

Interaksi Budaya Organisasi dengan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Unit Bisnis Industri Manufaktur dan Jasa

Peni Sawitri

Fakultas Ekonomi, Universitas Gunadarma
Jl. Margjonda Raya No.100 Depok 16424
E-mail: peni@staff.gunadarma.ac.id

ABSTRAK

Peranan Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) sangat signifikan dalam peningkatan kinerja perusahaan yang tergantung pada bentuk maupun budaya organisasi. Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui pengaruh interaksi budaya organisasi dengan proses Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) yang difokuskan pada alat pengendalian sebagai atribut SPM dan mekanisme SPM (yaitu evaluasi dan sistem umpan balik) terhadap kinerja unit bisnis pada industri manufaktur dan jasa di Jakarta. Penelitian ini menggunakan metode survey ke manajer suatu unit bisnis, pusat laba, atau divisional dalam perusahaan, baik manufaktur maupun jasa yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta. Hipotesis diuji dengan *moderated regression analysis* dengan *multiplicative model*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi tidak memperkuat hubungan antara atribut dan mekanisme SPM dengan kinerja unit bisnis.

Kata Kunci: budaya organisasi, alat pengendalian, mekanisme evaluasi, mekanisme sistem umpan balik

ABSTRACT

The role of Management Control System is very significant in improving the performance of companies that depend on the shape and culture of the organization. This study aims to determine the effect of interactions of organizational cultural with the process of management control systems, focussed at device controls and its mechanisms (such as evaluation and feedback system) to business unit performance in manufacturing and service industries in Jakarta. Data of the study was collected via a mail survey to business unit managers who heading a strategic business unit (SBU), profit center, or of divisional in manufacturing and services companies which listed in the Jakarta Stock Exchange. The statistic method used to test the hypotheses is a multiple regression multiplicative model. The results showed that corporate culture does not strengthen the relationship between attributes and mechanisms of SPM with business unit performance.

Keywords: corporate culture, device controls, evaluation mechanism, the mechanism of feedback systems

PENDAHULUAN

Pengendalian manajemen telah menjadi salah satu *area* penting dalam penelitian perilaku organisasi, sejalan dengan pertumbuhan tekanan ekonomi, iklim industri yang tidak menentu, krisis ekonomi, dan keadaan lingkungan eksternal lainnya seperti konsumen, tingkat persaingan, pasar, pemasok, distributor, sikap masyarakat dan pemerintah. Studi-studi yang telah ada (Anthony, 1966; Miller & Friesen, 1982; Govindarajan, 1988; Simon, 1990; Fisher, 1998; Syafruddin, 2001; Tugiman, 2002; Wasito dan Ghozali, 2002) menemukan bahwa efektivitas pengendalian manajemen yang digunakan dalam organisasi berpengaruh secara signifikan terhadap peningkatan kinerja perusahaan.

Organisasi merupakan suatu unit sosial yang dibentuk untuk mencapai tujuan tertentu. Sistem pengendalian diperlukan oleh manajemen untuk membantu memperlancar pencapaian tujuan organi-

sasi tersebut. Seperti diungkapkan Anthony & Govindarajan (1995), sistem pengendalian organisasi yang juga biasa disebut sebagai sistem pengendalian *administrative* atau birokratis, didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktivitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi. Akan tetapi keefektifan suatu sistem pengendalian ditentukan antara lain oleh seberapa jauh sistem tersebut sesuai dengan karakteristik organisasi. Pendekatan kontinjensi ini mengatakan bahwa sistem pengendalian akan lebih bisa menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi (Hopwood 1976; Pondeville, 2000). Sebaliknya sistem pengendalian yang tidak sesuai dengan karakteristik organisasi bisa menimbulkan *dysfunctional behavior* bagi anggota organisasi.

Sebagaimana Hofstede, Neuijen & Sanders (1990) menemukan bahwa sistem pengendalian akan berbeda untuk organisasi yang berbeda terutama bila

ditinjau dari kultur organisasional (budaya perusahaan) atau lebih tepatnya ia menunjukkan bahwa perbedaan kultur organisasional dipengaruhi oleh faktor-faktor organisasional, antara lain: *size*, tipe kepemilikan (swasta-pemerintah), struktur organisasional, sistem pengendalian dan profil karyawan. Budaya perusahaan yang dominan mempunyai pengaruh kuat terhadap anggota organisasi, dengan demikian berarti budaya akan mendukung keberhasilan manajemen dalam mengimplementasi strategi perusahaan karena budaya perusahaan mengarahkan perilaku anggota organisasi dalam mencapai sasaran perusahaan dengan cara meningkatkan koordinasi dan pengendalian dalam perusahaan (Hofstede *et al.*, 1990; Indriantoro, 2000).

Harrison dan Mc Kinnon (1999) menelaah kembali riset-riset lintas budaya akan sistem pengendalian manajemen sejak 1980 melewati 15 tahun terakhir, mereka menemukan bahwa riset-riset lintas budaya ini tidak menggunakan dimensi budaya menurut hasil kerja Hofstede (1980) dalam Harrison & Mc Kinnon (1999) secara lengkap namun masih memandang hanya pada satu atau dua dimensi saja, demikian pula melihat sistem pengendalian manajemen hanya pada satu atau dua sub sistem atau bagian dari sistem pengendalian manajemen. Mereka menganggap bahwa riset budaya dalam sistem pengendalian manajemen masih belumlah matang sehingga banyak peluang yang bisa dilakukan untuk riset mendatang dengan sebaiknya lebih mencoba menggunakan metode dari ilmu-ilmu sosial lainnya seperti antropologi, sosiologi dan literatur-literatur sejarah.

Minat peneliti dan industri semakin meningkat terhadap peranan budaya organisasi dalam meningkatkan kinerja organisasi, namun belum ada kesepakatan yang jelas tentang arti budaya organisasi. Nilai dan kepercayaan dianggap sebagai elemen utama dari pengertian konsep budaya organisasi oleh para peneliti (O'Reilly & Chatman, 1996; Schein, 1985 dalam Tepeci, 2001). Banyak peneliti lebih memilih definisi ini karena nilai yang dapat diterima bersama oleh anggota organisasi relatif stabil dan mampu bertahan dalam interaksi sesama anggota organisasi dengan struktur organisasi dalam memproduksi pola perilaku anggota organisasi (Chatman, 1991 dalam Tepeci, 2001).

Hal tersebut di atas yang memotivasi penelitian ini dilakukan dengan memadukan secara bersama-sama atribut (alat-alat pengendalian) dengan mekanisme (cara) pengendalian yang dilakukan berupa evaluasi berdasarkan anggaran dan sistem umpan balik sebagai sistem pengendalian manajemen dan interaksinya dengan budaya organisasi terhadap kinerja unit bisnis. Penelitian ini dilakukan di orga-

nisasi jasa dan manufaktur dengan alasan kedua organisasi ini cukup berbeda dari sisi karakteristik budaya dan jenis industri yang dihasilkan. Penelitian ini bertujuan mengetahui dampak interaksi budaya dengan sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja unit bisnis di kedua industri ini.

Sebagaimana fenomena yang diungkapkan di atas, maka penelitian ini dilakukan untuk melihat dampak interaksi budaya dengan sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja unit bisnis di organisasi yang berbeda. Permasalahan dalam penelitian ini dapat dirumuskan sebagai berikut: apakah ada pengaruh antara interaksi budaya organisasi dengan sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja unit bisnis perusahaan jasa dan manufaktur?.

KAJIAN TEORITIS

Otley & Berry (1980); Simons (1990); Anthony & Govindarajan (1995); Dutta (2002) mengemukakan sistem pengendalian organisasi yang juga biasa disebut sebagai sistem pengendalian administratif atau birokratis, didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktivitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi. Keberhasilan suatu sistem pengendalian ditentukan antara lain oleh seberapa jauh sistem tersebut sesuai dengan karakteristik organisasi. Pendekatan kontinjensi menunjukkan bahwa sistem pengendalian akan lebih dapat menunjang pencapaian tujuan organisasi apabila desainnya sesuai dengan kondisi lingkungan organisasi (Hopwood, 1976; Pondeville, 2000). Sistem pengendalian yang tidak sesuai dengan karakteristik organisasi dapat menimbulkan *dysfunctional behavior* bagi anggota organisasi.

Ada banyak konsep dan pendekatan yang digunakan untuk menjelaskan dan memberikan pengertian mengenai budaya (Hofstede, 1990; Indriantoro, 2000; Tepeci, 2001; Budiharjo, 2003). Menurut Hofstede *et al.* (1990) budaya merupakan keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari suatu kelompok sosial, yang membedakan dengan kelompok sosial yang lain. Budaya dapat diklasifikasikan ke dalam berbagai tingkatan, antara lain: nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, organisasional atau perusahaan (Hofstede, 1994 dalam Indriantoro, 2000). Pada tingkat organisasional, budaya merupakan seperangkat asumsi-asumsi, keyakinan-keyakinan, nilai-nilai dan persepsi yang dimiliki para anggota kelompok dalam suatu organisasi yang membentuk dan mempengaruhi sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan (Indriantoro, 2000). Di samping tercermin pada nilai-nilai, budaya organisasional juga dimanifestasikan pada praktek-praktek organisasio-

nal, yang membedakan antara satu kelompok organisasional dengan kelompok organisasional lainnya (Kotter & Heskett, 1992 dalam Indriantoro, 2000). Sedangkan menurut Tepeci (2001), budaya organisasi adalah suatu persepsi bersama yang dianut oleh anggota-anggota organisasi itu; suatu sistem dan makna bersama. Budaya merupakan norma-norma dan nilai-nilai yang mengarahkan perilaku anggota organisasi. Setiap anggota akan berperilaku sesuai dengan budaya yang berlaku agar diterima di lingkungannya.

Demikian pula halnya dengan Flamholtz (1983) yang lebih dulu menganggap bahwa budaya organisasi sebagai sebuah komponen pengendalian selain struktur organisasi dan inti sistem pengendalian. Dia mendefinisikan budaya organisasi sebagai pola dari nilai, norma dan kepercayaan yang bersama-sama dimiliki oleh masing-masing anggota organisasi. Pengertian ini akan membantu dalam mempengaruhi perilaku setiap anggota organisasi. Bila budaya organisasi telah dapat digambarkan maka elemen pengendalian lainnya (misal struktur organisasi dan inti sistem pengendalian) akan membantu menyebarkan dan menguatkan budaya ini kepada organisasi dalam menerapkan strategi, membuat keputusan dan mengambil suatu tindakan. Tepeci (2001) dalam disertasi penelitiannya juga menggunakan budaya organisasi sebagai suatu nilai yang dianut anggota organisasi yang akan mempengaruhi produktivitas individual sebagai anggota organisasi.

Rasyid (1998) dalam penelitiannya juga memasukkan faktor budaya sebagai variabel utama dalam melihat hubungan saling peran antara akuntansi dan budaya perusahaan di mana akuntansi dipraktikkan dengan asumsi bahwa akuntansi sebenarnya adalah sebuah artefak budaya, karenanya tidaklah tepat memisahkan keduanya dan kemudian memandangnya sebagai variabel-variabel yang diteliti. Rasyid mencoba menggunakan metode kualitatif interpretif yang berakar pada *symbolic interactionism* dengan menggunakan filosofi antropologi interpretifnya Geertz, berbeda dengan para peneliti akuntansi pada umumnya yang cenderung menggunakan metode *hypothethico-deductive* yang berakar pada filosofi ilmu *positivism*. Dari hasil penelitiannya ia menemukan bahwa tidak adanya peran akuntansi di lingkungan perusahaan, akuntansi hanyalah merupakan aktivitas teknis untuk memenuhi persyaratan *go public* dari BAPEPAM.

Dalam penelitian Hofstede *et al.* (1990) menemukan 6 dimensi budaya organisasi yang lebih mengacu pada aktivitas manajemen yang mencerminkan nilai-nilai karyawan, yaitu sebagai berikut:

1. **Orientasi hasil atau orientasi proses.** Orientasi hasil ditandai oleh upaya maksimal dalam mencapai tujuan dan keberanian menghadapi tantangan-tantangan dan mengambil keputusan; sedangkan orientasi proses ditandai oleh penghindaran terhadap resiko dan penggunaan upaya yang minimal dalam pencapaian tujuan.
2. **Orientasi orang (*employee*) atau orientasi pekerjaan.** Orientasi orang menekankan pada permasalahan pribadi, keputusan penting dilakukan oleh kelompok dan organisasi menekankan perlunya perhatian pada kesejahteraan karyawan dan keluarganya; sedangkan orientasi pekerjaan lebih menekankan pada penyelesaian suatu pekerjaan dan keputusan penting dilakukan oleh karyawan.
3. ***Parochial* atau *professional*.** *Parochial* menekankan pada perencanaan jangka pendek, penghindaran pada perilaku karyawan di rumah dan di kantor, sistem perekrutan yang mengindahkan pada kehidupan dan kondisi keluarga calon; sedangkan profesional menitikberatkan pada perencanaan masa depan, dan tidak mengurus kehidupan pribadi karyawan dan memandang sangat penting pada kompetensi dalam perekrutan.
4. **Sistem tertutup atau sistem terbuka,** Pada sistem tertutup karyawan baru memerlukan waktu relatif lama untuk menyesuaikan diri; sedangkan pada sistem terbuka mengacu pada keterbukaan dalam komunikasi terhadap pihak luar.
5. **Kontrol longgar atau kontrol ketat,** pada pengendalian longgar efisiensi dan ketepatan waktu relatif lebih longgar, sedangkan pengendalian ketat lebih menekankan pada ketepatan waktu dan efisiensi.
6. ***Normative* atau *pragmatis*.** *Normatif* menekankan pada prosedur kendati harus dibayar dengan mahal; sedangkan *pragmatis* lebih menekankan pada hasil daripada prosedur dan pemenuhan kebutuhan pelanggan.

Keenam dimensi ini selalu melekat dalam setiap organisasi. Masing-masing organisasi dapat dipastikan memiliki kecenderungan ke salah satu karakteristik setiap dimensi atau ada kemungkinan mengarah kepada kombinasi dimensi tersebut. Misal ada sebuah organisasi yang cenderung memiliki karakteristik dimensi berorientasi pada hasil maka organisasi ini akan lebih berorientasi pada pekerjaan dan bersifat profesional.

Sebelumnya Hofstede (1980) dalam Indriantoro (2000) juga telah membagi budaya kedalam 4 norma nilai dari penelitian surveynya terhadap sikap para karyawan IBM pada setiap cabangnya di seluruh

dunia, yaitu terdiri dari: *power distance*, *individualism*, *masculinity* dan *uncertainty avoidance*.

Kedua hasil kerja Hofstede inilah yang banyak dijadikan acuan dasar para peneliti budaya, sebagaimana Harrison & McKinnon (1999) mereview kembali temuan dimensi Hofstede (1980) dalam Indriantoro (2000) yang terdiri dari dimensi *power distance*, dimensi *individualism*, dimensi *uncertainty avoidance* dan dimensi *masculinity* dalam penelitiannya, mereka menggunakannya dalam meneliti desain sistem pengendalian manajemen di budaya yang berbeda (*cross cultural research*). Putra & Naim (2000) menggunakan dimensi Hofstede *et al.* (1990) yang terdiri dari orientasi hasil/proses, orang/pekerjaan, parochial/profesional, sistem tertutup/terbuka, kontrol longgar/ketat dan dimensi normatif/pragmatif, guna meneliti hubungan budaya perusahaan dengan peran intensitas akuntansi manajemen. Mereka menemukan bahwa informasi akuntansi manajemen berperan pada perusahaan dengan intensitas yang berbeda, hal ini berbeda dengan hasil penelitian Rasyid (1998) yang menyatakan bahwa akuntansi manajemen tidak berperan di perusahaan. Penelitian Putra dan Naim (2000) menemukan dalam kerangka budaya tertentu (dimensi parochial/profesional, sistem tertutup/terbuka dan dimensi kontrol longgar/ketat) informasi akuntansi manajemen diandalkan namun dalam kerangka budaya yang lain kurang diandalkan dan ternyata budaya mempengaruhi intensitas peran akuntansi manajemen.

Demikian pula dalam penelitian ini menggunakan dimensi Hofstede *et al.* (1990) yaitu budaya organisasi dipandang sebagai nilai dan kepercayaan yang diterima bersama-sama oleh setiap anggota organisasi sehingga perilaku, kebiasaan dan situasi aktivitas kerja setiap anggota organisasi cenderung mencerminkan orientasi budaya organisasinya. Penelitian ini menggunakan instrument kuantitatif berupa skala likert 7 poin guna menjelaskan budaya organisasi di masing-masing unit bisnis (pusat laba) sebagaimana juga Smith (2002) dalam disertasi penelitiannya memberikan alternatif perbandingan cara pengukuran budaya organisasi dengan menggunakan format skala likert. Format ini paling populer dalam skala pengukuran instrumen budaya. Responden diminta menilai budaya organisasi dengan memilih antara sangat tidak setuju, tidak setuju, netral, setuju hingga sangat setuju.

Sistem pengendalian telah didefinisikan dengan banyak cara. Konsepnya sering berhubungan dengan kegiatan mengendalikan atau mengontrol dalam menjalankan operasional organisasi (proses kontrol) dan sumber-sumber informasi di mana menjadi dasar bagi kegiatan mengendalikan tersebut (sistem kontrol). Simons (1987, 1990, 1991, 1995) menyata-

kan sistem pengendalian manajemen tidak hanya penting untuk implementasi strategi tetapi juga untuk memformulasikan strategi. Dia mendefinisikan sistem pengendalian manajemen adalah disusun melalui prosedur formal dan menggunakan informasi untuk memelihara atau mengubah pola dalam aktivitas organisasi. Sistem pengendalian manajemen (SPM) ini secara umum meliputi prosedur formal proses informasi untuk perencanaan, penganggaran, pengendalian biaya, pengamatan lingkungan, analisa pesaing, pelaporan dan evaluasi kinerja, penempatan sumber daya dan kompensasi karyawan. Simons (1994) membedakan tipe penggunaan sistem pengendalian manajemen oleh *top managers* ke dalam tipe diagnostik dan tipe interaktif. Pada tipe diagnostik, sistem pengendalian manajemen dianggap sebagai *formal feedback* (umpan balik sistem informasi) yang digunakan untuk memonitoring kinerja organisasi. Pada tipe interaktif, *top managers* secara teratur dan aktif melibatkan diri mereka sendiri kedalam setiap pengambilan keputusan atas aktivitas karyawannya.

Peran anggaran sebagai mekanisme sistem pengendalian manajemen telah mendapat perhatian secara mendalam di dalam literatur akuntansi manajemen, sebagaimana Flamholtz (1983) dan Otley (1978) menganjurkan bahwa pada hakekatnya secara tradisional penganggaran adalah suatu mekanisme pengendalian. Otley (1999) mendefinisikan kinerja sebagai perolehan keuntungan dalam suatu pusat laba, ukuran kinerja secara keseluruhan merupakan kombinasi antara ukuran output (pendapatan) dengan ukuran input (biaya) dan penganggaran adalah proses menjaga kedua elemen ini dalam keseimbangan. Beberapa penelitian lebih menekankan peran anggaran secara tradisional sebagai alat diagnostik (Simons, 1990) sementara Flamholtz (1983) menyebut peran anggaran sebagai *answer machine*. Peran anggaran sebagai sistem pengendalian telah berubah tidak hanya sebagai alat diagnosa melainkan sebagai mesin dialog, pembelajaran dan penciptaan ide-ide organisasi, sejalan dengan hal itu Simons menyebutnya sebagai peran interaktif. Lebih tegas Anthony dan Govindarajan (2000) menyebutkan bahwa sistem pengendalian diagnostik merupakan sistem informasi formal yang digunakan oleh manajer untuk memonitor *outcomes* organisasi dan melakukan tindakan koreksi atas penyimpangan dari standar yang telah ditetapkan.

Sistem pengendalian manajemen dalam penelitian ini adalah mengadopsi penelitian Miller & Friessen (1982) akan atribut atau alat-alat pengendalian yang digunakan dalam sistem yaitu antara lain: (1) pengendalian manajemen dan sistem informasi yang komprehensif, (2) penggunaan pusat biaya untuk pengendalian biaya, (3) penggunaan pusat laba dan

target laba, (3) pengendalian mutu operasional dengan menggunakan sampel, (4) pengendalian biaya dengan menetapkan biaya standar dan menganalisis variasi, (6) penilaian formal terhadap pegawai. Sebagaimana Flamholtz (1983) dan Otley (1978) menganjurkan bahwa pada hakekatnya secara tradisional penganggaran adalah suatu mekanisme pengendalian, maka penelitian ini juga menggunakan evaluasi berdasarkan anggaran sebagai salah satu mekanisme sistem pengendalian manajemen. Sejalan dengan pendapat Daft & Macintosh (1984), Langfield-Smith (1997), Yasukata & Kobayashi (2001), bahwa sistem pengendalian manajemen adalah diperlukan untuk memonitoring dan mengukur aktivitas agar mencapai kinerja yang diharapkan dan sistem pengendalian manajemen dipandang sebagai sistem pengendalian untuk implementasi strategi, maka penelitian ini menggunakan sistem umpan balik sebagai salah satu mekanisme sistem pengendalian manajemen dengan mengetahui seberapa sering penggunaan ukuran kinerja aktual sebagai umpan balik. Dengan demikian sistem pengendalian manajemen dalam penelitian ini terdiri dari tiga komponen utama yaitu (1) atribut atau alat pengendalian, (2) evaluasi berdasarkan anggaran dan (3) sistem umpan balik.

Berdasarkan penelaahan literatur-literatur dan hasil-hasil penelitian tentang budaya perusahaan dan sistem pengendalian manajemen seperti uraian di atas maka dapat dirumuskan hipotesis tentang pengaruh interaksi budaya organisasi terhadap hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kinerja organisasi sebagai berikut: Interaksi budaya organisasi dengan salah satu atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen berpengaruh positif terhadap kinerja unit bisnis jasa dan manufaktur.

METODE PENELITIAN

Metode yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode penelitian observasi dan survey. Populasi dalam penelitian ini adalah para manajer tingkat menengah atau manajerial yang membawahi divisi/departemen unit bisnis atau *strategic business unit* (SBU) di lingkungan perusahaan-perusahaan di Indonesia, dengan pertimbangan bahwa mereka: (1) merupakan pelaksana keputusan manajemen puncak yang mampu berinteraksi dengan karyawan dan manajemen puncak, (2) biasanya mereka terlibat langsung dengan kebijakan yang dilaksanakan oleh manajemen puncak. Dalam penelitian ini peneliti menetapkan rerangka sampel adalah manajer Unit Bisnis yang ada di perusahaan-perusahaan di Indonesia yang dipilih secara *purposive* yaitu yang mempunyai suatu unit bisnis atau *strategic business*

unit (SBU) terutama yang terdaftar di Bursa Efek Jakarta (BEJ) yang diseleksi dari *Indonesian Capital Market Directory 2004* dan juga perusahaan-perusahaan yang tidak terdaftar namun mempunyai SBU lebih dari satu

Uji pendahuluan (*pretest*) dilakukan kepada para manajer yang sedang mengikuti kuliah pada Magister Manajemen Program Pasca Sarjana Universitas Gunadarma guna menguji validitas dan reliabilitas instrumen penelitian. Pengujian validitas instrumen penelitian dilakukan dengan cara melihat validasi konten terhadap indikator-indikatornya sehingga sesuai mengukur konsep yang ingin diukur dengan menggunakan uji korelasi *Pearson*. Uji reliabilitas dengan bantuan SPSS mengukur reliabilitas dengan uji statistik *Cronbach Alpha* (α). Suatu konstruk atau variable dikatakan reliabel jika memberikan nilai *Cronbach Alpha* > 0.60 (Cooper & Emory, 1996; Nunnally, 1978 dalam Govindarajan, 1988).

Sistem Pengendalian Manajemen dalam penelitian ini mengadaptasi penelitian Miller & Friesen (1982) mengenai (1) alat-alat pengendalian, Yasukata & Kobayashi (2001) tentang (2) Sistem umpan balik (bagaimana menggunakan ukuran kinerja aktual sebagai umpan balik?) serta adaptasi penelitian Govindarajan (1988) untuk (3) Mekanisme sistem evaluasi anggaran. Pada indikator alat-alat pengendalian responden diminta untuk menilai frekuensi penggunaan alat-alat pengendalian tersebut dalam operasional perusahaan sehari-hari dengan ukuran skala likert 7 poin, sedangkan untuk sistem umpan balik responden diminta memilih seberapa sering penggunaan ukuran kinerja aktual sebagai umpan balik dengan skala likert 7 poin (1: tidak pernah menggunakan ukuran kinerja aktual; 4: kadang-kadang; 7 selalu menggunakannya) dalam memenuhi 4 item tujuan. Dan untuk mekanisme sistem evaluasi anggaran menggunakan instrumen yang dikembangkan oleh Hopwood (1972) dalam Govindarajan (1988) dengan skala likert 7 point dari sangat tidak setuju hingga sangat setuju pada empat item pernyataan seperti salah satunya "saya akan melakukan evaluasi terhadap unit saya berdasarkan kemampuan yang saya miliki untuk tetap sesuai dengan anggaran yang telah ditetapkan"

Dimensi budaya perusahaan diukur dengan instrumen yang dikembangkan peneliti berdasarkan hasil analisis faktor menurut Hofstede *et al.* (1990) dan Putra & Naim (2000) dengan menambahkan kata "karakter unit kerja" dan "menggambarkan unit kerja saya" pada item-item pertanyaan yang dominan menurut Hofstede *et al.* (1990). Setiap item pertanyaan berisi pernyataan mengenai dimensi budaya perusahaan yang mempertentangkan antara orientasi

hasil dengan proses (dimensi 1), orientasi pada orang dengan pekerjaan (dimensi 2), parochial dengan profesional (dimensi 3), sistem tertutup dengan sistem terbuka (dimensi 4), kontrol longgar dengan kontrol ketat (dimensi 5) dan normative dengan pragmatis (dimensi 6). Pilihan jawaban menggunakan ukuran skala likert 7 poin dari sangat tidak setuju (1) hingga sangat setuju (7) yang menunjukkan skala rendah (satu) untuk dimensi yang berorientasi hasil, orang, parochial, tertutup, kontrol longgar dan normatif, sedangkan skala tinggi (tujuh) untuk dimensi yang berorientasi pada proses, pekerjaan, profesional, terbuka, kontrol ketat dan pragmatis.

Kinerja Unit Bisnis dalam penelitian ini adalah kinerja divisi/departemen fungsional atau sistem unit bisnis strategi secara keseluruhan (*overall*) sehingga dihasilkan ukuran kinerja yang obyektif. Instrumen yang digunakan untuk ukuran efektifitas sistem unit bisnis diadopsi dari Govindarajan (1988), Govindarajan & Fisher (1990) yang terdiri dari 10 dimensi kinerja yaitu: *return on investment* (ROI), laba, arus kas, pengendalian kas, pengembangan produk baru, volume penjualan, *market share*, pengembangan pasar, pengembangan sumberdaya manusia, dan urusan-urusan politik dan kemasyarakatan. Instrumen menggunakan skala interval 7 poin dengan skor 1 menunjukkan di bawah standar dan skor 7 menunjukkan di atas standar.

Teknik analisa data yang peneliti lakukan adalah menggunakan *analysis bivariate (interaction approach* dengan model regresi) untuk menguji hipotesis penelitian. Model empiris pengujian hipotesis ini adalah dependen variabel yang merupakan fungsi dari interaksi dua variabel independen. Pendekatan ini diadopsi dari Riyanto (2001) yaitu:

$$Y = \alpha + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_1.X_2 + e \quad (1)$$

di mana:

Y = kinerja unit bisnis, diukur berdasarkan penjumlahan skor setiap butir.

α , β_1 , β_2 , β_3 = unstandarized koefisien regresi

X_1 dan X_2 = variabel atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen (alat pengendalian, evaluasi dan sistem umpan balik) dan variabel budaya

X_1 , X_2 = interaksi X_1 dan X_2

Persamaan dalam regresi berganda ini merupakan cara yang dapat digunakan untuk menguji interaksi (Govindarajan, 1988; Riyanto, 2001). Dalam penelitian ini, pendekatan interaksi bertujuan untuk menerangkan variasi kinerja unit bisnis dari dua interaksi variabel independen yaitu sistem pengendalian manajemen dengan variabel kontekstualnya. Penerapan secara empiris Govindarajan (1986)

menunjukkan efek utama dari masing-masing variabel independen terhadap variabel dependen tidak dapat diinterpretasikan. Fokusnya adalah pada signifikansi dan sifat pengaruh interaksi dua variabel independen terhadap variabel dependen yang ada dalam persamaan 3.1. Jika β_3 signifikan dan positif ($\beta_3 > 0$) menunjukkan bahwa hipotesis didukung atau berarti interaksi sistem pengendalian manajemen dengan budaya perusahaan berpengaruh positif terhadap kinerja unit bisnis.

HASIL PENELITIAN DAN PEMBAHASAN

Hasil Pengujian Validitas dan Reliabilitas Daftar Pertanyaan

Hasil uji menunjukkan bahwa secara umum daftar pertanyaan merupakan instrument yang sangat andal/*reliabel* ($\alpha > 0.60$) dan sahih/*valid*. Item-item pertanyaan yang mengukur masing-masing dimensi budaya menunjukkan *cronbach alpha* jauh di atas 0.60. Koefisien ini menunjukkan bahwa data penelitian dari *pilot test* yang diperoleh dari penggunaan instrument tersebut mempunyai konsistensi internal yang sangat memadai, sehingga instrument ini andal dan layak digunakan untuk penelitian sebenarnya, tidak perlu ada item pertanyaan yang diperbaiki atau dibuang. Menurut hasil uji validitas instrument budaya perusahaan diperoleh koefisien korelasi yang besar dan signifikan secara statistik (< 0.05) demikian pula hasil analisis faktor menghasilkan nilai *loading* faktor rata-rata di atas 0.40, walaupun ada satu item pertanyaan no 8 yang mengukur dimensi ke-3 budaya perusahaan mempunyai nilai faktor *loading* di bawah 0.40, maka pertanyaan-pertanyaan yang mengukur kecenderungan dimensi budaya perusahaan memiliki instrument yang cukup valid.

Item-item pertanyaan yang mengukur masing-masing elemen sistem pengendalian manajemen menunjukkan *cronbach alpha* jauh di atas 0.60, yaitu antara lain instrument yang mengukur alat-alat pengendalian mempunyai nilai *cronbach alpha* sebesar 0.7137, item-item pertanyaan yang mengukur mekanisme sistem evaluasi anggaran menunjukkan nilai *cronbach alpha* sebesar 0.7907 dan item-item pertanyaan yang mengukur sistem umpan balik menunjukkan *cronbach alpha* sebesar 0.7159. Koefisien ini menunjukkan bahwa data penelitian dari *pilot test* yang diperoleh dari penggunaan instrument tersebut mempunyai konsistensi internal yang sangat memadai, sehingga instrument ini andal dan layak digunakan untuk penelitian sebenarnya, tidak perlu ada item pertanyaan yang diperbaiki atau dibuang.

Hasil uji validitas instrumen sistem pengendalian manajemen dengan menggunakan korelasi *pearson*, terutama yang mengukur alat-alat pengendalian diperoleh dua item pertanyaan (item no 2 dan 5) yang mempunyai koefisien korelasi yang rendah yaitu 0.374 dan 0.343 dan tidak signifikan secara statistik ($p > 0.05$). Kemungkinan hal ini terjadi karena hampir sebagian besar responden dalam pilot test bekerja di industri jasa yang biasanya memang jarang menggunakan pengendalian biaya sebagai alat pengendaliannya. Dengan memandang bahwa penggunaan pusat biaya adalah penting sebagai salah satu alat pengendalian maka kedua item tersebut tetap dipertahankan setelah diperbaiki tata kalimatnya dalam daftar pertanyaan penelitian ini. Dari kedua uji validitas dan reliabilitas terhadap instrumen penelitian ini maka dapat dikatakan bahwa item-item pertanyaan yang mengukur sistem pengendalian manajemen cukup valid.

Statistik Deskriptif

Karakteristik Responden

Responden penelitian adalah 104 manajer *Strategic Business Unit* (SBU). Gambaran secara umum profil responden dapat kita lihat dari kelompok usaha tempat responden bekerja.

Tabel 1. Distribusi Frekuensi Kelompok Usaha

Kelompok Usaha	Frekuensi	Persentase
Jasa Forwarding	6	5.4
Jasa IT	15	13.4
Jasa Keuangan	15	13.4
Jasa Konstruksi	8	7.1
Jasa Pariwisata	3	2.7
Jasa Perdagangan	1	0.9
Jasa Supplier	9	8.0
Manufaktur	47	42.0

Rerangka sampel penelitian ini adalah manajer-manajer unit bisnis dalam lingkungan perusahaan-perusahaan di Indonesia. Sebagaimana tampak pada Tabel 1 di atas, unit-unit bisnis dalam penelitian ini berada pada perusahaan-perusahaan yang dikelompokkan berdasarkan jenis usahanya yaitu: manufaktur dan jasa. Tabel 1 tampak bahwa perusahaan yang termasuk dalam kelompok manufaktur sebesar 42,0% sedangkan sisanya adalah kelompok usaha jasa yang terdiri dari jasa IT (*information technology*) dan jasa keuangan (perbankan, asuransi, *leasing*) masing-masing sebesar 13,4%, jasa konstruksi sebesar 7,1%, jasa pariwisata (perhotelan, *traveling*) sebesar 2,7%, jasa perdagangan (toko *retail*) sebesar 0,9%, jasa supplier sebesar 8% dan jasa *forwarding* (angkutan kapal) sebesar 5,4%.

Jawaban Responden

Tabel 2. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Variabel	Kisaran Teoritis	Kisaran aktual	Rata-rata	Deviasi Standar	Nilai Tengah
DIMENSI 1	3 - 21	3 - 21	10.80	4.32	12
DIMENSI 2	3 - 21	6 - 20	12.88	3.50	12
DIMENSI 3	3 - 21	8 - 21	15.13	2.79	12
DIMENSI 4	3 - 21	7-19	14.06	2.97	12
DIMENSI 5	3 - 21	6 - 20	12.19	3.27	12
DIMENSI 6	2 - 14	3 - 14	9.77	2.46	8
BUDAYA	17 - 119	47 - 112	74.83	12.30	68
Alat Pengendalian	6 - 42	21 - 41	31.36	5.04	24
Evaluasi berdasarkan Anggaran	4 - 28	10 - 28	21.84	3.68	16
Sistem Umpan Balik	4 - 28	13 - 28	21.26	3.46	16

Berdasarkan tabel statistik deskriptif di atas memperlihatkan untuk variabel budaya perusahaan hasil jawaban responden dari 17 butir pertanyaan Hofstede *et al* (1990) menunjukkan jawabannya berkisar antara 47 dan 112, sedangkan kisaran teoritis skor berkisar antara 17 dan 119 dengan titik tengah 68. Adapun nilai rata-rata jawaban adalah 74,83 yang berarti lebih tinggi dari nilai titik tengah, demikian pula untuk setiap dimensi budaya hampir sebagian mempunyai nilai rata-rata jawaban di atas nilai tengah, kecuali hanya dimensi 1 mempunyai nilai mean sebesar 10,80 di bawah nilai tengah yang menunjukkan bahwa budaya perusahaan dimensi 1 cenderung berorientasi pada hasil. Dengan demikian dapat disimpulkan bahwa budaya perusahaan dalam penelitian ini lebih cenderung berorientasi pada hasil (dimensi 1 yang mempunyai nilai rata-rata di bawah nilai tengah), pekerjaan, profesional, sistem terbuka, kontrol yang ketat dan pragmatis. Sedangkan perbandingan antara kisaran aktual dengan kisaran teoritis menunjukkan bahwa hampir tidak ada unit bisnis yang memiliki budaya perusahaan pada tingkat ekstrim (rendah atau tinggi).

Hasil pengukuran variabel sistem pengendalian manajemen yang terdiri dari alat pengendalian, evaluasi berdasarkan anggaran dan sistem umpan balik masing-masing menunjukkan bahwa kisaran aktual untuk tingkat penggunaan alat pengendalian berkisar antara 21 dan 41 dengan rata-rata 31,36 jauh di atas nilai tengahnya, maka dapat disimpulkan bahwa tingkat penggunaan alat pengendalian dalam penelitian ini cenderung tinggi atau cukup sering digunakan. Sedangkan berdasarkan perbandingan antara kisaran aktual dengan kisaran teoritis menunjukkan bahwa tidak ada unit bisnis yang menggunakan alat pengendalian pada tingkat ekstrim (sangat sering atau tidak pernah).

Hasil pengukuran untuk variabel evaluasi berdasarkan anggaran menunjukkan bahwa kisaran aktual skor jawaban responden berkisar antara 10 hingga 28 dengan rata-rata 21,84 jauh di atas nilai tengahnya, maka dapat disimpulkan bahwa responden cenderung selalu melakukan proses penilaian atau evaluasi atas hasil kerja bagiannya (unit bisnis/pusat laba) berdasarkan anggaran. Hal ini konsisten dengan hasil pada pengukuran alat pengendalian di mana responden sebagai manajer unit bisnis (pusat laba) selalu menggunakan alat-alat pengendalian sehingga dalam melakukan evaluasi juga akan berdasarkan anggaran.

Hasil pengukuran untuk variabel sistem umpan balik menunjukkan bahwa kisaran aktual skor jawaban responden 13 sampai 28 dengan rata-rata 21,26 yang juga jauh di atas nilai tengah, maka dapat disimpulkan bahwa sbu atau pusat laba dalam penelitian ini sering atau selalu menggunakan ukuran kinerja aktual sebagai umpan balik dalam mengimplementasikan, memformulasikan, menguji strategi yang dijalankan. Hal inipun konsisten dengan hasil kedua elemen sistem pengendalian manajemen lainnya, maka dapat disimpulkan bahwa penggunaan sistem pengendalian manajemen dalam penelitian ini cukup tinggi dan selalu digunakan dalam memastikan tercapainya kinerja yang diinginkan.

Hasil Pengujian Hipotesis

Dalam penelitian ini, pendekatan interaksi bertujuan untuk menerangkan variasi kinerja unit bisnis dari dua interaksi variabel independen yaitu sistem pengendalian manajemen dengan budaya perusahaan. Model penelitian ini menyatakan kesesuaian antar variabel yang bersyarat dengan atribut atau mekanisme sistem manajemen pengendalian akan berhubungan dengan pencapaian efektivitas (kinerja) SBU yang tinggi. Jika kesesuaian digambarkan sebagai interaksi, kemudian model meramalkan bahwa dampak atribut dan mekanisme sistem manajemen pengendalian adalah lebih tinggi ketika nilai faktor kontekstual (kontinjensi)-nya lebih tinggi, maka model penelitian ini akan diuji dengan menjalankan

suatu analisis regresi dengan interaksi yang memasukkan faktor kontinjensi dengan sistem manajemen pengendalian. Dengan terlebih dahulu melakukan uji asumsi klasik yang hasilnya menunjukkan bahwa asumsi normalitas telah terpenuhi, tidak terjadi heterokedastisitas pada model regresi dan tidak terjadi multikolinearitas.

Tabel 3 menunjukkan hasil analisa regresi dengan interaksi budaya perusahaan sebagai variabel kontinjensi dengan atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen guna menguji hipotesis, bila koefisien interaksi positif dan $p < 0,05$ maka hipotesis diterima yaitu bahwa interaksi budaya perusahaan dengan salah satu atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen berhubungan positif dengan kinerja SBU.

Tabel 3 menunjukkan bahwa interaksi antara budaya perusahaan dengan atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen sebagian besar menunjukkan koefisien yang negatif dan tidak signifikan ($p > 0,005$), kecuali interaksi budaya perusahaan dengan mekanisme sistem evaluasi berdasarkan anggaran menunjukkan hasil koefisien yang positif dan signifikan ($p < 0,005$). Hasil ini menunjukkan arti bahwa budaya perusahaan tidak memperkuat hubungan moderating terhadap hubungan antara atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen dengan kinerja unit bisnis, kecuali memperkuat hubungan sistem evaluasi berdasarkan anggaran dengan kinerja unit bisnis. Dengan demikian, hasil penelitian ini mendukung hipotesis hanya pada salah satu mekanisme SPM yaitu interaksi budaya perusahaan dengan sistem evaluasi berdasarkan anggaran berhubungan positif dengan kinerja unit bisnis.

Hasil ini dapat terjadi karena unit bisnis dalam penelitian ini cenderung memiliki budaya yang berorientasi pada hasil dan kontrol yang ketat maka lebih berinteraksi dengan evaluasi berdasarkan anggaran daripada atribut dan mekanisme pengendalian yang lain dalam meningkatkan kinerja unit bisnisnya, selain unit bisnis juga cenderung lebih berorientasi pada pekerjaan bukan pada keadaan pegawai yang bekerja dan pragmatis yang menekankan pada hasil lebih penting daripada prosedur.

Tabel 3. Hasil Analisis Regresi dengan Budaya Perusahaan sebagai Variabel Kontinjensi

Model	Alat Pengendalian			Evaluasi Berdasarkan Anggaran			Sistem Umpan Balik		
	Koefisien	t	P	Koefisien	t	P	Koefisien	t	P
α	14.671	0.881	0.380	113.651	5.140	0.000	16.007	0.562	0.575
X1	0.898	1.784	0.077	-3.058	-3.106	0.002	1.368	1.040	0.301
X2	0.242	1.067	0.289	-1.137	-3.281	0.001	0.265	0.664	0.508
Interaksi X1.X2	-0,005048	-0.746	0.457	0.05269	3.499	0.001	-0.009956	-0.546	0.587
R ²	0.156	-	0.001	0.146	-	0.001	0.112	-	0.008
F untuk model	-	6.145	0.001	-	5.711	0.001	-	4.196	0.008

X1 = atribut dan mekanisme sistem pengendalian manajemen;

X2 = budaya perusahaan

Hasil temuan di lapangan ini mendukung pendapat Rasyid (1998) bahwa tidak terjadi hubungan saling peran (*interplay*) antara budaya organisasi dengan akuntansi yang dipraktekkan di organisasi tersebut, namun budaya perusahaan berfungsi sebagai mekanisme pengendalian di mana akuntansi manajemen tidak dipraktekkan dalam perusahaan. Hasil regresi berganda dalam penelitian ini juga dapat menggambarkan bahwa unit bisnis dalam penelitian ini cenderung mempunyai budaya perusahaan yang berorientasi pada hasil, pekerjaan, profesional, sistem terbuka, kontrol ketat dan pragmatis, maka penggunaan atribut (alat pengendalian) dan mekanisme sistem umpan balik bukanlah tergantung pada budaya perusahaan tersebut, melainkan ditentukan oleh faktor lainnya, karena budaya perusahaan itu sendiri sudah dianggap sebagai mekanisme pengendalian sebagaimana dikemukakan pula oleh Flamholtz (1983) yang menganggap bahwa budaya organisasi sebagai sebuah komponen pengendalian selain struktur organisasi dan inti sistem pengendalian.

Budaya tidaklah berperan dalam menentukan alat pengendalian maupun mekanisme sistem umpan balik, namun berperan dalam meningkatkan efektivitas evaluasi berdasarkan anggaran terhadap kinerja unit bisnis. Hal ini juga mendukung hasil penelitian Poerwati (2002) yang menunjukkan bahwa budaya organisasi secara signifikan mampu bertindak sebagai variabel *moderating* yang mempengaruhi hubungan partisipasi penyusunan anggaran dalam meningkatkan kinerja manajerial. Hasil penelitian ini juga memperkuat penelitian Chow *et al.* (1991) dalam Yap *et al.* (1993) yang menemukan bahwa budaya (*cultural individualism*) dan sistem pengendalian manajemen berpengaruh secara signifikan sebagai variabel independen terhadap kinerja tetapi tidak secara interaksi mempengaruhi kinerja.

KESIMPULAN DAN SARAN

Hasil temuan di lapangan ini menggambarkan bahwa bila unit bisnis cenderung mempunyai budaya perusahaan yang berorientasi pada hasil, pekerjaan, profesional, sistem terbuka, kontrol ketat dan pragmatis, maka penggunaan atribut (alat pengendalian) dan mekanisme sistem umpan balik bukanlah tergantung pada budaya perusahaan tersebut, melainkan ditentukan oleh faktor lainnya, karena budaya perusahaan itu sendiri sudah dianggap sebagai mekanisme pengendalian.

Hal ini dapat terjadi karena kecenderungan jawaban responden dalam penelitian ini menunjukkan ada perbedaan budaya perusahaan secara signifikan pada kelompok usaha jasa dengan kelompok usaha

manufaktur tempat responden bekerja dalam unit bisnis perusahaan di kedua kelompok tersebut, terutama dimensi ke dua yaitu beorientasi orang atau pekerjaan, dimensi ketiga yaitu parochial atau profesional dan dimensi keenam yaitu normative atau pragmatis. Namun secara keseluruhan responden menilai bahwa budaya perusahaan tempat mereka bekerja cenderung berdimensi pada (1) hasil yang ditandai dengan upaya maksimal dalam mencapai tujuan dan keberanian menghadapi berbagai resiko, (2) pekerjaan yang ditandai dengan keputusan-keputusan penting lebih sering dibuat oleh individu (terpusat pada atasan), (3) profesional yang ditandai dengan titik berat pada perencanaan masa depan dan mementingkan kompetensi dalam pekerjaan, (4) terbuka yang ditandai dengan keterbukaan dalam komunikasi terhadap pihak luar, (5) kontrol ketat yang ditandai dengan ketepatan waktu dan efisiensi serta (6) pragmatis yang ditandai dengan penekanan pada hasil daripada prosedur.

Dengan mempertimbangkan keterbatasan-keterbatasan yang ada dalam penelitian ini seperti penggunaan instrumen yang didasarkan pada persepsi jawaban responden melalui survei dengan kuesioner dapat menimbulkan masalah jika persepsi responden berbeda dengan keadaan sesungguhnya, sehingga kesimpulan yang diambil hanya berdasarkan pada data yang dikumpulkan melalui penggunaan instrumen secara tertulis, diharapkan penelitian-penelitian di masa yang akan datang sebagai implikasi teoritis dapat menggunakan metode wawancara langsung untuk mengetahui budaya perusahaan, atribut dan mekanisme sistem pengendalian yang diterapkan perusahaan. Penelitian lanjutan perlu mempertimbangkan variabel kontingensi lainnya yang belum diuji dalam penelitian ini seperti teknologi informasi sebagaimana diketahui salah satu kunci keberhasilan suatu sistem pengendalian manajemen ditentukan ada tidaknya dukungan teknologi informasi.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony, R. N. 1966. *Management Planning dan Control Systems: a Framework for Analysis*. Boston: Harvard Business School Press.
- Anthony, R. N. & Govindarajan, V. 1995. *Management Control Systems*. New York: McGraw-Hill.
- Budihardjo, A. 2003. Peranan Budaya Perusahaan: Suatu Pendekatan Sistematis dalam Mengelola Perusahaan. *Prasetya Mulya Management Journal*, 8(14): 51-67.
- Cooper, D.R. & Emory, C.W. 1996. *Business Research Methods*. New York: McGraw-Hill.

- Daft, R. L. & Macintosh, N. B. 1984. The Nature and Use of Formal Control Systems for Management Control and Strategy Implementation. *Journal of Management*, 10(1): 43-66.
- Dutta, M. 2002. *Management Control Systems*. New Delhi: Chdan and Company Ltd.
- Fisher, J.G. 1998. Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions. *Behavioral Research in Accounting*, 10(Supplement): 47-64.
- Flamholtz, E.G. 1983. Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Context: Theoretical dan Empirical Perspectives. *Accounting, Organizations dan Society*, 8(1): 153-169.
- Govindarajan, V. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-Unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, 31(4): 828-851.
- Harrison, G. L. & McKinnon J. L. 1999. Cross-cultural Research in Management Control Systems Design: a Review of the Current State. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5): 483-506.
- Hopwood, A. 1972. An Empirical Study the Role of Accounting Data in Performance Evaluation. *Journal of Accounting Research*, 2(Supplement): 156-182.
- Hopwood, A. 1976. *Accounting a Human Behaviour*. New South Wales: Haymarket Publishing Limited.
- Hofstede, G. 1978. The Poverty of Management Control Philosophy. *Academy of Management Review*, 3(3): 450-461.
- Hofstede, G., Neuijen, B., Ohayv, D.D. & Sanders, G. 1990. Measuring Organizational Cultures: A Qualitative dan Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly*, 35(2): 286-316.
- Indriantoro, N. 1999. Aliran-Aliran Pemikiran Alternatif dalam Akuntansi. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, 14(3): 101-105.
- Indriantoro, N. 2000. Hubungan *Size* dan Fungsi dengan Kultur *Organizational* Perusahaan Manufaktur di Indonesia. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, 15(4): 442-452.
- Indriantoro, N. 2000. An Empirical Study of Locus of Control dan Cultural Dimensions as Moderating Variables of the Effect of Participative Budgeting on Job Performance dan Job Satisfaction. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Indonesia*, 15(1): 97-114.
- Khomsiyah & Indriantoro, N. 2000. Metodologi Penelitian Akuntansi Keperilakuan: Pendekatan Filsafat Ilmu. *Jurnal Bisnis dan Akuntansi*, 2(2): 89-102.
- Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: a Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2): 207-232.
- Miller, D. & Friesen, P. 1982. Innovation in Conservatie dan Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*, 3(1): 1-25.
- O'Reilly, C.A. & Chatman, J.A. 1996. Culture as Social Control: Corporations, Culture and Commitment. *Research in Organizational Behavior*, 18(5): 157-200.
- Otley, D.T. 1978. Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1): 122-149.
- Otley, D.T. 1999. Performance Management: a Framework for Management Control Systems Research. *Management Accounting Research*, 10(4): 363-382.
- Otley, D.T. & Berry, A. 1980. Control, Organizations and Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 5(2): 231-244.
- Poerwati, T. 2002. *Pengaruh Partisipasi Penyusunan Anggaran Terhadap Kinerja Manajerial: Budaya Organisasi dan Motivasi sebagai Variabel Moderating*. Simposium Nasional Akuntansi V. Semarang: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Pondeville, S.M. 2000. The Control Systems in The Environmental Management Framework. Working Paper IPA Young Scholars Colloquium No. 13.
- Puspa, D.F. 2000. Dampak Konflik Organisasional-Profesional Akuntan Terhadap Kepuasan kerja dan Perpindahan Pekerja (Studi Empiris terhadap Akuntan yang Bekerja pada Organisasi Profesional dan Organisasi Non Profesional). *Media Ekonomi*, 6(3): 979-991.
- Puspa, D.F. & Riyanto, B. 1999. Tipe Lingkungan Pengendalian Organisasi, Orientasi Profesional, Konflik Peran, Kepuasan Kerja dan Kinerja: Suatu Penelitian Empiris. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 2(1): 117-135.
- Putra, E. P. & Naim, A. 2000. *Budaya Perusahaan dan Intensitas Peran Akuntansi Manajemen: Penelitian Empiris Pada Perusahaan-Perusaha-*

- an di Indonesia. Simposium Nasional Akuntansi III. Jakarta: Ikatan Akuntan Indonesia.
- Rasyid, E.R. 1998. Saling Peran (*interplay*) antara Akuntansi dan Budaya Perusahaan, Penelitian Empiris dengan Metode Interpretif Etnografis. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 1(1): 43-66.
- Riyanto, B. 2001. Alternative Approach to Examining a Contingency Model in Accounting Research: a Comparison. *Jurnal Riset Akuntansi, Manajemen, Ekonomi*, 1(1): 13-32.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations dan Society*, 12(4): 357-374.
- Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Comperative Advantage: New Perspectives. *Accounting, Organizations dan Society*, 15(1/2): 127-143.
- Simons, R. 1991. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal*, 12(1): 49-62.
- Simons, R. 1994. How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal*, 15(3): 169- 189.
- Simons, R. 1995. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press.
- Syafruddin, M. 2001. Pengaruh Moderasi Dinamika Lingkungan pada Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan. *Jurnal Riset Akuntansi Indonesia*, 4(1): 99-110.
- Tepeci, M. 2001. *The Effect of Personal Values, Organizational Culture, and Person-Organization Fit on Individual Outcomes in The Restaurant Industry*. Unpublished dissertation. Pennsylvania: The Pennsylvania State University.
- Tugiman, H. 2002. Pengaruh Auditor Internal, serta Faktor-faktor Pendukungnya Terhadap Peningkatan Pengendalian Internal dan Kinerja Perusahaan. *Jurnal Akuntansi dan Auditing Indonesia*, 6(1): 33-48.
- Wasito & Ghozali, I. 2002. Pengaruh Sistem Pengendalian Terhadap Prestasi Kerja: Uji Langsung dan Tidak Langsung. *Jurnal Ekonomi dan Bisnis (Dian Ekonomi)*, 8(2): 147-172.
- Yap, T.H., Sim, A. 1993. A Cross-Country Comparison of The Relationships Between Strategy, Environment and Control System Attributes: Singapore and Australia. *The Indonesian Journal of Accounting and Business Society*: 1(1): 27-80.
- Yasukata, K. & Kobayashi, T. 2001. Performance Measurement and Evaluation Systems in View of Strategic Management Control: A Survey of Management Accounting Practices in Japan. *Asia Pasific Management Review*, 6(1): 53-72.