat bersaing dengan perusahaan sejenis. Tiga dimensi lainnya harus dapat ditingkatkan oleh perusahaan-perusahaan di Indonesia karena ketiga dimensi merupakan bagian penting dari peningkatan kinerja.

Seperti orientasi pasar merupakan salah satu dimensi penting karena dengan perusahaan focus pada orientasi pasar tentu dengan menyajikan inovasi dan memiliki orientasi pasar yang tepat maka barang dan jasa yang dihasilkan dapat diserap oleh pasar. Dimensi kewirausahaan merupakan faktor penting dimana perusahaan harus mampu menggali seluruh potensi yang terdpat didalam perusahaan untuk peningkatan kinerja. Pembelajaran organisasi dimana perusahaan harus mengeluarkan dana sebagai investasi dalam pembiayaan yang berhubungan dengan peningkatan kemampuan karyawan, dengan demikian karyawan dapat melakukan inovasi sesuai kebutuh perusahaan.

BAB VIII

CONTIGENT FIT SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DENGAN KAPABILITAS

Penelitian mengenai kinerja keberlanjutan di Indonesia selama ini hanya menggunakan tiga indikator yaitu kinerja lingkungan, kinerja sosial dan kinerja ekonomi. Dalam penelitian ini kinerja keberlanjutan menggunakan empat indikator yaitu: kinerja ekonomi, kinerja lingkungan, kinerja sosial dan kinerja komunikasi sesuai dengan kebutuhan investor saat ini, yakni keterbukaan informasi dari perusahaan (Staniskis dan Arbaciauskas, 2009). Keterbukaan informasi sesuai dengan kondisi di Indonesia yang mewajibkan perusahaan melakukan transparansi laporan keuangan, sesuai aturan yang terdapat dalam Pasal 2 PP No. 24 Tahun 1998 tentang laporan informasi keuangan tahunan perusahaan dan Peraturan otoritas jasa keuangan nomor. 29/POJK.04/2016.

Konsep kinerja keberlanjutan tidak hanya tentang sinergisitas antara kinerja perusahaan dengan pelestarian lingkungan. Namun lebih dari itu, kinerja keberlanjutan juga

berkaitan dengan aspek sosial dan komunikasi yang penting untuk memastikan keberlanjutan hidup perusahaan. Di samping itu, kinerja keberlanjutan juga dapat digunakan manajemen untuk menunjukkan tanggung jawab atas alokasi sumber daya serta menunjukkan tanggung jawab atas alokasi sumber daya yang dapat digunakan dalam menilai kinerja perusahaan demi mewujudkan keberlanjutan perusahaan.

Kinerja keberlanjutan perlu menjadi perhatian yang serius bagi perusahaan. Selain untuk memastikan keberlanjutan perusahaan, kinerja keberlanjutan juga dapat memicu perusahaan lebih peduli terhadap lingkungan, meningkatkan kapasitas sumber daya manusia, serta meningkatkan kesadaran atas dampak sosial yang terjadi dari aktivitas perusahaan. Saking pentingnya kinerja keberlanjutan, Otoritas Jasa Keuangan (OJK) Republik Indonesia bahkan sangat menganjurkan perusahaan *go public* untuk melaporkan kinerja keberlanjutan sebagai upaya meningkatkan kualitas keterbukaan informasi publik.

Saat ini, angka perusahaan yang melakukan pelaporan atas keberlanjutannya tergolong masih sangat sedikit. Terbukti pada tahun 2016, menurut data OJK baru ada 9% dari total perusahaan *listed* di bursa yang mengungkapkan laporan keberlanjutan. Kondisi ini salah satunya disebabkan oleh belum banyaknya riset mengenai kinerja keberlanjutan yang dilakukan di Indonesia sehingga perusahaan-perusahaan di Indonesia cenderung belum banyak memahami pentingnya kinerja keberlanjutan serta upaya-upaya yang dapat dilakukan

untuk meningkatkan kinerja keberlanjutannya. Sehingga melakukan penelitian untuk menemukan konsep baru dalam peningkatan kinerja keberlanjutan perusahaan-perusahaan di Indonesia menjadi sangat penting.

Bedford, Malmi dan Sandelin (2016) melakukan penelitian *contingent-fit* paket sistem pengendalian manajemen dengan strategi. *Contingent-fit* merupakan bagian dari *Contingency theory*. Dalam penelitian-penelitian akuntansi dan manajemen, *Contingency theory* sudah digunakan mulai dari tahun 1980-an. Gagasan besar teori ini berkaitan dengan aspek perilaku dan organisasi. Pendekatan kontijensi dalam akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang berlaku universal dan diterapkan untuk semua organisasi dalam semua kondisi (Otley, 1980). Oleh karena itu, model yang paling tepat bagi sebuah sistem akuntansi sangat tergantung pada kondisi organisasi itu sendiri (Otley, 1980).

Perkembangan sistem akuntansi mengakibatkan terjadi juga perkembangan dalam pendekatan kontijensi. Teori kontijensi digunakan untuk menilai kinerja perusahaan, kinerja perusahaan sangat tergantung kepada kecocokan antara faktor-faktor kontekstual sebuah organisasi (Cadez dan Guilding, 2008). Berkaitan dengan hal ini, Otley (2016) telah melakukan *reviews* pada literatur yang menggunakan teori kontijensi atas penelitian akuntansi manajemen sejak tahun 1980-2014. Hasil penelitian Otley (2016) menjelaskan adanya perkembangan dan perubahan pengendalian manajemen menjadi sebuah

paket, yang disebut sebagai paket pengendalian manajemen.

Fisher (1995) menjelaskan klasifikasi teori kontijensi dalam akuntansi manajemen terdapat tiga level. Level pertama yaitu level analisis satu variabel kontijensi berhubungan dengan satu variabel dependen. Level kedua yaitu level analisis yang melibatkan pengaruh beberapa variabel kontijensi dapat menjelaskan satu variabel dependen. Level ketiga yaitu level analisis yang menjelaskan pengaruh fit beberapa variabel independen terhadap variabel dependen, level ketiga saat ini sedang menjadi tren dalam penelitian yang menggunakan beberapa variabel dalam satu studi dengan berbagai hubungan. Fisher (1998) menambahkan satu level yaitu menguji faktor-faktor kontijensi yang menentukan efektivitas desain pengendalian. Semua faktor kontijensi dimasukkan dalam sistem pengendalian internal maka desain penelitian menghasilkan desain sistem pengendalian internal berjalan baik (Govindarajan dan Fisher, 1993).

Penelitian ini menggunakan level ketiga dan level empat dari teori kontijensi yaitu melakukan uji fit atas paket sistem pengendalian manajemen yang akan meningkatkan kinerja keberlanjutan dengan adanya variabel kontekstual yaitu kapabilitas, seperti yang dilakukan Bedford, Malmi dan Sandelin (2016). *Contingency-fit* dilakukan untuk melihat empat komponen paket sistem pengendalian mana yang paling fit dengan strategi yang meningkatkan kinerja keberlanjutan. Konsep sistem pengendalian manajemen dengan strategi yang

diuji menggunakan pendekatan kontijensi memiliki tujuan terutama untuk mencari hubungan sistematis antara sistem pengendalian manajemen dengan strategi (Govindarajan dan Gupta, 1985; Merchant, 1985; Simons, 1987; Langfield-Smith, 1997).

Penelitian mengenai pengaruh strategi terhadap sistem pengendalian manajemen, dan pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap strategi telah dilakukan oleh Shileds (1997); Dent (1999); Langfield-Smith (1997). Adapun Eisenhardt dan Martin (2000) menegaskan bahwa sistem pengendalian manajemen dapat dicapai dengan adanya penerapan strategi dan melakukan pengarahan serta pengendalian atas sumber daya yang dimiliki oleh perusahaan.

Sementara itu, Henri (2006) melakukan penelitian mengenai sistem pengendalian manajemen dan strategi. Strategi dalam penelitian Henri (2006) menggunakan pendekatan teori *recourse-based view* (RBV). Teori ini, menjelaskan bahwa strategi dapat diukur dengan menggunakan kapabilitas. Kapabilitas yang digunakan dalam penelitian tersebut yaitu orientasi pasar, kewirausahaan, pembelajaran organisasi dan inovasi. Hasil penelitian Henri (2006) menjelaskan bahwa pengendalian interaktif berpengaruh positif pada kapabilitas perusahaan (misalnya pembelajaran organisasi). Hal ini karena memungkinkan organisasi untuk melaksanakan dialog, melakukan rangsangan yang kuat terhadap kreativitas semua anggota organisasi, dan memfokuskan pada perhatian

organisasi.

Pengendalian diagnostik berpengaruh negatif terhadap kapabilitas. Hal tersebut terjadi karena diagnostik digunakan untuk menjelaskan kekuatan negatif inovasi dibutuhkan strategi (Simons, 1995). Pengendalian tension menunjukkan sistem pengendalian diagnostik dan interaktif berpengaruh terhadap kapabilitas dan kinerja perusahaan. Sistem pengendalian manajemen harus dilakukan secara bersama-sama memiliki pengaruh yang cukup besar terhadap kinerja dan strategi (Henri, 2006, Bisbe dan Otley, 2004). Kapabilitas merupakan salah satu alat ukur yang dapat digunakan oleh perusahaan dalam pelaksanaan sistem pengendalian manajemen sebagai paket yang akan berdampak pada peningkatan kinerja keberlanjutan.

Contingent fit sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas yang dapat meningkatkan kinerja keberlanjutan. Temuan ini mendukung sepenuhnya argumen yang disampaikan Zainuddin (2003) bahwa sistem pengendalian manajemen yang berbasis kontinjensi ditujukan untuk menguji fit antara SPM dengan variabel kontekstual dan variabel hasil (*outcome*) sebagai variabel dependen. Bila *good fit* berarti terjadi peningkatan kinerja sedang bila *poor fit* berarti terjadi penurunan kinerja. Hasil penelitian ini juga mendukung argumen Jerimias dan Gani, (2004) yang menyatakan bahwa *contingent fit* antara strategi dan variabel kontekstual memiliki hubungan positif dengan kinerja unit bisnis. Sejalan dengan penelitian (Rehman, Mohamed dan Ayoup, 2019) menjelaskan bahwa

sistem pengendalian manajemen sebagai paket memberikan pengaruh kinerja dengan di moderasi kapabilitas.

Temuan ini sesuai namun tidak sepenuhnya mendukung penelitian yang dilakukan Bedford, Malmi dan Sandelin, (2016) argumennya menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen tidak hanya *fit* dengan kapabilitas tetapi harus bagaimana keduanya harus cocok satu sama lain. Untuk mengetahui lebih detail kapabilitas mana yang paling fit sistem pengendalian manajemen dengan variabel kontekstual yang berdampak pada kinerja, terlihat pada pengujian secara parsial.

Bila dihitung secara parsial untuk melihat mana yang memperkuat dan mana yang memperlemah maka hasil menunjukkan bahwa yang *contingent-fit* adalah inovasi dan kewirausahaan. Hasil ini terjadi karena berdasarkan jawaban dari responden yang terlihat pada tabel statistik deskriptif menunjukkan bahwa untuk inovasi dan kewirausahaan telah dijalankan dengan baik. Hasil penelitian ini sejalan dengan teori RBV yang menyatakan bahwa perusahaan dapat meningkatkan kinerja apabila perusahaan memiliki sumber daya yang berasal dari dalam perusahaan yang kemudian dikelola dalam beberapa periode dan sumber daya tersebut dapat bersifat abstrak dan tidak dapat dibeli dari luar perusahaan.

Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa dimensi sistem pengendalian manajemen yang *contingent-fit* (adanya kecocokan) yaitu kompensasi, struktur organisasi dan budaya organisasi dengan dimensi kapabilitas yaitu inovasi dan

kewirausahaan yang meningkatkan kinerja keberlanjutan. Hasil ini sesuai dengan *contingent theory* bahwa hubungan yang baik antara sistem pengendalian manajemen dengan variabel kontekstual maka meningkatkan kinerja perusahaan (Ottley, 1991). Simons (1995) berargumen apabila sistem pengendalian manajemen dilakukan secara bersama-sama tidak saling terpisah memberikan dampak terhadap kinerja.

Sesuai dengan kondisi di Indonesia saat ini perusahaan manufaktur membutuhkan inovasi untuk bertahan di industri, untuk meningkatkan inovasi perusahaan harus melakukan *research and development* dengan biaya yang cukup besar, tetapi beban *research and development* yang besar ini tidak menentukan keberhasilan inovasi suatu perusahaan (Prihadyanti, S dan Laksani, 2015). Salah satu inovasi yang dapat dilakukan oleh perusahaan sesuai dengan sampel pada penelitian ini, bisa dilakukan oleh perusahaan yang bergerak dalam industri kertas, dimana saat ini dunia mulai melakukan *paperless* dengan adanya kemajuan alat elektronik.

Penelitian ini memberikan contoh inovasi yang harus dilakukan oleh perusahaan manufaktur yang ada di Indonesia salah satunya adalah perusahaan kertas. Pemilihan perusahaan kertas didasarkan pada (a) manajer perusahaan kertas yang menjadi responden dalam penelitian ini melakukan pengisian seluruhnya, (b) perusahaan kertas merupakan perusahaan yang harus melakukan inovasi secara besar-besaran karena saat ini dengan kecanggihan teknologi kertas salah satu yang

akan dikurangi, dikurangnya penggunaan kertas disebabkan karena kecanggihan teknologi dan kerusakan lingkungan (c) perusahaan kertas salah satu perusahaan yang memiliki prospek yang cukup baik karena dapat digunakan salah satu bahan baku pengganti plastik yang keberadaannya mulai dipermasalahan.

Bila dilihat dari data maka menunjukkan bahwa saat ini sedang terjadi kebangkitan dalam industri kemasan barang. Menurut informasi web blog Asia Pulp & Paper (APP) sinarmas tanggal 24 Januari 2019 menunjukkan bahwa 65% dari sampel penduduk Amerika menganggap aspek *sustainability* dari kemasan makan lebih penting dibandingkan hal yang sama 5 tahun lalu. Dan mereka cenderung 64% responden mengindikasikan menggunakan bahan ramah lingkungan sebagai bahan pembungkus dan 55 % bersedia membayar untuk bahan ramah lingkungan. Oleh karena itu, maka ini bisa dijadikan sebagai salah satu inovasi perusahaan manufaktur yang bergerak dibidang *Pupl & Paper* untuk membuat industri kemasan ramah lingkungan.

Laporan yang terbaru dari *Enviromental Paper* menunjukkan bahwa konsumsi kertas dunia didominasi oleh kebutuhan akan kemasan sebanyak 55% dari total volumen hampir 400 juta ton pertahun, dengan demikian dibutuhkan inovasi terhadap produk kertas agar dapat memenuhi kebutuhan konsumen dunia akan kemasan yang lebih *eco friendly* dan efektif. Inovasi lain yang dapat dilakukan oleh perusahaan kertas selain membuat pembungkus makanan dari kertas yang ramah

lingkungan, hal lain yang dapat dilakukan oleh perusahaan kertas. Menggunakan kertas dijadikan sebagai pembatas buku selain itu dapat membuat *post-it* dari kertas yang tidak digunakan menjadi barang yang memiliki banyak fungsi. *Post-it* banyak digunakan sebagai alat pengingat dengan bentuk yang indah dan cantik ini menarik perhatian pelanggan dan dapat mengurangi sampah sehingga ramah lingkungan.

Inovasi yang dihasilkan oleh perusahaan berdampak pada terbukanya peluang pasar baru, peluang pasar baru membutuhkan konsentrasi perusahaan dalam hal kewirausahaan. Dimensi kewirausahaan dapat membawa perusahaan masuk ke dalam pasar baru dengan adanya peluang baru. Untuk dapat memasuki pasar yang baru, perusahaan harus melakukan pemantauan dan melihat strategi kompetitif yang dilakukan oleh perusahaan lain. Perusahaan harus memiliki sistem pengamatan dan SOP untuk dapat melakukan pengecekan kebutuhan pangsa pasar dan pesaing, dengan demikian perusahaan dapat mengetahui kebutuhan pangsa pasar seperti kebutuhan pembungkus makanan yang lebih ramah lingkungan.

Orientasi pasar dan pembelajaran organisasi yang tidak *fit* ini salah satunya dapat disebabkan oleh belum dilaksanakannya orientasi pasar oleh perusahaan. Hal ini terlihat dari jawaban responden pada tabel statistik deskriptif bahwa perusahaan kurang maksimal dalam hal komitmen dan orientasi kepada totalitas untuk memenuhi kebutuhan konsumen, sementara ini

adalah hal yang paling krusial harus dilakukan oleh perusahaan, apabila perusahaan tidak mengetahui kebutuhan konsumen, maka produk yang dihasilkan tidak sesuai dengan keinginan konsumen, sehingga tidak dapat dijual dan tentunya akan menurunkan kinerja keberlanjutan. Kondisi ini diperparah oleh belum maksimalnya integritasi fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar. Artinya banyak peluang pasar yang belum dimaksimalkan pemenuhan kebutuhan konsumen.

Pembelajaran organisasi menjadi kapabilitas yang memperlemah *contingent fit* sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja keberlanjutan, hal ini mungkin terjadi karena kurangnya upaya manajer untuk menggali potensi dari bawahan untuk menemukan ide-ide baru, ini menjadi masalah besar karena dapat diartikan bahwa banyak sumber daya yang ada di dalam perusahaan belum digunakan secara optimal. Kemudian yang kedua perusahaan menganggap adanya beban bukan sebagai investasi apabila perusahaan memberikan pembelajaran kepada karyawan. Bila pembelajaran dianggap investasi maka perusahaan dapat menggali potensi yang ada di dalam perusahaan yang dapat dijadikan sebagai keunggulan kompetitif. Adanya hal-hal penting yang belum dilakukan secara optimal maka berdampak terhadap kinerja keberlanjutan perusahaan.

Contingent fit antara kompensasi dengan inovasi dan kewirausahaan meningkatkan kinerja. Kompensasi yang diberikan oleh perusahaan dijadikan sebagai imbalan atas

tugas dan kewajiban yang telah dilakukan oleh karyawan, besarnya kompensasi yang diberikan akan memberikan kontribusi dalam semangat kerja karyawan, kompensasi dapat dijadikan sebagai salah satu strategi bagi perusahaan untuk meningkatkan produktivitas dalam mengeluarkan ide-ide baru yang akan bermanfaat bagi pengembangan inovasi perusahaan (Alexander dan Setiawan, 2017).

Contingent-fit kompensasi dengan kewirausahaan ini, kompensasi memberikan peran penting untuk meningkatkan kinerja dan mampu diperlukan untuk memberikan motivasi kepada karyawan dalam meningkatkan kinerja yang menciptakan sumber daya baru atau menggabungkan sumber daya yang ada dengan cara mengembangkan dan mengkomersialkan produk baru dan memasuki pasar baru (Hitt et al, 2001).

Tidak *contingent-fit* nya kompensasi dengan orientasi pasar dan pembelajaran organisasi dikarenakan kompensasi tidak dapat meningkatkan atau menurunkan kinerja karyawan (Koestartyo, Yunita, dan Nugroho, 2015). Dengan demikian tidak fit kompensasi dengan orientasi pasar disebabkan karena perusahaan harus maksimal memenuhi kebutuhan pasar, misalnya pada perusahaan kertas saat ini masih ada 55% pangsa pasar di seluruh dunia yang belum terpenuhi kebutuhan yang berhubungan dengan pembungkus makanan dari kertas, perusahaan harus memiliki sistem yang dapat memantau sejauh mana kebutuhan konsumen terpenuhi dan memiliki

sistem produksi yang efektif dan cepat untuk memenuhi kebutuhan pangsa pasar yang belum terpenuhi.

Namun demikian, bagi perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam industri kertas, dimensi orientasi pasar kemungkinan besar tidak *fit* terhadap sistem pengendalian manajemen dan kapabilitas yang dapat meningkatkan kinerja keberlanjutan. Hal ini karena perusahaan-perusahaan yang bergerak dalam bidang industri kertas memang tidak memerlukan orientasi pasar. Orientasi pasar sebagaimana dimaksud yaitu memfokuskan pangsa pasar sesuai dengan peluang dan kebutuhan pasar yang terjadi.

Kondisi ini disebabkan oleh karakteristik produk kertas yang cenderung tidak memiliki segmentasi pasar. Artinya, nyaris semua orang memerlukan kertas, tidak dikategorikan berdasarkan usianya, ataupun karakteristik lainnya. Kebutuhan kertas cenderung sudah pasti, yaitu untuk kebutuhan pendidikan, perkantoran, serta kebutuhan industri kreatif pengolahan kertas menjadi material yang memiliki utilitas yang lebih tinggi.

Adapun terkait dengan pembelajaran organisasi yang juga bukan merupakan dimensi yang *fit* dengan sistem pengendalian manajemen ini disebabkan karena perusahaan menganggap bahwa pelatihan yang diberikan kepada karyawan sebagai beban, dengan demikian untuk memunculkan ide-ide dari karyawan sulit karena kurangnya pengetahuan karyawan akan hal-hal baru yang berhubungan kebutuhan konsumen. Oleh

karena itu perusahaan harus memiliki pandangan bahwa pembelajaran bukan beban tetapi investasi yang hasilnya dirasa dengan adanya ide-ide baru yang memberikan manfaat yang besar kepada perusahaan.

Contingent-fit Struktur organisasi dengan inovasi dan kewirausahaan, struktur organisasi yang didesain melalui strategi yang dikelola dengan baik menggambarkan peran, tanggung jawab dan jalur pelaporan dalam organisasi yang berdampak pada kinerja perusahaan. Struktur organisasi berdampak pada inovasi dan kewirausahaan. Penerapan sistem pengendalian manajemen *fit* dengan inovasi dan kewirausahaan, oleh karena itu perusahaan manufaktur yang ada di Indonesia harus terus meningkatkan kapabilitas dengan cara perusahaan memiliki dan dapat menciptakan sumber daya yang bersifat abstrak yang berasal dari dalam perusahaan yang secara terus menerus dikelola dalam periode yang panjang, kapabilitas ini berbentuk inovasi dan kewirausahaan.

Contingent-fit budaya organisasi dengan inovasi dan kewirausahaan, adanya ketergantungan antara strategi dengan budaya demikian juga sebaliknya. Tidak *Contingent-fit* budaya organisasi dengan orientasi pasar dan pembelajaran organisasi. Kondisi ini disebabkan salah satunya adalah karena tidak adanya SOP yang jelas dari perusahaan terkait dengan proses rekrutmen dan seleksi karyawan. Hingga saat ini masih banyak perusahaan di Indonesia memberikan jabatan bukan karena prestasi dan kemampuan tetapi lebih disebabkan karena kedekatan atau

faktor lain dan perusahaan harus meningkatkan kemampuan karyawan dengan memberikan pelatihan secara berkala untuk pengembangan karir bagi manajer.

Perusahaan masih menganggap bahwa pelatihan atau pembelajaran yang dilakukan bukan sebagai investasi maka pelatihan yang dilakukan sangat kurang. Dikarenakan kurangnya pelatihan yang diberikan kepada manajer maka berdampak pada kurangnya upaya yang dilakukan manajer untuk dapat meningkatkan ide-ide baru yang dihasilkan. Ide-ide yang dihasilkan sangat sedikit berimbas pada kurangnya komitmen dan totalitas untuk pemenuhan kebutuhan. Dengan demikian perusahaan diharapkan meningkatkan pelatihan dan memiliki sistem dan SOP yang diterapkan agar perusahaan dapat berkomitmen dan secara total dan mudah mendeteksi kebutuhan konsumen dengan itu maka orientasi pasar dapat terpenuhi dibantu dengan ketetapan bahwa harus adanya integritas antara fungsi-fungsi untuk memenuhi kebutuhan pasar tersebut sehingga kebutuhan pasar dapat terpenuhi.

Beberapa dimensi yang memiliki peran penting mempengaruhi kinerja keberlanjutan yang bernilai positif dan signifikan serta *contingent-fit* (memiliki nilai kecocokan) yaitu kompensasi, struktur organisasi dan budaya organisasi dengan inovasi dan kewirausahaan. Perusahaan juga harus melakukan perbaikan pada dimensi pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif, orientasi pasar dan pembelajaran organisasi sehingga perusahaan lebih maksimal dalam

pencapaian kinerja keberlanjutan.

Implikasi teoritis dari penelitian ini sejalan dengan teori kontijensi dimana sistem pengendalian manajemen *fit* dengan kapabilitas yang akan meningkatkan kinerja keberlanjutan, dan sejalan dengan teori RBV bahwa kapabilitas dengan perusahaan menggunakan seluruh sumber daya yang ada didalam perusahaan yang berbentuk abstrak yaitu inovasi dan kewirausahaan dapat meningkatkan kinerja keberlanjutan, penelitian ini juga berimplikasi bagi ilmu pengetahuan karena dapat menjadi paradigma baru dalam riset-riset di bidang akuntansi dan manajemen, khususnya yang berkaitan dengan *contingent fit* sistem pengendalian manajemen, kapabilitas, dan kinerja keberlanjutan.

Implikasi praktis dari hasil penelitian ini khususnya bagi para CEO dan Manajer khususnya yang melakukan evaluasi dan pengambilan keputusan dalam perusahaan yang berhubungan dengan penerapan dan evaluasi atas konsep sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas bagi perusahaan yang n berdampak terhadap kinerja keberlanjutan. Dari hasil penelitian muncul beberapa implikasi praktis, yaitu: 1) Bagi Regulator, Otoritas Jasa Keuangan menjadi dapat menyusun regulasi yang lebih tegas dan tepat dalam rangka mengatur keharusan perusahaan untuk melaporkan *sustainability report*. 2). Bagi Ikatan Akuntan Indonesia, IAI menjadi lebih memiliki gambaran mengenai dasar pemikiran untuk menyusun standar akuntansi baru yang mengatur tentang pelaporan *sustainability report* bagi perusahaan berdasarkan jenis dan bidang

perusahaannya. 3). Bagi Perusahaan, perusahaan menjadi lebih memahami urgensi penerapan sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah paket untuk meningkatkan kinerja keberlanjutannya. Berdasarkan data responden, penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat 11% responden yang tidak mengisi dengan lengkap ini menunjukkan sebagian responden tidak ingin berpartisipasi dalam penelitian ini. Maka dari itu, peneliti yang datang diharapkan untuk memberikan pemaparan secara jelas bahwa penelitian ini memberi manfaat dan dampak positif terhadap responden dan perusahaan. Berdasarkan hasil penelitian menunjukkan bahwa penelitian ini tidak membuat pertanyaan secara langsung mengenai inovasi yang berhubungan dengan industri kertas.

Perusahaan menjadi lebih memiliki reverensi tentang perlunya memperhatikan paket sistem pengendalian manajemen berupa struktur organisasi, kompensasi, dan budaya organisasi karena merupakan sistem pengendalian manajemen yang *fit* terhadap kapabilitas dan kinerja keberlanjutan. Perusahaan menjadi lebih memberi perhatian khusus dimensi inovasi dan kewirausahaan sebagai kapabilitas dalam meningkatkan kinerja keberlanjutan. Di samping itu, perusahaan juga menjadi lebih memahami pentingnya menyusun laporan keberlanjutan. Perusahaan harus meningkatkan pengendalian diagnostik, pengendalian interaktif, orientasi pasar, pembelajaran organisasi untuk dapat membantu perusahaan dalam meningkatkan kinerja keberlanjutan

DAFTAR PUSTAKA

- Abdullahi, S. R., Kuwata, G., Abubakar, M. A., & Muhammad, T. A. (2014). The Role Of Budget And Budgetary Control On Organizational Performance: A Case Study Of Tahir Guest House, Kano State, Nigeria. *International Journal of Innovative Research in Information Security*, 4(2), 22–28.
- Abernacadethy, M. A., and Lillis, A. M., (1995)., The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4, pp. 241-258.
- Acquaah Moses., (2013). Management Control System, 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*.
- Ahmadi Seyed Ali Akbar, Yashar Salamzadeh, Mohammadreza Daraei, Jamshid Akbari (2009), Relationship Between Organizational Culture and Strategy Implementation: Typologies and Dimensions, *Global Business and Management Research: An International Journal* (2012) Vol. 4, No. 3 & 4, p 286.

- Ağar CC., (2012)., The Relationship Between Organizational Structure And Job Involvement In Labour And Technology-Intensive Industrial Enterprises: A Comparative Analysis Based on a Field Study, *International Journal of Business and Commerce*, 2 (2), 2-20.
- Agarwal, S., Erramili, K., D., and Chekitan, S. (2003). Market Oriented and Performance in Service Firms: Role of Innovation. *Journal of Services Marketing*, Vol. 17. No. 1, pp. 68-82.
- Ahmad NA., Mohamed R., (2018)., Management Control System and Firm performance-Resource Based View Perspective, *Journal of Business and Management*.
- Akinyele Samuel Taiwo. 2010. The influence of work environment on workers productivity: A case of selected oil and gas industry in Lagos, Nigeria.
- Albernethy, M.A., Chua, W.F., (1996). A Field Study of Control System "redesign": The Impact of Institutional Processes On Strategic Choice. *Contemporary Accounting Research*, 13, 569-606
- Aleksić A., Jelavić, SR., (2017)., Testing for strategy-structure fit and its importance for performance, *Management*, Vol. 22, 2017, 1, pp. 85-102.
- Alvesson M., Kärreman D., (2004)., Cages in Tandem: Management Control, Social Identity, and Identification in a Knowledge-Intensive Firm., *Organization* 11(1).
- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J., and Herron, M. (1996). Assessing the Work Environment for Creativity. *Academy of Management Journal*, Vol. 39, No. 5, pp.1154-

1184.

- Ambrose T-Liu, Donaldson M G. (2008) Exercise Cognition In Older Adults: Is There A Role For Resistance Training Programmes.
- Amit, R., and Schoemaker, P. J. H., (1993). Strategic Assets and Organizational Rent. *Strategic Management Journal*, Vol. 14, No. 1, pp. 33-46.
- Anthony, R. N. 1965. Planning And Control System: A Framework For Analysis. *Harvard University Press*. Boston.
- Archer, S. & Otley, D. T., (1991)., Strategy, Structure, Planning and Control Systems and Performance Evaluation -Rumenco Ltd, *ManagementAccountfng Research*, pp. 263-303.
- Argyris C., (1977)., Organizational Learning and Management Information Systems, *ACM SIGMIS Database* 2(2):113-123.
- Baker WE., Sinkula J.M. (1999)., The Synergistic Effect of Market Orientation and Learning Orientation on Organizational Performance. *Academy of Marketing Science Journal*, 27, 411.
- Barney, J, B., (1991)., Firm Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, Vol. 17, No 1. 99-120.
- Bedford, D.S., T. Malmi and M. Sandelin., (2016)., Management Control Effectiveness and Strategy: An Empirical Analysis of Packages and Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51 (2016) 12-18.
- Bonner, S. E., and Sprinkle, G. B., (2002). The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No 4 / 5, pp. 303-345.

- Burns, T. dan Stalker, G. M., 1961, *The Management of Innovation*, London: Tavistock.
- Button, S. B., Mathieu, I. E., & Zajac, D. M. (1996). Goal Orientation in Organizational Research: A Conceptual and Empirical Foundation. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 67, 26-48.
- Burton, R. M., & Obel, B. (2004). *Strategic Organizational Diagnosis and Design: The Dynamics of Fit*, Third Edition. New York: Springer Science + Business Media.
- Cadez, S., and Guilding, C., (2008). An Explanatory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 33 No.4, pp. 836-863
- Calantone, R. J., Cavusgil, S. T., and Zhao, Y. (2002). Learning Orientation, Firm Innovation Capability, and Firm Performance. *Industrial Marketing Management*, Vol. 31, No. 3, pp. 515-524.
- Campbell, S.L., Fowles ER., Weber B.J., (2004). Organizational Structure and Job Satisfaction in Public Health Nursing, *Public Health Nursing*, 21 (6), 564-571.
- Cano et al., (2004)., A Meta-Analysis of the Relationship Between Market Orientation and Business Performance: Evidence From Five Continents, *International Journal of Research in Marketing* 21(2):179-200.
- Carpenter, et al. (1994)., Meaningful Brands from Meaningless Differentiation: The Dependence on Irrelevant Attributes, *Journal of Marketing Research* 31(3).
- Chang, S. J., Van Witteloostuijn, A., & Eden, L. (2010). From The

- Editors: Common Method Variance in International Business Research. *Journal Of International Business Studies*, 41(2), 178–184.
- Chenhall, R. .. and K. Langfield-Smith. 1998. “The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach.” *Accounting, Organizations and Society* 23(3):243–64.
- Chenhall, RH., (2003). “Management Control Systems Design Within its Organizational Context: Findings From Contingency-Based research and Directions for The Future”. *Accounting, Organization and Society*. 28, pp.127-168.
- Chenhall, R. H. (2005). Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment Of Manufacturing, Learning And Strategic Outcomes: *An Exploratory Study*, *Accounting, Organizations And Society*, Vol.30 No.5, Pp.395-422.
- Chenhall, RH., (2007). *Theorising Contingencies in Management Control System Research*. In *Handbook of Management Accounting Research*. Edited by C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shield. Oxford OX5 1GB, United Kingdom: Elsevier, pp.163-205.
- Chenhall RH, Kallunki JP, Silvola H., (2010)., Exploring the Relationships Between Strategy, Innovation and Management Control Systems: The Roles of Social Networking, Organic Innovative Culture and Formal Controls, *Journal of Management Accounting Research*.

- Chhillar, P. (2013). Management Control Systems And Corporate Governance: A Theoretical Review.
- Coelho J.F.G.M., May D., (2003). The New Performance Evaluation Methodology and its Integration With Management System, *The TQM Magazine*, Vol 15 No 1, MCB UP Limited.
- Coller G., (2018)., Management Control System And Strategy: The Transforming Role Of Implementation, *Journal Of Applied Accounting Research*, Vol 19.
- Covin JG., Slevin DP., (1989)., Strategic Management Of Small Firms In Hostile And Benign Environment. *Strategic management journal*, 10(1), 75-87.
- Covin, Slevin and Heeley., (2001). Strategic Decision Making In An Intuitive Vs. Technocratic Mode: Structural And Environmental Considerations, *Journal of Business Research*, 52, pp. 51–67.
- Damanpour, F. (1991). Organizational Innovation: A Meta-Analysis Of Effects Of Determinants And Moderators. *Academy of Management Journal*, Vol. 34, No. 3, pp. 555-590.
- Day SG., (1994)., The Capabilities of Market-Driven Organizations, *Journal of Marketing*, Vol. 58, No. 4, pp. 37-52.
- Deephouse, D. L., & Heugens, P. P. M. A. R. (2009). Linking Social Issues to Organizational Impact : *The Role of Infomediaries and the Infomediary Process*, 541–553
- Dent, J. F., (1990). Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1-2, pp. 3-25
- Deshpande, R., and Farley, J. U. (1998). Measuring Market Orientation Generalization and Synthesis. *Journal of*

- Market-Focused Management. Vol. 2, No. 3, pp. 213-232.*
- Dewar, R. D., and Dutton, J. E. (1986). The Adoption of Radical and Incremental Innovation: An Empirical Analysis. *Management Science, Vol. 32, No. 11, pp.1422-1433.*
- Dess, G. G., and Richard, B. R. Jr. (1984). Measuring Organizational Performance in the Absence of Objective Measures: The Case of the Privately-held Firm and Conglomerate Business Unit. *Strategic Management Journal, Vol. 5, No. 2, pp. 265-273.*
- DiMaggio, P.J. dan W.W. Powell. 1983. The Iron Cage Revisited: Institutional Isomorphism and Collective Rationality in Organizational Fields. *American Sociological Review.*
- Drazin, R., Andrew, H., and Van De Ven. 1985. Alternative Form of Fit In Contingency Theory. *Administrative Science Quartely. Vol.30 NO.4 PP.514-539.*
- Dreher, A., 1994. Marketing orientation: how to grasp the phenomenon. In: Baker, M.J. (Ed.), *Perspectives on Marketing Management, vol. 4. Wiley, New York, pp. 149-170*
- Durendez, A., Palomo, D.R., Delema, DGPd & Soto, J.D.(2016). Management control systems and performance in small and medium family firms, *Journal Of European Journal Family Business, 5, 10-20.*
- Elkington, J. (1997). *Cannibals With Forks – Triple Bottom Line Of 21st Century Business. Stoney Creek, CT: New Society Publishers.*
- Emery, F. E., & Trist, E. L. (1965). The Causal Texture Of Organisational Environment. *Human Relations, 18, 21-32.*

- Emmanuel, C., Otley, D., Merchant, K., (1990). *Accounting for Management Control*, 2nd ed., London: Chapman & Hall.
- Ettlie, J. E. (1983). Organizational Policy and Innovation among Supplier to the Food Processing Sector. *Academy of Management Journal*, Vol. 26, No. 1, pp. 27-44.
- Fisher, J., (1995). Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization By Level Of Complexity. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, No. 1, pp. 24-53.
- Fisher, J. G. (1998). *Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcome: Behavioral Research in Accounting*.
- Fiol, C. M., and Lyles, M. A. (1985). *Organizational Learning*. *Academy of Management Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 803-813.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., and Tsul, A., (1985). Toward an Integrative Framework of Organizational Control. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 1, pp. 35-50.
- Foster, G and Gupta, M. 1994. Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*. 43-77
- Friedman, Lawrence M. dan Stewart Macaulay, 1969. Law and The Behavioral Sciences, *The Bobbs-Merill Company, Inc*, New York.
- Garg G, Krishnan VK., (2003)., *Transformational Leadership and Organizational Structure: The Role of Value-Based Leadership*, Response Books Sage Publications, pp 82-100.
- Garvin, David A. (1993): "The Art and Science of Business Management". New York: Kent Publishing.

- George M. Scott, Prinsip-Prinsip Sistem Informasi Manajemen, *Raja Grafindo Persada*, Jakarta, 2001.
- Gerdin, J., and Greve, J., (2008). The Appropriateness of Statistical Methods for Testing Contingency Hypotheses in Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No. 5 pp. 995-1009.
- Gong, M. Z., and Tse, M. S., (2009). Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting—Business and Management*, Vol. 16, No. 2, pp. 54-66.
- Grant, R. B. (1991). A Resource Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation. *California Management Review*, Vol. 33, No. 3, 114–135.
- Gray, Rob, R. Kouhy, dan S. Lavers. 1994. “Corporate Social and Environmental Reporting: A Review of The Literature and A Longitudinal Study of UK Disclosure”. *Accounting, Auditing, and Accountability Journal*, Vol. 8, No. 2, pp. 47-77.
- Greenberg J., (2011)., *Organizational justice: The dynamics of fairness in the workplace*.
- Hambrick, D.C. 1983. Some Tests Of The Effectiveness And Functional Attributes Of Miles And Snow's Strategic Types. *Academy of Management Journal*, 26: 5-26.
- Hameed, A., Ramzan, M., & Zubair, H. M. K. (2014). Impact Of Compensation On Employee Performance (Empirical Evidence From Banking Sector Of Pakistan). *International Journal of Business and Social Science*, 5(2).
- Haniffa, R., Hudaib, M. (2006). Corporate governance structure and performance of malaysian listed companies. *Journal*

of Business Finance & Accounting Analysis, 33(7-8), 1034-1062.

Hank LI, Chang O., Amy CC., (2014)., Importance of Sustainability Performance Indicators as Perceived by the Users and Preparers, *Journal of Management and Sustainability*, Vol 4, No. 1.

Hao Q., Kasper H., Muehlbacher J. (2012)., How Does Organizational Structure Influence Performance Through Learning and Innovation in Austria and China, Chinese. *Management Studies*, 6 (1), 36-52.

Henri, JF., (2006). Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 31, No. 4, pp. 529-558.

Henri, JF., (2006b). Organisation Culture and Performance Measurement System. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1) 77-103.

Holmes, S., & Marsden, S. (1996). An Exploration Of The Espoused Organizational Cultures Of Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, 10(3), 26-53.

Hood JN., Koberg CN., (1991)., Accounting Firm Cultures and Creativity Among Accountants., *Accounting Horizons* 5(3):12-19,

Hope OK., Thomas WB., (2008)., Managerial Empire Building and Firm Disclosure, *Journal of Accounting Research*.

Hoque, Zahirul. 2004. "A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance." *International Business Review* 13(4):485-

502.

- Huber, G. P. (1991). Organizational Learning: The Contributing Processes and Literatures. *Organization Science*. Vol. 2, No. 1, pp. 88-115.
- Hurley R., Hult T., (1998)., Innovation, Market Orientation, and Organizational Learning: An Integration and Empirical Examination, *Journal of Marketing* 62(3).
- Ireland RD., Hitt MA., Camp SM., Sexton DL., (2001)., Integrating Entrepreneurship Actions And Strategic Management Actions To Create Firm Wealth. *Academy of Management Executive* 15(1): 49–63.
- Ismail, Wiyantoro, Meutia, and Muchlish., (2012), Strategy, Interactive Control System and National Culture: A Case Study of Batik Industry in Indonesia., *International Congress on Interdisciplinary Business and Social Sciences*, pp, 33-38.
- Ismail Tubagus., (2013). Formatting Strategy and Management Control System: Evidence from Indonesia, *Internasional Journal of Business and Social Science* Vol 4 NO.1 Januari 2013.
- Ittner, C., Larcker, D. F., and Rendall, T., (2003). Performance Implication of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 7 / 8, pp. 715-741.
- Janicijevic N., (2012)., *Organizational Culture And Strategy*, University of Belgrade Faculty of Economics Department for Business Economics and Management.
- Jermias, J., Gani, L., (2004). Integrating Business Strategy, Organizational Configurations And Management

- Accounting Systems With Business Unit Effectiveness: A Fitness Landscape Approach. *Management Accounting Research*, 15, 179-200.
- Jiang, F. (2011). *Effects of Organizational Structure and Culture on employee Communication Behaviors in Chinese Organizations*, Master Thesis, University of Houston.
- Joan Woodward. 1965. *Industrial Organization, Theory and Practice*, London Oxford University Press.
- Johnson G., Scholes K, Whittington R., (2008)., *Exploring Corporate Strategy: Texts and Cases*, 8th Edition., Prentice Hall International, United Kingdom.
- Jones, R. A., Jimmieson, N. L., and Griffiths, A., (2005). The Impact of Organizational Culture and Reshaping Capabilities on Change Implementation Success: The Mediating Role of Readiness for Change. *Journal of Management Studies*, Vol. 42, No. 22, pp. 361-386.
- Kandemir, D., and Hult, G. T. M. (2005). A Conceptualization of an Organizational Learning Culture in International Joint Ventures. *Industrial Marketing Management*, Vol. 34, No. 3, pp. 430-439.
- Kaplan, R.S. and David P. Norton, (1992), "The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance", Harvard Business Review, Massachusetts.
- Kavale S., (2012)., The Connection Between Strategy And Structure, *International Journal of Business and Commerce*, Vol. 1 No. 6: pp 60-70
- Kieso, et al., (2014).. *Accounting Principles Pengantar Akuntansi Edisi 7 Jilid 1*. Jakarta: Salemba Empat.

- Knight GA., (1997)., Cross-cultural Reliability and Validity of a Scale to Measure Firm Entrepreneurial Orientation, *Journal of Business Venturing*, 12, 213–25.
- Koestartyo, C.T., Yunita, S., & Nugroho, A. (2015). Pengaruh Kompensasi terhadap kinerja karyawan di Tiga Coffee Shop di Surabaya. *E-Journal Manajemen Perhotelan, Universitas Kristen Petra, Surabaya, Indonesia*, 42-57.
- Kohli, AK., Jaworski, BJ. (1990)., Market Orientation: The Construct, Research Propositions, and Managerial Implications. *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 2, pp. 1-18.
- Kotler, P. (1997) *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation, and Control*. 9th Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River.
- Koufteros, X., Verghese, A. J., & Lucianetti, L. (2014). The Effect Of Performance Measurement Systems On Firm Performance: A Cross-Sectional And A Longitudinal Study. *Journal of Operations Management*, 32(6), 313–336
- Kruis, A., Speckle, R., Widener, Sally K. (2016), “Reciprocity, Ethical Climate, And Role Duality: Another Look At Budgetary Participation” *New Directions in Management Accounting Conference*, December, Brussels, Belgium.
- Kuratko DF, Ireland RD., Covin, JG., Hornsby JS., (2005). *Entrepreneurship Theory and Practice*, 29, 699-716.
- Langfield-Smith, K., (1997). Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-232.
- Lee, C., Lee, K., .and Pennings, J., M. (2001). Internal Capabilities,

- External Network, and Performance: A Study on Technology-based Ventures. *Strategic Management Journal*, Vol. 22, pp. 615-640.
- Liao, S.-H., Chang, W.-J., Hu, D.-C., & Yueh, Y.-L. (2012). Relationships Among Organizational Culture, Knowledge Acquisition, Organizational Learning, And Organizational Innovation In Taiwan's Banking And Insurance Industries. *The International Journal of Human Resource Management*, 23(1), 52–70.
- Lumpkin GT., Dess GG., (1996)., Clarifying the entrepreneurial orientation construct and linking it to performance. *The Academy of Management Review*, 21, 135–172.
- Maduenyi et al (2015)., *Impact of Organizational Structure on Organizational Performance, International Conference on Africa Development Issues (CU-ICADI) 2015: Social and Economic Model for Development Track*.
- Malmi, T., and Brown, D.A., (2008). Management Control Systems as A Package- Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 2, pp. 287-300.
- Mania, J. (2016). Influence Of Organizational Culture On Performance Of Commercial Banks In Kenya. School Of Business, University of Nairobi.
- Mansoor, M. dkk. (2012). The Impact of Job Stress on Employee Job Satisfaction A Study on Telecommunication Sector of Pakistan. *Jornal of Business Studies Quarterly*. Vol. 2, No. 3, pp 50–56.
- Martinez, E., Polo, Y., & De Chernatony, L. (2008). Effect of Brand

- Extension Strategies on Brand Image: A Comparative Study of the UK and Spanish Markets. *International Marketing Review*. Vol 25. No. 1. Page 107-135.
- Matthews G., (1997)., Chapter 9 Extraversion, Emotion And Performance: A Cognitive-Adaptive Model, *Advances in Psychology*, Vol 124, 1997, pp 399-442.
- Mathieu, J, E & Zajac, D. M (2000), A Review and Meta Analysis of The Antecedent, Correlated, Consequence Of Organizational Commitment, *Psychological*. Vol 118.
- Mavondo F., Farrell M., (2000)., Measuring Market Orientation: Are There Differences Between Business Marketers and Consumer Marketers?, *Australian Journal of Management* 25(2):223-244.
- Mehrabi J., Alemzadeh M., Jadidi, M., (2013)., Explaining the Relationship between Organizational Structure and Dimensions of Learning Organizations (Case study: Education Organization in Boroojerd County and the Related Departments), *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 3 (4), 116-128.
- Miller D., Friesen PH., (1982)., Innovation In Conservative And Entrepreneurial Firms: Two Models Of Strategic Momentum, *Strategic Management Journal*, Vol 3 pp 1-25.
- Mintzberg, H., Alstrand, B. and Lampel, J. (2009) *Strategy Safari*. London: Prentice Hall.
- Mohamed, R., Hui, W. S., Kamal, I., Rahman, A., & Aziz, R. A. (2008). Strategic Performance Measurement Systems And Organisational Capabilities: Using Levers Of Control.

- Morris MH., Sexton DL., (1996)., The Concept Of Entrepreneurial Intensity. *Journal of Business Research*, 36(1).
- Morrison, R.T. and R. N. Boyd, 1992, Organic Chemistry, 6th ed., *Prentice Hall International, Inc., New York*, 755-758, 762, 866.
- Mulyadi, 2007, Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen, Salemba Empat, Jakarta.
- Mutai, N. K. (2015). Influence of Balanced Scorecard On Performance Of Safaricom Kenya Limited. School Of Business, University Of Nairobi.
- Narver JC., Slater SF., (1990)., The Effect of a Market Orientation on Business Profitability, *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 4 (Oct., 1990), pp. 20-35.
- Nikpour, A. (2017). The Impact Of Organizational Culture On Organizational Performance: The Mediating Role Of Employee's Organizational Commitment. *International Journal of Organizational Leadership*, 6(1), 65.
- Normann R., (1971)., Organizational Innovativeness: Product Variation and Reorientation, *Administrative Science Quarterly* 16(2):203.
- Obeidat, B. Y., Abdallah, A. B., Aqqad, N. O., Akhoershiedah, A. H. O. M., & Maqableh, M. (2017). The Effect Of Intellectual Capital On Organizational Performance: The Mediating Role Of Knowledge Sharing. *Communications and Network*, 9(01), 1.
- Orozco, J. A., & Yangco, R. T. (2016). Problem-Based Learning: Effects on Critical and Creative Thinking Skills in Biology. *Asian Journal of Biology Education* Vol. 9, 3.

- Otley, DT., (1980)., The Contingency Theory Of Management Accounting: Achievement And Prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, Elsevier, vol. 5(4), pp 413-428.
- Paninyrakakis G., Theodoridis P., (2007)., Market Orientation And Performance: An Empirical Investigation In The Retail Industry In Greece, *Journal of Retailing and Consumer Services* 14(2):137-149.
- Peteraf, MA., (1993)., The Cornerstones Of Competitive Advantage: A Resource-Based View., *Strategic Management Journal*., vol 13.
- Priem, R. L. 1994. Executive judgment, organizational congruence, and firm performance. *Organization Science*. 5(3) 421–437.
- Pimpong, S., & Laryea, H. (2016). Budgeting And Its Impact On Financial Performance: The Case Of Non-Bank Financial Institutions In Ghana.
- Pratt J., Beaulieu P., (1992)., Organizational culture in public accounting: Size, technology, rank, and functional area., *Accounting Organizations and Society* 17(7):667-684.
- Prihadyanti. D., dan Laksani., CS., (2015). R & D dan Inovasi di Perusahaan Sektor Manufaktur Indonesia, *Pusat Penelitian Perkembangan Iptek, Lembaga Ilmu Pengetahuan Indonesia*
- Ranganathan J., (1998)., *Sustainability Rulers: Measuring Corporate Environmental & Social Performance*.
- Rehman, S. u., Mohamed, R., & Ayoup, H. (2018). Cybernetic Controls, And Rewards And Compensation Controls Influence On Organizational Performance. Mediating

- Role Of Organizational Capabilities In Pakistan. *International Journal of Academic Management Science Research (IJAMSR)*, 2(8), 1–10.
- Rehman, S. U., Mohamed, R., & Ayoup, H. (2019). The Mediating Role Of Organizational Capabilities Between Organizational Performance And Its Determinants. *Journal of Global Entrepreneurship Research*, 9:30.
- Rivard S et al., (2006)., *Resource-Based View And Competitive Strategy: An Integrated Model Of The Contribution Of Information Technology To Firm Performance.*, *J. Strategic Inf.*
- Rocha, M., Searcy, C. and Karapetrovic, S. (2007). Integrating Sustainable Development into Existing Management Systems. *Total Quality Management*, 18(2), 83–92.
- Rockness H., (1977)., Expectancy Theory In A Budgetary Setting: An Experimental Examination. *The Accounting Review*, 52, 893-903.
- Roy, Alexander S & Setiawan, Roy. 2017. Evaluasi Manajemen Kompensasi pada PT. Jaya Lestari. *Agora*. Vol. 5, No. 1.
- Sandelin M., (2008)., Operation of Management Control Practices as a Package – A Case Study on Control System Variety in a Growth Firm Context, *Management Accounting Research* 19(4):324-343.
- Searcy CS., Karapetrovic, McCartney D., (2008)., Application of A Systems Approach To Sustainable Development Performance Measurement, *Int. J. Productivity and Performance Management*, 182–197.
- Segon, M., & Booth, C. (2013). Virtue : The Missing Ethics Element in Emotional Intelligence. *Journal of Business Ethics*, 789–

802.

- Simons, R.A. (1987). Planning, control, and uncertainty: A process view. In W. J. Bruns & R.S. Kaplan (Eds.), *Accounting And Management: Field Study Perspectives* (pp. 339–362). Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Simons, R. (1995). *Levers Of Control: How Managers Use Innovative Control Systems To Drive Strategic Renewal*. Boston, Massachusetts: *Havard Business Scholl Press*.
- Singh, Ajay, Gupta, Bindu. (2015)., *Job Involvement, Organizational Commitment, Professional Commitment, and Team Commitment –A Study of Generational Diversity*. *Benchmarking: An International Journal*, Vol. 22, No.7
- Snell, S. A. (1992). Control theory in strategic human resource management: The mediating effect of administrative information. *Academy of Management Journal*, 35(2), 292-327.
- Sharma S, Vredenburg H., (1998)., Proactive Corporate Environmental Strategy And The Development Of Competitively Valuable Organizational Capability., *Strategic Management Journal*, pp 729–753.
- Sherman, W. S. (2007)., Improving Organizations by Coaching Individual Development Using the Resource-Based Business Strategy. *SAM Advanced Management Journal*, (Autum), pp. 40-46.
- Shurafa, R., & Mohamed, R. B. (2016). Management Control System, Organizational Learning, And Firm's Performance: An Empirical Study From Developing Economy. *International Journal Of Advanced And*

Applied Sciences, 3(10), 79–88.

Staniskis K,J and Greve, V., (2009). Sustainability Performance Indicators For industrial Enterprise management, Enviromental Reserach, *Engineering and Managemnet*. No 2. (48) P. 42-50 ISSN 1392-1649 .

Stevenson HH., Jarillo JC., (1990)., A paradigm of entrepreneurship: Entrepreneurial management. *Strategic Management Journal*,11 (Summer Special Issue), 17–27.

Suliyanto., (2003)., *Praktikum Analisis Statistik, alat Analisis dalam Aplikasi Penelitian*, Program Pascasarjana Magister Sains Ekonomi Manajemen, Universitas Jenderal Soedirman Purwokerto.

Suliyanto. (2009). *Membangun Kinerja Pemasaran Melalui Orientasi Pasar: Peranan Pembelajaran Organisasi dan Inovasi (Studi Empiris pada UKM Makanan dan Minuman di Eks-Keresidenan Banyumas)*. Disertasi Tidak Dipublikasikan, Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi Progam Pascasarjana Universitas Diponegoro, Semarang.

Teece et al., (1997)., Dynamic Capabilities And Strategic Management., *Strategic Management Journal*, pp. 509-533.

Theriou N., & Dimitrios Maditinos & Georgios N. Theriou, (2017), Management Control Systems and Strategy: A Resource based Perspective. Evidence from Greece. [*International Journal of Business and Economic Sciences Applied Research \(IJBESAR\)*](#), Eastern Macedonia and Thrace Institute of Technology (EMATTECH), Kavala, Greece, vol. 10(2), pages 35-47, June

- Thornberry N., (2001)., Corporate Entrepreneurship, *European Management Journal* 19(5):526-533.
- Toth G., Arbačiauskas V. (2005)., *Environmental Performance Evaluation*. Guidebook. Kaunas, Technologija.
- Tucker, B., Thorne H., and Gurd, B. 2009. Management control systems and strategy: What's been happening? *Journal of Accounting Literature*, 28: 123-163.
- Venkatraman, N. (1989), The Concept Of Fit In Strategy Research: Toward Verbal and Statistical Correspondence. *Academy of Management Review*, 14(3), 423-444
- Widener SK., (2007)., An Empirical Analysis Of The Levers Of Control Framework., *Accounting, Organizations and Society*.
- Wernerfelt Birger., (1984)., A Resource-Based View of the Firm., *Strategic Management Journal*, Vol. 5, No. 2. (Apr. - Jun., 1984), pp. 171-180.
- Wiratmo M., (2001)., *Pengantar Kewiraswataan*, BPFE, Yogyakarta
- Wong.C.Y., Karia.N., (2009) Explaining The Competitive Advantage Of Logistics Service Providers: A Resource-Based View Approach, *International Journal Of Production Economics*, vol. In Press, corrected Proof.
- Wood RV, Bhuian S, Kiecker P (2000)., Market Orientation And Organizational Performance In Not-For-Prof-It Hospitals. *Journal of Business Research*, 48(3):213-226.
- Zainuddin, Yuserrie, 2003, *Management Accounting and Control System: The State of the Art*, Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro.

- Zahra SA., Covin JG., (1995)., Contextual influences on the corporate entrepreneurship-performance relationship: A longitudinal analysis, *Journal of Business Venturing*, 1995, vol. 10, issue 1, 43-58.
- Zahra SA., Nielsen AP., Bogner W., (1999)., Corporate entrepreneurship, knowledge, and competence development. *Entrepreneurship: Theory and Practice*, 23, 3, 169–90.
- Zahra SA., Garvis DM., (2000)., International Corporate Entrepreneurship And Firm Performance, *Journal of Business Venturing* 15(5):469-492.
- Zampetakis, LA, Beldekos, P & Moustakis, VS 2009, "Day-To-Day Entrepreneurship Within Organisations: The Role Of Trait Emotional Intelligence And Perceived Organisational Support , *European Management Journal*, 27(3), pp.165–17.
- Zucker, L G. 1987. "Institutional theories of organization." *Annual Review of Sociology* 13: 443–64.

BIODATA PENULIS



Dr. Iin Rosini, S.E., M.Si., CSRS, CFA, CFRM, CAP adalah dosen pada Fakultas Ekonomi Universitas Pamulang yang juga aktif sebagai kolumnis di berbagai media masa serta menjadi narasumber dalam seminar tingkat nasional. Penulis mendapatkan gelar Doktor Ilmu Ekonomi Konsentrasi Akuntansi dari Universitas Trisakti pada tahun 2019. Penulis intens meneliti Bidang Akuntansi Manajemen khususnya terkait dengan Sistem Pengendalian Manajemen dan Sustainability. Penulis tercatat sebagai reviewer di berbagai Jurnal Nasional dengan scope akuntansi, manajemen, dan perpajakan. Hingga saat ini, penulis tercatat sebagai Ketua Program Studi D3 Akuntansi serta Ketua Lembaga Sertifikasi Profesi (LSP) Universitas Pamulang. Penulis juga aktif dalam berbagai organisasi profesi diantaranya Ikatan Akuntansi Indonesia (IAI), Forum Vokasi Indonesia (FVA), Asosiasi Konsultan Pajak Indonesia (AKPI), Forum Perguruan Tinggi Vokasi Indonesia (FPTVI), dan Ikatan

Sarjana Ekonomi Indonesia (ISEI). Kegiatan lain penulis diantaranya sebagai Asesor Asia Sustainability Reporting Rating (ASRRAT) dan pengurus asosiasi Lembaga Sertifikasi Profesi (LSP) Forum Perguruan Tinggi Vokasi Indonesia (FPTVI).