

## **PENGGUNAAN LEVERS OF CONTROL DALAM SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN SERTA PENERAPANNYA DI INDONESIA**

**MUTIARA KEMALA RATU**

Universitas Indo Global Mandiri  
E-mail: mutiarakemala.ratu@uigm.ac.id

**VHIKA MEIRIASARI**

Universitas Indo Global Mandiri  
E-mail: v hikams@uigm.ac.id

**EMILDA**

Universitas Indo Global Mandiri  
E-mail: emilda@uigm.ac.id

### ***Abstract***

*The application of Management Control Systems (MCS) is expected to increase monitoring and providing information related to the implementation and formulation of strategies. Levers of Control (LOC) is then used as the right approach to achieve strategic control in the management control system in the organization. This research will look at how to use the levers of control in an organization's Management Control Systems and see how the role of the culture and environment of an organization in Indonesia affect the implementation of the levers of control in Management Control Systems. The research was conducted descriptively with a literature study research technique. The research results show that the environment and culture within an organization have a role in adjusting the LOC used in the management control system.*

*Keywords: Management Control Systems, Levers of Control*

### **Abstrak**

Penerapan Management Control System (MCS) diharapkan dapat meningkatkan pemantauan dan penyediaan informasi terkait implementasi dan perumusan strategi. Levers of Control (LOC) kemudian digunakan sebagai pendekatan yang tepat untuk mencapai pengendalian strategis dalam sistem pengendalian manajemen di organisasi. Penelitian ini akan melihat bagaimana penggunaan levers of control dalam suatu organisasi Sistem Pengendalian Manajemen dan melihat bagaimana peran budaya dan lingkungan suatu organisasi di Indonesia mempengaruhi penerapan levers of control dalam Sistem Pengendalian Manajemen. Penelitian dilakukan secara deskriptif dengan teknik penelitian studi literatur. Hasil penelitian menunjukkan bahwa lingkungan dan budaya dalam suatu organisasi berperan dalam penyesuaian LOC yang digunakan dalam sistem pengendalian manajemen.

**Kata Kunci :** Management Control System, Levers of Control

**JEL Classification :** M11, M12

## PENDAHULUAN

Penerapan *Management Control Systems* (MCS) dalam suatu organisasi sudah mengalami perkembangan yang pesat. MCS atau dalam bahasa Indonesia nya biasa disebut dengan sistem pengendalian manajemen bertujuan untuk memberikan informasi yang berguna dalam pengambilan keputusan, perencanaan dan evaluasi (Merchant & Otley, 2006). Dalam suatu organisasi *Management Control Systems* atau dalam bahasa Indonesia biasa disebut sebagai sistem pengendalian manajemen adalah salah satu sistem yang penting digunakan demi kelangsungan operasional mereka. Suatu organisasi akan mampu memantau aktivitasnya serta mampu membuat informasi terkait implementasi dan pembuatan rumusan strategi melalui MCS (Sutoyo & Mahardika, 2015).

Pandangan tradisional *top-down* mengimplikasikan bahwa kontrol strategis berarti memastikan bahwa perilaku orang-orang konsisten dengan strategi yang ditetapkan di awal (Merchant dalam Tuomela, 2005). Pengakuan dari strategi yang secara bertahap terus berkembang membawa pada pandangan yang lebih kompleks. Strategi yang dimaksudkan yang diatur oleh manajer dan strategi yang *emerging unintentionally* harus dikendalikan. Kerangka kerja dari Simons kemudian menjadi alat yang memberikan definisi mengenai strategi dan aspek *intended* dan *emergent* dari pengembangan strategi dalam MCS. Kerangka kerja ini didasarkan pada empat *levers of control: beliefs systems, boundary systems, diagnostic control systems, and interactive control systems*. Ide inti dalam kerangka kerja kontrol strategis adalah bahwa kerangka kerja ini menyeimbangkan kebutuhan untuk inovasi dan konstrain. *Beliefs systems* digunakan untuk meningkatkan nilai inti terkait strategi bisnis dan untuk menginspirasi pencarian peluang baru yang sejalan dengan nilai-nilai ini. *Boundary systems* mengurangi risiko dengan menetapkan batasan terhadap perilaku yang tidak diinginkan. Melalui *diagnostic control systems*, faktor sukses penting adalah komunikasi dan *monitoring*. Yang terakhir, *interactive control systems* digunakan untuk membahas ketidakpastian strategis dan mempelajari respons strategis baru terhadap lingkungan yang terus berubah. (Tuomela, 2005).

Sebagai pendekatan yang digunakan dalam MCS dalam pencapaian kontrol strategis suatu organisasi, LOC menjadi momok penting dalam penelitian MCS. Bahkan setelah melewati 25 tahun, kerangka Simons ini masih menjadi bahan yang sering digunakan para peneliti MCS. MCS

sendiri dalam penerapannya akan dipengaruhi oleh faktor budaya dan lingkungan dari organisasinya. Reginato dan Guerreiro (2013) mengatakan bahwa lingkungan eksternal (misalnya ekonomi, teknologi, hukum, dan sosial) berhubungan dengan semua elemen budaya yang diselidiki, terutama dengan perencanaan dan pengendalian. Dipicu dengan penelitian Reginato dan Guerreiro (2013) yang dilakukannya pada perusahaan di Brazil, penelitian ini tertarik untuk melihat bagaimana budaya dan lingkungan akan mempengaruhi MCS di Indonesia. Berbeda dengan penelitian Reginato dan Guerreiro (2013), yang tidak menjadikan LOC sebagai variabel penelitiannya, penelitian ini membahas bagaimana peranan LOC sebagai pendekatan MCS. Penelitian mengenai hubungan MCS dengan budaya dan lingkungan memang sudah ada yang menjadikannya sebagai topik di Indonesia (Efferin, 2015; Efferin, 2016; Ismail, 2016) namun mereka masih belum menjabarkan MCS menggunakan LOC. Dengan reviu yang dilakukan atas beberapa literatur mengenai LOC dan MCS yang dihubungkan kepada budaya dan lingkungan, akan dilihat bagaimana LOC dalam MCS diterapkan dengan adanya faktor budaya dan lingkungan organisasi.

## TINJAUAN PUSTAKA

### 1. Definisi Management Control Systems

Pengendalian manajemen dalam suatu organisasi dilakukan dalam menciptakan keadaan yang mampu memberikan motivasi anggota organisasi sehingga mencapai hasil sesuai tujuan organisasi tersebut. Mengenai definisi Pengendalian manajemen (*management control*), Anthony, 1965 (dalam Langfield, 1997) menjelaskannya sebagai proses yang dilakukan oleh manajer dalam pemuktakhiran pemakaian sumber daya yang diperoleh untuk digunakan secara efektif dan efisien. Proses pengendalian inilah yang diharapkan akan mampu mendorong pencapaian tujuan organisasi. Definisi ini membatasi peneliti selanjutnya tidak hanya mempertimbangkan Management Control System yang hanya meliputi akuntansi berbasis pengendalian perencanaan (*Accounting Based Control of Planning*), *monitoring activities*, *measuring performance* dan *integrative mechanisms*, tetapi juga menyajikan pengendalian manajemen buatan yang terpisah dari pengendalian strategis (*Strategic Control*) dan pengendalian operasional (*Operational Control*).

Selain definisi tersebut, deskripsi lain mengenai MCS diambil Langfield dari Flamholtz et al. (1985) dimana MCS dijabarkan berupa langkah atau proses yang dapat memberikan pengaruh

terhadap perilaku. MCS menghasilkan sebuah makna untuk mewujukan kerja sama diantara individu atau dalam satu unit organisasi yang kemungkinan menyebarkan tujuan sama secara terpisah, dan mengeksekusi upaya itu dalam pencapaian tujuan organisasi. Langfield-Smith (1997) juga menyatakan bahwa MCS adalah sesuatu yang sangat luas dengan pengendalian didalamnya berdasarkan informasi akuntansi dari pelaksanaan rencana, pantauan aktivitas, ukuran kinerja dan mekanisme integratif. MCS dijadikan pula sebagai bentuk artifisial untuk tidak menyamakan pengendalian manajemen sebagai suatu pengendalian strategik ataupun pengendalian operasional.

## 2. Kerangka Kerja Levers of Control

Kerangka kerja Levers of control (LOC) pertamakali diusulkan oleh Simons yang mendefinisikan sistem pengendalian manajemen menjadi empat sistem pengendalian, yaitu beliefs (contoh, core values), boundary (contoh, behavioural constraints), diagnostic (contoh, monitoring), dan interactive (contoh, forward looking management involvement). Dimana keempatnya akan bersama-sama dengan tujuan yang berbeda memberikan manfaat kepada perusahaan. Kerangka LOC mengidentifikasi bahwa ketidakpastian dan risiko menentukan pilihan dan penggunaan sistem pengendalian, sehingga akan mempengaruhi organisasi melalui organizational learning dan penggunaan perhatian management (management attention) yang efisien (Simons, 2000).

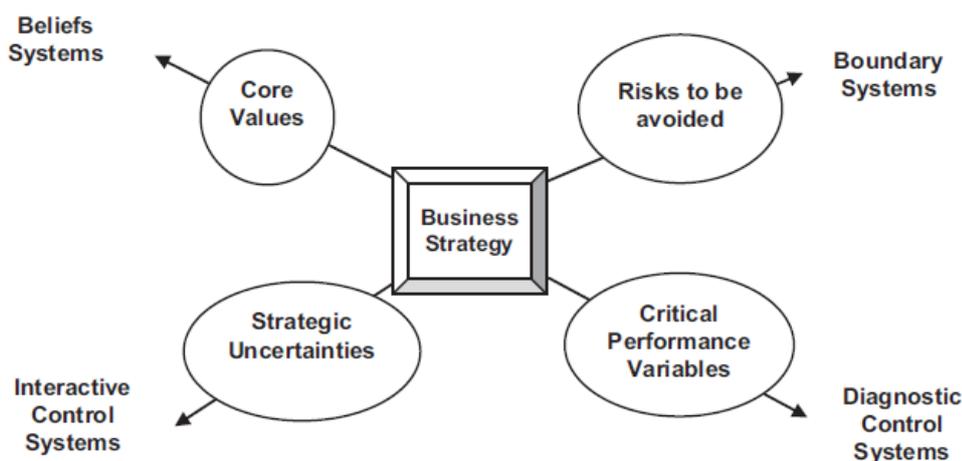


Fig.1 Simon's framework *levers of control* (Simons, 2000)

a. *Beliefs System*

*Beliefs system* atau sistem kepercayaan adalah berbagai definisi organisasi yang secara eksplisit disampaikan oleh para manajer senior secara formal serta dijunjung secara sistematis agar dapat membentuk nilai-nilai dasar, tujuan dan arahan terhadap organisasi. Dengan adanya sistem kepercayaan, nilai-nilai inti akan tersampaikan sehingga dapat memberikan inspirasi dan memberikan motivasi kepada karyawan dalam mencari, mengeksplorasi, menciptakan dan melakukan usaha terkait tindakan yang tepat. Dalam implementasi strategi sistem ini pada dasarnya dapat dikaitkan dengan strategi sebagai perspektif (*strategy as "perspective"*) (Simons, 2000).

Simons juga mengatakan bahwa sistem kepercayaan memang dibuat dan disampaikan melalui dokumen-dokumen formal seperti kredo, pernyataan misi atau pernyataan tujuan. Akan tetapi, ketika berada pada lingkungan dinamis akan muncul beberapa hambatan pada sisi karyawan. Adanya hambatan tersebut menyebabkan karyawan-karyawan ikut terlibat karena adanya resiko. Hambatan itulah yang dianggap sebagai pembatas (*boundary*) di dalam *levers of control* dimana hambatan ini menjadi sistem yang berlawanan dengan sistem *beliefs*.

b. *Boundary System*

*Boundary system* atau sistem batas merupakan sistem formal yang berperan sebagai pembatas domain atau wilayah dalam lingkup yang dapat diterima atas aktivitas strategik oleh anggota di dalam organisasi. Manajer puncak menggunakan sistem batas dalam rangka membentuk berbagai batasan seperti aturan dan menyampaikannya dengan tindakan yang harus dihindari oleh karyawan. Hal ini bertujuan dalam memberikan kebebasan kepada karyawan agar dapat secara mandiri memberikan inovasi dan prestasi di bidang tertentu yang sebelumnya ditentukan.

Pelaksanaan dalam pembentukan sistem batas dapat dilakukan dengan menjalankan kode etik, menjalankan sistem perencanaan strategi, dan menjalankan perintah dari manajer bisnis serta dapat melalui standar yang sudah lengket sebelumnya. Implementasi strategi yang diterapkan dalam sistem batas berupa posisi (*Strategy as "position"*) serta diciptakan agar risiko dapat terhindar (Simons, 2000). Sistem batas dan kepercayaan memiliki kemiripan dimana keduanya bertujuan dalam memberikan motivasi kepada

karyawan untuk membuat dan mengembangkan peluang-peluang baru. Terdapat juga perbedaan dari sistem batas dengan kepercayaan dimana sistem batas terlihat memiliki sifat yang negatif berdasarkan batasan-batasan perilaku sedangkan sistem kepercayaan memiliki sifat yang positif terlihat dengan adanya inspirasi (Simons, 2000).

c. *Diagnostic System*

*Diagnostic system* atau sistem diagnostik dijelaskan oleh Simons (2000) bertujuan untuk memberikan motivasi karyawan-karyawan ketika bekerja dan memberikan penyesuaian perilaku yang masih sejalan dengan tujuan organisasi. Motivasi yang diberikan dalam sistem pengendalian diagnostik disebut sebagai sistem umpan balik yang secara formal melakukan pemantauan hasil yang dicapai dalam organisasi dan selanjutnya menjalankan koreksi jika nyatanya terdapat penyimpangan dari standar kinerja yang telah ditetapkan. Dalam sistem ini berisi pula laporan informasi atas berbagai faktor penting penyebab keberhasilan agar manajer dapat fokus kepada arahan-arahan dasar organisasi dan yang perlu adanya monitor. Hal ini ditujukan agar organisasi dapat mencapai strategi yang sesuai. Beberapa bentuk sistem pengendalian diagnostik dan pengukuran kinerja berupa balance scorecard, anggaran pusat beban, sistem pemantauan proyek, sistem pemantauan market share, sistem sumber daya manusia, dan standar akuntansi biaya.

Penggunaan sistem pengendalian secara diagnostik dilakukan oleh para manajer puncak untuk mengimplementasikan strategi secara efektif. Sistem pengendalian diagnostik banyak digunakan oleh manajer dalam memantau pelaporan informasi atas ada tidaknya penyimpangan dari berbagai variabel kinerja kritis (*critical performance variables*) dalam pencapaian berbagai faktor itu. Beragam variabel kinerja kritis dapat dikaitkan dengan pemicu kinerja (*performance drivers*) sebagai variabel-variabel yang mempengaruhi berhasilnya implementasi strategi. Dapat pula dikaitkan sebagai penyedia potensial tertinggi dalam pencapaian efisiensi.

Penerapan sistem pengendalian diagnostik diposisikan dengan strategi sebagai rencana (*Strategy as a "plan"*) yang digunakan sebagai penjelasan penyelesaian pekerjaan selanjutnya. Sistem pengendalian diagnostik diharapkan dengan efektif dapat dicapai menggunakan lima bidang, yaitu: ketetapan dan negosiasi tujuan, paduan ukuran kinerja, desain insentif, tinjauan berbagai laporan pengecualian, dan penanganan pengecualian

yang signifikan. Penerapan sistem pengendalian diagnostik juga harus diperhatikan karena kemungkinan dapat menghadapi resiko. Oleh karena itulah manajer harus mampu melakukan minimalisasi kemungkinan munculnya berbagai resiko tersebut.

d. *Interactive System*

*Interactive system* atau sistem pengendalian interaktif adalah suatu sistem formal yang secara teratur dan personal dipakai oleh manajer puncak yang melibatkan mereka sendiri dalam aktivitas pengambilan keputusan dari bawahan. Sistem ini bertujuan untuk memfokuskan perhatian serta menekankan dialog dan pembelajaran melalui berbagai sinyal yang dikirim oleh manajer puncak. Pada dasarnya sistem pengendalian interaktif menunjukkan gambaran atas tekanan positif dari sistem pengendalian manajemen. Tekanan positif inilah yang selanjutnya digunakan untuk memperluas pencarian peluang dan pembelajaran. Sistem ini juga dimaksudkan untuk membantu perusahaan mencari berbagai alternatif pada penempatan posisi secara strategik dalam pasar yang dinamis.

Berbeda dengan sistem pengendalian diagnostik, manajer meakai sistem pengendalian interaktif untuk dapat memberikan pengaruh eksperimentasi dan memberikan temuan kesempatan yang dihasilkan dari strategi-strategi yang mungkin muncul (Simons, 2000). Oleh sebab itu, implementasi strategi pengendalian interaktif digambarkan sebagai pola tindakan (*strategy as "patterns in action"*). Meskipun sistem pengendalian interaktif juga melibatkan pengendalian serta pembelajaran, namun pada praktiknya manajer senior masih banyak mendominasi.

Manajer senior dapat menggunakan setiap sistem pengendalian secara interaktif jika sistem tersebut cocok dengan tingkat kepastian yang disyaratkan. Dalam penggunaannya, sistem pengendalian interaktif memiliki empat syarat penting, yaitu: pemahaman yang mudah dalam penyampaian informasi pada sistem pengendalian interaktif, pemberian informasi atas kejelasan strategi, penggunaan di semua level dalam suatu organisasi oleh manajer, dan pembentukan perencanaan kegiatan atau tindakan lain yang belum diterapkan. Kemudian untuk faktor penting dalam pemilihan sistem pengendalian interaktif ditunjukkan dengan adanya perkembangan di sisi teknologi, regulasi, kompleksitas penciptaan nilai, dan kenyamanan dari respon taktis.

Tabel 1 Implikasi Manajerial atas *levers of control*

| <b>Managerial implications</b> |                                       |   |   |
|--------------------------------|---------------------------------------|---|---|
| <i>Desire to:</i>              | <i>Organizational Blocks</i>          | <i>Management Imperative</i>                          | <i>Levers of Control</i>                  |
| Contribute                     | Unsure of Purpose                     | Communicate core values and mission                   | Beliefs Systems                           |
| Do right                       | Pressure or Temptation                | Specify and enforce the rules of the game             | Boundary Systems                          |
| Achieve                        | Lack of focus or resources            | Align and support clear targets                       | Diagnostic Control systems and Incentives |
| Create                         | Lack of opportunity or afraid or risk | Open organizational dialogue to trigger learning      | Interactive Control Systems               |
| Do Competent Work              | Innsufficient attention to details    | Install checks and balances through formal procedures | Internal Controls                         |

Sumber: Simons, 2000

### 3. Budaya Organisasi

Budaya organisasi dijelaskan Hofstede et al. (1990) dipandang secara berbarengan sebagai penerimaan nilai dan kepercayaan bagi seluruh anggota organisasi. Oleh karenanya perilaku, kebiasaan dan situasi kegiatan kerja tiap anggota dalam suatu organisasi akan condong menggambarkan orientasi budaya organisasi. Dalam penelitiannya ia mendapati enam dimensi budaya organisasi lebih menunjukkan ke arah kegiatan manajemen yang menggambarkan berbagai nilai oleh karyawan. Keenam dimensi tersebut dapat dijelaskan sebagai berikut:

a. Orientasi hasil atau orientasi proses

Orientasi hasil dapat dilihat dengan adanya maksimalisasi upaya pencapaian tujuan dan keberanian dalam melewati berbagai tantangan sampai pengambilan keputusan. Selanjutnya untuk orientasi proses dapat dilihat dengan adanya hindaran resiko dan minimalisasi upaya ketika akan mencapai tujuan.

b. Orientasi orang (*employee*) atau orientasi pekerjaan

Orientasi orang lebih condong dengan adanya masalah pribadi, pentingnya pengambilan keputusan yang dilakukan dalam kelompok dan organisasi memerlukan perhatian lebih kepada kesejahteraan karyawan dan keluarganya; sedangkan orientasi pekerjaan lebih condong dengan menyelesaikan suatu pekerjaan serta pentingnya pengambilan keputusan yang dilakukan oleh karyawan.

c. *Parochial* atau *professional*

*Parochial* akan fokus kepada rencana jangka pendek, tindakan perilaku karyawan di rumah dan kantor, sistem perekrutan yang menindas kehidupan dan kondisi keluarga calon. Sedangkan profesional menekankan terhadap rencana masa depan, dan mengesampingkan urusan pribadi karyawan serta melihat pentingnya perekrutan yang mengedepankan kompetensi.

d. Sistem tertutup atau sistem terbuka

Sistem tertutup ditandai dengan waktu yang relatif lebih lama dalam penyesuaian diri bagi karyawan baru, sedangkan pada sistem terbuka komunikasi terhadap pihak luar dinilai lebih kepada sistem keterbukaan.

e. Pengendalian longgar atau pengendalian ketat

Pengendalian longgar lebih memberikan kelonggaran dalam efisiensi dan ketepatan waktu, sedangkan pengendalian ketat akan condong pada kecocokan waktu dan efisiensi.

f. *Normative* atau pragmatis.

Normatif menekankan pada prosedur kendati harus dibayar dengan mahal; sedangkan pragmatis lebih menekankan pada hasil daripada prosedur dan pemenuhan kebutuhan pelanggan.

Peni (2011) mengatakan bahwa keenam dimensi tersebut melekat pada setiap organisasi dengan adanya kecenderungan masing-masing organisasi kepada salah satu karakteristik setiap dimensi, atau bahkan kombinasi dari beberapa dimensinya. Dicontohkan ketika terdapat kecondongan adanya karakteristik orientasi pada hasil dalam sebuah organisasi, maka organisasi itu juga dapat lebih berorientasi pada pekerjaan dan bersifat profesional.

#### 4. Lingkungan Eksternal Organisasi

Reginato dan Gurreiro (2013) dalam penelitiannya mengemukakan variabel eksternal dari lingkungan, yaitu:

- a. *Economics*. Merupakan variabel paling krusial bagi kebanyakan perusahaan karena kondisi ekonomi mampu berperan menjadi desakan utama yang mampu memunculkan indikator penting prioritas. Dalam variabel ini menggabungkan: produk bruto nasional, inflasi, tingkat lapangan kerja, tingkat suku bunga, tingkat tabungan, defisit perdagangan atau surplus dan anggaran negara, nilai tukar, antara aspek lain.

- b. **Sosial.** Variabel sosial mencerminkan karakteristik sosial yang sesuai dengan lingkungan perusahaan yang melakukan aktivitas operasi, menyatukan aspek tingkat pendidikan dan budaya penduduk, kesiapan sumber daya manusia dan ketepatan pelatihan teknis.
- c. **Legal.** Variabel ini menunjukkan karakteristik dalam undang-undang terkini. Organisasi perlu menangani federal, negara bagian atau lokal, yang mempersyaratkan beberapa kondisi untuk pengoperasian suatu perusahaan. Variabel ini menegaskan kompleksitas undang-undang dan kecepatan perubahan.
- d. **Teknologi.** Variabel lingkungan teknologi termasuk pendekatan baru untuk produksi barang dan jasa, ketersediaan dan tingkat inovasi mereka, juga didalamnya terdapat isu-isu terkait dengan administrasi dan pengolahan informasi. Melakukan pencatatan merupakan salah satu langkah utama yang harus diikuti untuk memahami perusahaan dan lingkungannya, tujuan umum, dan pengaruh budaya.

#### **5. *Management Control Systems* dalam Hubungannya Terhadap Budaya dan Lingkungan Organisasi**

Penelitian yang meneliti hubungan antara lingkungan dan budaya organisasi, serta sistem pengendalian manajemen dilakukan oleh Reginato dan Gurreiro (2013) dengan judul "*Relationships between environment, culture, and management control systems*". Penelitian ini dilakukan pada 109 perusahaan besar Brazil melalui distribusi kuisioner kepada manajer senior, dengan tujuan menginvestigasi hubungan antara lingkungan eksternal dan budaya organisasional, dan bagaimana hubungannya ketika MCS telah diterapkan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa di antara perusahaan Brasil yang diteliti, variabel dari lingkungan eksternal (misalnya ekonomi, teknologi, hukum, dan sosial) berhubungan dengan semua elemen budaya yang diselidiki, terutama dengan perencanaan dan pengendalian. Hasil ini terbukti konsisten sebagai perusahaan menunjuk budaya formalisasi proses perencanaan dan penganggaran. Dalam kondisi seperti itu, adalah wajar untuk memperhitungkan analisis variabel lingkungan eksternal.

Literatur di dalam penelitian Reginato dan Gurreiro (2013) juga menunjukkan bahwa perusahaan harus menganalisis variabel lingkungan eksternal, mengingat variabel-variabel ini dapat mempengaruhi unsur-unsur internal. Selain itu, ada juga penelitian yang menunjukkan bahwa budaya organisasi mempengaruhi proses operasional dan pengendalian internal di

perusahaan. Penelitian ini bertujuan untuk memahami tema ini, menunjukkan bukti bahwa ada hubungan yang signifikan antara mereka, termasuk hubungan dengan pengadopsian sistem pengendalian manajemen. Studi ini menunjukkan relevansi akademik dan inovasi melalui pencarian hubungan antara tiga konstruk yang dipelajari. Mengenai relevansi praktis, studi ini menyoroti pentingnya pengaruh variabel lingkungan eksternal dalam manajemen bisnis, menekankan bahwa aspek manajerial dapat mempengaruhi adopsi sistem pengendalian manajemen.

Di Indonesia sendiri, penelitian yang menghubungkan budaya organisasi dengan sistem penendalian manajemen dilakukan oleh Sawitri (2011) dengan judul “Interaksi Budaya Organisasi dengan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Unit Bisnis Industri Manufaktur dan Jasa”. Dengan menggunakan dimensi budaya yang dikemukakan oleh Hofstede et al. (1990), mereka menemukan bahwa pemakaian atribut yang berfungsi sebagai pengendali sampai adanya mekanisme umpan balik tidak terikat pada budaya perusahaan melainkan terikat pada faktor lain ketika unit bisnis lebih condong menekankan budaya perusahaan memiliki orientasi pada hasil, pekerjaan, profesionalitas, sistem terbuka, pengendalian ketat dan pragmatis. Hal ini dikarenakan budaya perusahaan didalamnya sudah dianggap sebagai bagian dari mekanisme pengendalian. Respon yang disampaikan oleh para responden dalam penelitian cenderung memperlihatkan adanya perbedaan budaya yang ada dalam kelompok usaha jasa dengan kelompok usaha manufaktur tempat responden bekerja dalam unit bisnis perusahaan di kedua kelompok tersebut secara signifikan dapat menjadi penyebabnya. Pada keseluruhannya fokus berada pada penilaian responden yang menyatakan budaya perusahaan tempat bekerja lebih condong dimensi pada: **1) hasil**, ditunjukkan dengan adanya maksimalisasi upaya dalam pencapaian tujuan dan keberanian menghadapi beragam munculnya resiko; **2) pekerjaan**, ditunjukkan dengan berbagai keputusan penting yang sering dibuat oleh individu (terutama fokus kepada atasan); **3) profesional**, ditunjukkan dengan fokus kepada perencanaan di masa depan dan kepentingan menjalankan pekerjaan secara kompetitif; **4) terbuka**, ditunjukkan dengan hubungan atau komunikasi terhadap pihak luar yang memiliki unsur keterbukaan; **5) kontrol ketat**, ditunjukkan dengan ketepatan waktu dan efisiensi serta **6) pragmatis**, ditunjukkan dengan titik fokus kepada hasil dibandingkan prosedur.

Penelitian lain di Indonesia adalah penelitian dari Efferin (2015) yang berjudul "*Management control and leadership styles in family business An Indonesian case study*" dimana ia menunjukkan fokus penelitian pada budaya bisnis keluarga serta kependingan pengembangan kepemimpinan dan sistem pengendalian manajemen, proses produksi dan reproduksi budaya ke dalam sistem pengendalian manajemen juga hasil sistem pengendalian manajemen yang dibentuk. Hasil penelitiannya menunjukkan bahwa kepemimpinan dan sistem pengendalian manajemen yang berada pada lingkup bisnis keluarga lebih banyak ditemui dalam budaya masyarakat. Pemilik kepemimpinan disini bukan dilihat sebagai pendirinya tetapi dilihat sebagai manajer di lingkup budaya organisasi karena mereka merupakan hasil yang terbentuk dari budaya masyarakat itu sendiri. Pemilik atau beserta didalamnya (keluarga dan anggota non-keluarga) dapat berperan secara penting untuk proses produksi dan proses reproduksi sah atas sistem pengendalian manajemen secara kolektif. Penjelasan inilah yang menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berdasar pada konsep keluarga. Sebagai pengendali budaya, norma-norma didalamnya adalah bentuk pengendalian yang paling dominan. Akan tetapi dengan adanya budaya ruang perubahan pada sistem pengendalian manajemen dapat lebih berkembang dan pragmatisme bisnis juga dapat semakin dihindari.

Efferin (2016) dalam penelitiannya selanjutnya yang berjudul "*Management control system, leadership and gender ideology A study of an Indonesian construction company*" kemudian menunjukkan adanya peran gaya kepemimpinan dan ideology gender dalam MCS. Hasilnya menunjukkan dalam lingkungan yang memandang peran gender, pemimpin wanita akan memperoleh kehormatan penuh jika ia menjalankan perilaku kepemimpinan yang sesuai dengan ekspektasi gender subordinatnya. Latar belakang budaya pemimpin dan pengikutnya tersebut akan menghasilkan kepemimpinan dan kepengikutan yang menopang satu sama lain. Kepemimpinan *gendered* menghasilkan *gendered MCS*. Dimana *gendered MCS* berdasarkan nilai budaya *gendered* yang langsung mengrahkan perilaku anggota organisasi untuk fokus kepada kompetensi tertentu berdasarkan suatu perspektif gender. Pada gilirannya, *gendered MCS* menopang dan memperkuat kepemimpinan gender.

Pentingnya unsur budaya dalam MCS semakin kuat diperlihatkan dengan penelitian oleh Ismail (2016) yang berjudul "*Culture control, capability and performance: evidence from creative industries in Indonesia*". Penjelasan mengenai budaya pada penelitian Ismail juga dilihat sebagai

faktor penting untuk dikendalikan. Penelitian ini mengadopsi teori RBV (*Resource Based View*) dengan hipotesis dampak dari kontrol budaya akan mempengaruhi kreativitas dan inovasi sebagai kemampuan organisasi. Pengujian hipotesis yang dilakukan memberikan hasil bahwa pengendalian budaya secara positif memiliki pengaruh kepada kemampuan organisasi. Pengukuran pengendalian budaya ini dilihat melalui kreativitas dan inovasi organisasi. Temuan lain dari penelitian ini menyatakan bahwa kreativitas akan memfasilitasi proses pembentukan inovasi. Selanjutnya, kreativitas organisasi dan inovasi akan mempengaruhi kinerja UKM. Hasil dari penelitian ini menjelaskan ambiguitas pada penelitian sebelumnya, dan itu akan meningkatkan referensi pada akuntansi manajemen, khususnya yang membahas sistem kontrol budaya, eksploitasi kreativitas dan inovasi.

Menurut Ismail (2016) industri kreatif merupakan industri sejenis dengan bersumber dari pemanfaatan kreativitas, keterampilan dan bakat individu dalam membuat kesejahteraan dan lowongan pekerjaan melalui kreativitas individu itu sendiri. Kekuatan yang mendorong industri kreatif dapat disebabkan karena adanya permintaan oleh pemerintah Indonesia untuk dapat mengatasi masalah-masalah yang menyebabkan rendahnya lowongan pekerjaan, kemiskinan, rendahnya pendapatan nasional. Peningkatan rasa kecintaan nasional oleh masyarakat juga disebutkan sebagai faktor penting dalam membentuk industri kreatif. Industri kreatif akan selalu berkembang jika didukung oleh lingkungan yang memberikan kebebasan dalam kontrol budaya. Kontrol budaya yang sesuai akan menghasilkan kreativitas dan inovasi yang tidak sempurna ditiru karena organisasi memiliki kontrol budaya yang unik. Akibatnya mereka akan menjadi keunggulan kompetitif organisasi.

## **6. Penggunaan *Levers Of Control* dalam *Management Control Systems***

*Levers of Control* yang digunakan sebagai pendekatan dalam sistem pengendalian manajemen sudah memasuki 25 tahun sejak kemunculannya oleh Robert Simons. Selama itu juga sudah banyak penelitian dilakukan dan digunakan mengenai LOC. Martyn et al. (2016) dalam penelitiannya yang berjudul "*Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework*" bertujuan menelusuri bagaimana perkembangan kerangka kerja *levers of control* oleh Simons dalam penggunaan studi penelitian empiris selama 25 tahun. Penelitian berupa literatur review dengan total 45 studi empiris baik secara kualitatif maupun kuantitatif

sebagai literatur yang membahas kerangka kerja LOC. Dalam penelitiannya, Martyn et al. (2016) melakukan *review* dan memberikan kritik atas penelitian empiris dengan kerangka kerja LOC yang telah ada, meunjukkan bahwa kerangka kerja LOC telah digunakan untuk mengatasi masalah penelitian yang berbeda di berbagai konteks dan telah menunjuk sejumlah kesenjangan dalam literatur. Mereka mengatakan bahwa meskipun sudah 25 tahun, kerangka LOC ini masih populer digunakan oleh pelajar. Bahkan LOC semakin menarik perhatian dalam perannya menjelaskan bagaimana MCS digunakan dalam organisasi.

Martyn et al. (2016) menjelaskan bahwa LOC telah digunakan untuk tingkat yang lebih besar dalam studi kualitatif dan studi ini telah memperpanjang penerapan kerangka kerja untuk isu-isu kontemporer seperti perubahan struktur organisasi dan topik penelitian baru (misalnya, CSR). Studi kuantitatif telah difokuskan terutama pada konsep *interactive control system/ diagnostic control system* dan telah menyebabkan peningkatan pemahaman anteseden dan hasil dari *levers* tersebut. Keragaman pekerjaan empiris menerapkan kerangka dan ketidakseimbangan dalam perhatian yang diberikan kepada berbagai *levers* telah membatasi kemampuan tubuh bekerja untuk menghasilkan temuan yang koheren. Pemahaman mengenai bagaimana manajemen melakukan pengendalian variabel fundamental menggunakan sistem pengendalian (LOC) dapat dijelaskan oleh teori oleh Simons ini. Penelitian Martyn et al. (2016) menunjukkan bahwa walaupun kerangka kerja LOC telah lama digunakan selama 25 tahun, LOC tetap akan menjadi kerangka yang populer yang digunakan kedepannya dalam penelitian MCS.

Penelitian yang selanjutnya menjadi literatur mengenai kerangka kerja *levers of control* dalam penelitian ini adalah penelitian dari Kruis et al. (2016) yang berjudul "*The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance*". Kruis dkk melakukan penelitian dengan tujuan untuk meneliti bagaimana konsep keseimbangan bekerja serta bertujuan untuk memberikan informasi sebagai wawasan empiris mengenai berbagai aturan mengenai *balancing* yang berada di bagian-lintas unit bisnis. Hasilnya mereka mampu menguraikan konsep keseimbangan dalam kerangka LOC. Mereka memberikan definisi lebih dari keseimbangan sebagai kombinasi dari keempat LOC yang konsisten secara intenal, namun keempat LOC tidak harus seimbang dalam penekanannya, dan hal itu sejalan dengan teori Simons. Dimana seluruh *levers* penting untuk mendapatkan keseimbangan yang tidak berarti keseimbangan dengan bobot yang sama, dan keseimbangan yang dapat dicapai melalui kombinasi yang berbeda dari penekanan. Kombinasi

penggunaan LOC terdapat karena adanya tantangan kontingensi yang berbeda pada setiap organisasi sehingga harus menekankan pada *lever* yang berbeda pula. Kruis et al. (2016) juga menunjukkan hasil analisis empiris mereka mengungkapkan taksonomi terdiri dari empat konfigurasi kontrol pengelolaan yang berbeda. Melalui taksonomi ini, peneliti sekarang dapat lebih masuk akal dari bagaimana unit menggunakan kombinasi *lever* dengan cara yang berbeda untuk mencapai suatu bentuk tertentu dari keseimbangan, cocok untuk tujuan strategis mereka.

Di Indonesia, penelitian mengenai *Levers of Control* (LOC) dalam MCS dilakukan oleh Rahman (2012) dengan judul "*Control In Age Of Empowerment - Pengendalian Dalam Era Pemberdayaan*". Dalam penelitiannya Rahman membahas bahwa suatu organisasi membutuhkan pemberdayaan dalam pengendalian meliputi fleksibilitas, inovasi dan kreativitas. Pada era pemberdayaan itu penting untuk secara bersamaan dilaksanakan dan ditekankan menggunakan sistem pengendalian (*levers of control*). Penerapan itu dianggap penting sehingga dapat memicu kreatifitas didalamnya untuk pencapaian tujuan organisasi secara efektif dan efisien. Kontrol yang berada dalam sistem tersebut (*levers of control*) secara berbarengan didapatkan dan dibentuk agar mampu membentuk kekuatan yang mendukung *lever* satu sama *lever* lainnya. Peningkatan kesempatan dan kekuatan untuk saling berkompetisi oleh para manajer dapat ditunjukkan karena adanya kompleksitas dalam suatu organisasi. Penggunaan jenis pengendalian dari *levers of control* yang digunakan secara efektif dapat mendorong manajer untuk yakin bahwa inovasi dan kreativitas memang menguntungkan dan dicapai dengan menyeimbangkan keempat *levers of control* tanpa menelantarkan satu pun dari keempat *levers of control*.

Ismail (2014) dalam penelitiannya yang berjudul "*Interactive Control System dan Strategi untuk Meningkatkan Pembelajaran Internal Studi Kasus Pada Industri Kreatif di Jawa Barat*" juga menguji bagaimana peranan LOC dalam MCS yang berpengaruh terhadap strategi. Berdasarkan pengujian hipotesis didapatkan hasil bahwa sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif terhadap proses strategi yang diukur menggunakan *intended strategy* dan *emergent strategy*. Lebih lanjut hasil penelitian Ismail menunjukkan bahwa kedua proses strategi itu memiliki pengaruh kepada pembelajaran internal. Temuan Ismail ini menunjukkan hasil yang sesuai dengan penelitian dari Merchant dan Otley (2006) dimana mereka menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen akan dapat dipengaruhi ketika sistem tersebut beroperasi

sehingga perlu dilakukan penyesuaian atas kebutuhan dan kondisi organisasi. Pada penelitian mereka juga disampaikan bahwa variabel yang terlihat dapat lebih memberikan pengaruh ketika menentukan kontrol dalam sistem pengendalian manajemen adalah strategi perusahaan.

Pembahasan peran LOC dalam suatu organisasi juga dilakukan oleh Ghozali (2016) terhadap kinerja perusahaan dengan mengambil objek institut keuangan di Indonesia. Hasilnya menunjukkan bahwa kinerja perusahaan dari institut keuangan di Indonesia dipengaruhi secara langsung dan tidak langsung oleh LOC melalui kemampuan perusahaan. Sejalan dengan Simons, didapat bahwa sistem pengendalian memiliki peran penting dalam implementasi strategi di organisasi dalam bentuk kemampuan perusahaan.

## **METODOLOGI PENELITIAN**

Penelitian ini merupakan jenis penelitian deskriptif dengan tidak adanya hipotesis yang diuji serta tidak adanya populasi, sample, dan data sekunder yang digunakan. Teknik yang digunakan dalam penelitian ini adalah studi literatur dimana peneliti mengumpulkan dan melakukan review atas beberapa jurnal mengenai levers of control dalam management control systems dan bagaimana implikasinya di lingkungan dan budaya Indonesia.

## **HASIL DAN PEMBAHASAN**

Sistem Pengendalian Manajemen dikatakan merupakan suatu sistem yang sangatlah luas pengertian dan penerapannya, baik berdasarkan pengendalian atas informasi akuntansi dari perencanaan, pelaksanaan pantauan aktivitas, ukuran kinerja dan mekanisme integrative (Langfield-Smith, 1997). Penentuan pilihan dan penggunaan sistem pengendalian atas ketidakpastian dan risiko dapat diidentifikasi melalui kerangka LOC, sehingga akan mempengaruhi organisasi melalui *organizational learning* dan penggunaan perhatian manajemen (*management attention*) yang efisien.

Penelitian yang membahas kerangka LOC sendiri juga sudah banyak dilakukan (Martyn et al., 2016; Kruis et al., 2016; Rahman, 2012; Ismail, 2014; Ghozali, 2016) untuk melihat bagaimana peran dari LOC terhadap suatu organisasi. Secara keseluruhan, penelitian-penelitian tersebut mengarahkan bahwa dalam suatu LOC peran keempat *levers* sangat penting keseimbangan penggunaannya. Dimana keseimbangan dimaksudkan bukan harus sama besar tingkat penggunaannya di setiap *levers*. Menurut Kruis et al. (2016) perbedaan dalam penggunaan

kombinasi LOC muncul karena adanya tantangan kontingensi yang berbeda pada setiap organisasi sehingga harus menekankan pada *lever* yang berbeda pula.

Penyesuaian penggunaan LOC dalam MCS itu sendiri tidak terlepas dari lingkungan dan budaya yang melekat pada organisasi. Sejalan dengan pernyataan Kruis et al. (2016), mereka juga menemukan bahwa pencapaian keseimbangan dilakukan dengan menggunakan kombinasi *lever* dengan cara yang berbeda sehingga sesuai dengan tujuan strategis organisasi. Reginato dan Gurreiro (2013) dalam penelitiannya menunjukkan bahwa di antara perusahaan yang diteliti, variabel dari lingkungan eksternal (misalnya ekonomi, teknologi, hukum, dan sosial) berhubungan dengan semua elemen budaya yang diselidiki, terutama dengan perencanaan dan pengendalian. Bahkan menurut Sawitri (2011) budaya perusahaan sudah dianggap sebagai mekanisme pengendalian.

Peran budaya dalam MCS juga diperlihatkan oleh Efferin (2015) dalam konteks penelitian di Indonesia pada bisnis keluarga, dimana dia menggunakan kontrol budaya sebagai bagian dari MCS berdasarkan norma-norma keluarga yang paling dominan sehingga menghasilkan pengendalian. Selanjutnya Efferin (2016) dalam penelitiannya membahas ideologi gender dan kepemimpinannya dalam konteks penelitian di Indonesia. Hasilnya menunjukkan ketika berada pada lingkungan yang memandang tinggi peran gender, pemimpin wanita akan sangat dihormati jika kepemimpinan yang dijalankannya sesuai dengan perilaku yang di ekspektasi subordinatnya. Kepemimpinan *gendered* menghasilkan *gendered MCS* dengan nilai budaya *gendered* yang langsung mengrahkan perilaku anggota organisasi untuk fokus kepada kompetensi tertentu berdasarkan suatu perspektif gender.

Ismail (2016) kemudian memperkuat pernyataan bahwa budaya merupakan unsur penting dalam penerapan MCS pada suatu organisasi. Penelitian ini menjelaskan pentingnya penggunaan kontrol budaya yang akan berpengaruh dalam kemampuan organisasi membeberkan kreativitas dan inovasi. Dimana kreativitas yang dihasilkan akan memberikan proses pembentukan inovasi. Menurutnya kontrol budaya yang sesuai akan menghasilkan kreativitas dan inovasi yang tidak mudah untuk ditiru sepenuhnya karena organisasi memiliki kontrol budaya yang unik, sehingga akan menjadi keunggulan kompetitif organisasi.

## KESIMPULAN

Dari beberapa literatur yang telah dijelaskan sebelumnya, dapat ditarik kesimpulan bahwa dalam suatu organisasi dibutuhkan suatu sistem yang mampu mengendalikan organisasi tersebut agar mampu mencapai tujuan yang telah direncanakan. Penerapan sistem pengendalian manajemen atau *Management Control System* (MCS) sangat penting dilaksanakan sehingga kedepannya dapat bermanfaat dalam pemberiaan informasi ketika akan mengambil keputusan, serta ketika melakukan perencanaan dan evaluasi dalam suatu organisasi. Organisasi dengan adanya penerapan MCS, diharapkan akan mampu meningkatkan pemantauan dan pemberian informasi terkait implementasi dan perumusan strategi. *Levers of Control* (LOC) kemudian dijadikan sebagai pendekatan yang tepat digunakan untuk mencapai pengendalian yang strategis dalam sistem pengendalian manajemen di organisasi. Dalam suatu organisasi memang membutuhkan penyesuaian keseimbangan LOC untuk keberlangsungan sistem pengendalian manajemen agar mereka dapat mencapai tujuan yang telah direncanakan. Pencapaian keseimbangan dilakukan dengan menggunakan kombinasi lever dengan cara yang berbeda, terutama bergantung pada lingkungan dan budaya organisasi sehingga sesuai dengan tujuan strategis organisasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Lingkungan dan budaya dalam suatu organisasi memang memiliki peran dalam menyesuaikan LOC yang digunakan dalam sistem pengendalian manajemen.

Berdasarkan penelitian dengan metode literatur revidu, penelitian ini masih memiliki kekurangan atau batasan. Dimana kurangnya waktu penelitian membuat literatur yang digunakan masih kurang banyak seperti penelitian dengan metode literatur revidu pada umumnya. Penelitian ini juga terbatas pada konteks penerapan MCS dengan lingkungan dan budaya di Indonesia. Penelitian selanjutnya diharapkan akan mampu untuk lebih mengeksplor penelitian di negara lain sebagai perbandingan. Kemudian penelitian ini juga memiliki keterbatasan dalam literatur, dimana literatur yang menghubungkan MCS dengan lingkungan dan budaya organisasi masih belum menggunakan LOC sebagai pendekatan MCS nya. Oleh karena itulah penelitian lebih lanjut juga diharapkan mampu menemukan literatur yang benar-benar menghubungkan penggunaan LOC dalam MCS dengan lingkungan budaya organisasi sebagai referensi literatur revidu. Sesuai dengan pernyataan Martyn et al. (2016) bahwa walaupun kerangka kerja LOC telah lama digunakan selama 25 tahun, LOC tetap akan menjadi kerangka

yang populer yang digunakan kedepannya dalam penelitian MCS, sehingga penelitian lebih lanjut bahkan dapat melakukan penelitian empiris yang menguji hubungan LOC dengan budaya dan lingkungan organisasi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Efferin, S., Frisko, D., Hartanto, M. (2016), "Management control system, leadership and gender ideology A study of an Indonesian construction company", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 6(4), 314 – 339.
- Efferin, S., Hartono, M. S. (2015). "Management control and leadership styles in family business An Indonesian case study", *Journal of Accounting & Organizational Change*, 11(1), 130 – 159.
- Ghozali, I., Sulistyani, L. (2016). "Firm Capabilities Role as Mediator of Relationship Between Levers of Control and Firm Performance", *Information Journal*, 19 (7), 2533-2553.
- 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.
- Ismail, Tubagus. (2014). "Interactive Control System dan Strategi untuk Meningkatkan Pembelajaran Internal Studi Kasus Pada Industri Kreatif di Jawa Barat", *Jurnal Organisasi dan Manajemen*, 10 (1), 1-14.
- Ismail, Tubagus. (2016). "Culture control, capability and performance: evidence from creative industries in Indonesia", *Asian Review of Accounting*, 24 (2), 171 – 184.
- Kruisa, A. M., Speklé, R. F., & Widener, S. K. (2016). "The Levers of Control Framework: An exploratory analysis of balance". *Management Accounting Research*, 32, 27-44.
- Langfield-Smith, Kim. (1997) "Management Control Systems and Strategy: A Critical Review". *Accounting, Organization and Society*, 22 (2), 207-232.
- Martyn, P., Sweeney, B., & Curtis, E. (2016). Strategy and control: 25 years of empirical use of Simons' Levers of Control framework. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 12(3), 281-324.
- Merchant, K. A., & Otley, D. T. (2006). A review of the literature on control and accountability. In C. Chapman, A. Hopwood, & M. Shield (Eds.), *The handbook of management accounting research*. Elsevier Press.

- Rahman, Fatahul. (2012). "Control In Age Of Empowerment - Pengendalian Dalam Era Pemberdayaan". *Jurnal EKSIS*, 8(1), 2001 - 2181.
- Reginato, L., Guerreiro, R. (2013). Relationships between environment, culture, and management control systems. *International Journal of Organizational Analysis*, 21(2), 219 - 240.
- Sawitri, Peni. (2011). Interaksi Budaya Organisasi dengan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Unit Bisnis Industri Manufaktur dan Jasa. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan*, 13(2), 151-161.
- Simons, R. (2000). *Performance measurement and control systems for implementing strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Sutoyo & Mahardika, M. (2015). "Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen Dan Budaya Organisasi Terhadap Kinerja Organisasi", *Buletin Ekonomi*, 13 (2), 139-270.
- Tuomela, Tero-Seppo. (2005). "The interplay of different levers of control: A case study of introducing a new performance measurement system", *Management Accounting Research*, 16, 293-320.