

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN TUJUAN PERUSAHAAN (SEBUAH TINJAUAN TEORI KONTINJENSI)

Ifah Lathifah✉

Staf Pengajar Fakultas Ekonomi Sekolah Tinggi Ilmu Ekonomi AUB Surakarta
Jln. Mr. Sartono No. 97 Surakarta, Jawa Tengah, Indonesia

Diterima: Januari 2014. Disetujui: Februari 2014. Dipublikasikan: Maret 2014

Abstrak

Tulisan ini bertujuan untuk menjelaskan hubungan antara teori kontinjensi dengan sistem pengendalian manajemen. Berdasarkan pengembangan dan isi teori ini memiliki argumen bahwa teori kontinjensi mengandalkan materi dicey dan dengan sedikit model menafsirkan. Sistem akuntansi manajemen tergantung pada faktor situasional yang ada di masing-masing situasi. Dalam penelitian akuntansi manajemen, pendekatan kontinjensi diperlukan untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional yang menyebabkan sistem pengendalian manajemen lebih efektif. Hubungan yang lebih baik antara sistem pengendalian dengan antisipasi variabel kontinjensi akan meningkatkan kinerja organisasi. Pendekatan kontinjensi menjadi tema utama dalam penelitian tentang sistem pengendalian manajemen dimasa mendatang. Para peneliti telah memberikan kontribusi positif terhadap popularitas dan penerapan sistem pengendalian manajemen.

Abstract

The paper aims to explain relationship between theory of contingency with management control system. Based on the theories, it is argued that theory of contingency relied on dicey matter and offered interpretation model. Management accounting system depends on existing situational factors. In the researche of accounting management, approach of contingency is needed to evaluate conditional factors causing management control system more effective. Better relationship between control system with variable of anticipated contingency will improve organizational performance. Approaches of contingency become prior theme in researches related to system of control management. The researches have provided positive contribution to the application of management control system and its popularity.

© 2014 Universitas Negeri Semarang

Keywords: *contingency; management control system*

PENDAHULUAN

Makalah ini bertujuan dalam mendiskripsikan hubungan antara teori kontinjensi dengan sistem pengendalian manajemen (*management control system*). Berfokus pada pengendalian manajemen di

✉ Ifah Lathifah
E-mail: ifah@stie-aub.ac.id

tingkat manajer, yakni pusat laba, divisi dan para manajer unit bisnis strategis. Pengendalian manajemen digambarkan sebagai pengendalian manajer terhadap manajer lain. Hal ini merupakan proses dimana para manajer tingkat perusahaan memastikan bahwa para manajer tingkat menengah menyelesaikan strategi dan tujuan organisasi (Merchant, 1989). Sebuah pengendalian dalam organisasi dapat disesuaikan dengan tingkatan yang ada dalam organisasi itu sendiri. Dalam hal ini, organisasi dibagi ke dalam tingkat korporasi, tingkat manajemen, dan tingkat operasional.

Pengendalian tingkat korporasi dilakukan terhadap *Chief executive officer* (CEO) dan pejabat-pejabat korporasi. Pengendalian operasional diterapkan pada eselon yang lebih rendah dalam organisasi untuk memastikan kinerja mereka. Isu pengendalian di tingkat perusahaan dan tingkat operasional berbeda secara signifikan dari isu pengendalian manajerial (Anthony, 1965). Sebagai contoh pengendalian manajerial cenderung lebih terfokus pada ukuran keuangan dibanding pengendalian di tingkat operasional dan cenderung jarang untuk dilakukan.

Walaupun banyak para eksekutif perusahaan ingin untuk membuat semua keputusan secara sentralisasi (terpusat), hal tersebut tidak mungkin dilakukan. Hal ini disebabkan manajer sering mempunyai akses yang lebih baik terhadap informasi yang relevan dengan keputusan dibanding level eksekutif. Oleh karena itu banyak keputusan bisnis dibuat di level organisasi yang lebih rendah (Arrow, 1964). Pengendalian efektif mendorong para manajer untuk membuat keputusan yang memenuhi tujuan perusahaan, mereka mungkin tidak memahami apa yang diharapkan dari mereka, atau tugas yang dibebankan di luar kemampuan atau keterampilan mereka (Alchian dan Demsetz, 1972). Menurut Robert dan Vijay (2010) CEO (atau, dalam beberapa organisasi, satu tim manajer senior) memutuskan keseluruhan strategi yang akan memungkinkan organisasi tersebut untuk mencapai tujuannya. Tunduk kepada persetujuan CEO, para manajer dari berbagai unit bisnis memformulasikan strategi tambahan yang memungkinkan unit mereka masing-masing untuk memperluas tujuan-tujuan ini. Proses pengendalian manajemen adalah proses dimana manajer di seluruh tingkatan memastikan bahwa orang-orang yang mereka awasi mengimplementasikan strategi yang dimaksudkan.

Menurut Supriyono (1999) perencanaan adalah memilih beberapa alternatif yang memungkinkan untuk dilaksanakan di masa depan dengan mempertimbangkan tujuan perusahaan serta sumber-sumber ekonomi yang dimiliki dan kendala-kendala yang dihadapinya di masa yang akan datang. Sedangkan pengendalian adalah perangkat-perangkat untuk memastikan bahwa tujuan strategis organisasi dapat tercapai. Jadi pengendalian terpisah dari aspek perencanaan. Perencanaan menentukan sasaran dan tujuan perusahaan sedangkan pengendalian mencoba untuk memotivasi karyawan untuk pencapaian tujuan perusahaan. Sehingga muncul pertanyaan apakah terdapat hubungan antara teori kontinjensi dengan sistem pengendalian manajemen?

PEMBAHASAN

Teori Pengendalian Kontinjensi

Teori kontinjensi berargumen bahwa desain dan sistem pengendalian adalah tergantung pada konteks organisasi dimana pengendalian tersebut dilaksanakan (Fisher, 1998). Sedangkan Otley (1991) berargumen bahwa teori akuntansi dalam akuntansi manajemen merupakan usaha untuk mengidentifikasi sistem pengendalian berbasis akuntansi yang paling sesuai untuk sebuah kondisi. Dalam prinsip, akuntan manajemen akan selalu berusaha untuk mengadopsi sistemnya untuk lebih berguna dalam kondisi tertentu. Oleh karena itu usaha untuk mengidentifikasi variabel kontingensi yang paling penting dan menduga efeknya terhadap desain sistem pengendalian sangat diperlukan. Hubungan yang lebih baik antara sistem pengendalian dengan variabel kontinjensi diduga akan meningkatkan kinerja organisasi. Sedangkan Zainuddin (2003) berpendapat bahwa sistem pengendalian manajemen (SPM) yang berbasis kontinjensi ditujukan untuk menguji “*fit*” antara SPM dengan variabel kontekstual dan variabel hasil (*Outcome*) sebagai variabel dependen. “*Good Fit*” berarti peningkatan kinerja sedangkan “*Poor Fit*” berarti penurunan kinerja.

Teori kontinjensi membantah bahwa desain dan penggunaan sistem pengendalian adalah kontinjensi terhadap konteks pengaturan pada organisasi dimana pengendalian dapat dioperasikan. Suatu titik temu antara pengendalian dan variabel kontinjensi kontekstual dihipotesakan untuk meningkatkan kinerja organisasi (individu). Teori kontinjensi muncul sebagai jawaban atas pendekatan yang universalistik yang membantah bahwa desain pengendalian yang optimal dapat diterapkan dalam perusahaan secara keseluruhan. Pendekatan pengendalian yang universalistik adalah perluasan teori manajemen ilmiah yang alami. Prinsip manajemen ilmiah menyiratkan suatu cara terbaik untuk mendesain proses operasional dalam rangka memaksimalkan efisiensi. Secara nyata, Copley (1923) menyatakan bahwa pengendalian adalah pusat gagasan dari manajemen ilmiah. Perkembangan prinsip operasional tersebut dapat dikaitkan ke sistem pengendalian manajemen menyiratkan bahwa ada satu sistem pengendalian terbaik yang memaksimalkan efektivitas manajemen dan hanya satu setting kontinjensi. Banyak dari model portofolio dalam perumusan dan implementasi strategi didasarkan pada pandangan yang universalistics tersebut (Hambrick dan Lei, 1985). Dengan bukti empiris hubungan pengendalian kontinjensi, pandangan yang universalistik tidak nampak seperti uraian sistem pengendalian yang sah. Pada sisi lainnya yang ekstrim, pendekatan situation-specific membantah bahwa faktor yang mempengaruhi sistem pengendalian adalah sedemikian unik sehingga aturan umum model tidak bisa diterapkan. Peneliti dipaksa untuk mempelajari masing-masing perusahaan dan sistem pengendalian secara individu dan para pendukung dasar pemikiran ini cenderung untuk melaksanakan riset kasus.

Pendekatan kontinjensi diposisikan di antara kedua ekstrim ini. Menurut teori kontinjensi, kelayakan dari sistem pengendalian yang berbeda tergantung pada setting bisnis tersebut. Bagaimanapun, berlawanan dengan model situation-specific, generalisasi sistem pengendalian dapat dibuat untuk bisnis secara luas.

Variabel-variabel Kontinjensi

Mengembangkan suatu model kontinjensi memerlukan suatu basis yang membagi *setting* kompetitif ke dalam kelas terpisah, dan ada pekerjaan kecil untuk mengidentifikasi variabel kontinjensi yang relevan. Suatu variabel kontinjensi terkait dengan level dimana bisnis yang berbeda pada variabel itu juga memperlihatkan perbedaan utama bagaimana atribut pengendalian atau tindakan berhubungan dengan kinerja. Dalam penentuan strategi, penelitian yang dilakukan Hofer (1975) mengungkapkan bahwa ada 54 kemungkinan merupakan faktor kontinjensi, dimana masing-masing faktor yang diasumsikan hanya mempunyai dua kemungkinan nilai. Ia menuliskan bahwa hal ini mengakibatkan 18 milyar pengaturan yang mungkin disetting. Sebagai jawaban atas masalah ini, Hofer (1975) berspekulasi bahwa beberapa variabel kontinjensi mendominasi kontinjensi yang lain. Namun demikian, hanya sedikit bukti yang menunjukkan adanya dominasi antar variabel kontinjensi, dan riset pengendalian akuntansi hanya menguji suatu subset kecil dari 54 variabel kontinjensi Hofer (1975). Kebanyakan variabel kontinjensi tercakup dalam studi empiris pengendalian yang telah terpilih dalam suatu basis khusus.

Kategori pertama adalah variabel-variabel yang terkait dengan unsur ketidakpastian. Kemudian unsur ketidakpastian ini dibagi ke dalam ketidakpastian tugas dan ketidakpastian lingkungan. Jika suatu penilaian memahami proses mengubah masukan ke dalam keluaran, penilai dapat menetapkan tindakan yang diperlukan oleh yang dievaluasi dan ini meyaratkan bahwa pengetahuan proses perubahan bentuk adalah tinggi. Berbagai kata sifat yang diusulkan oleh peneliti untuk menggambarkan lingkungan yang eksternal terutama yang berkaitan dengan ketidakpastian. Berbagai dikotomi digunakan untuk menggambarkan lingkungan eksternal seperti kepastian vs ketidakpastian, statis vs dinamis, sederhana vs kompleks, dan ketenangan vs keributan. Sebagai tambahan, hubungan dengan pelanggan, para penyalur, pasar pekerjaan dan para petugas pemerintah semua mempunyai dampak ketidakpastian lingkungan. Sedangkan Zainuddin (2003) memaparkan taksonomi variabel lingkungan eksternal dalam:

- 1) *Turbulence (risky, unpredictable, fluctuating)*
- 2) *Hostility (stressful, dominating, restrictive)*
- 3) *Diversity (variety of produc , input, customer)*
- 4) *Complexity (rapidly developing technologies)*

Kategori yang kedua adalah variabel kontinjensi yang terkait dengan teknologi perusahaan dan saling ketergantungan. Hal ini meliputi definisi teknologi yang dikembangkan oleh Woodard (1965), dan Perrow (1967) membagi teknologi ke dalam pengelompokan kecil, pengelompokan besar, proses teknologi dan kategori produksi massal. Teknologi menurut Zainuddin (2003) menyangkut bagaimana proses operasi organisasi (mengubah input menjadi output) dan termasuk *hardware*, mesin-mesin, alat-alat, manusia, *software*, dan pengetahuan.

Kategori ketiga adalah variabel kontinjensi yang terkait dengan industri, perusahaan dan unit bisnis seperti ukuran, diverifikasi dan struktur. Studi industri sudah menguji pengendalian pada pabrikasi, jasa keuangan serta riset dan pengembangan perusahaan. Diverifikasi mengacu pada tingkat keanekaragaman dalam suatu lini produk dan atau struktur perusahaan. Struktur menurut Zainuddin (2003) merupakan spesifikasi formal dari peran yang berbeda untuk anggota organisasi atau tugas-tugas untuk kelompok

dalam rangka menjamin bahwa aktivitas organisasi dilaksanakan. Penyusunan struktur mempengaruhi efisiensi kerja, motivasi individu, aliran informasi dan sistem pengendalian serta membantu mengarahkan masa depan organisasi. Hoskisson et.al (1990) membagi struktur perusahaan menjadi bentuk multidivisional (M form) dan fungsional (U Form). Selain struktur, Fisher (1998) dan Zainuddin (2003) juga mengkaitkan variabel ini dengan ukuran (*size*) unit bisnis yang dapat membantu organisasi untuk memperbaiki efisiensi serta penyediaan peluang untuk spesialisasi. *Size* ini dapat diukur melalui laba, tingkat penjualan, asset, penilaian saham dan karyawan organisasi.

Kategori keempat adalah variabel yang terkait dengan strategi persaingan dan misi. Kebanyakan riset strategi kontijen telah memusat pada klarifikasi yang telah diusulkan oleh Porter (1980), Miles dan Snow (1980) dan daur hidup produk. Porter (1980) mengklasifikasikan adalah biaya rendah, pembedaan dan fokus strategi dan fokus strategi persaingan. Miles dan Snow (1980) mengklasifikasi unit bisnis ke dalam pembela dan pelindung, penyidik dan kategori penganalisisan.

Kategori lain yang telah diuji dalam literature pengendalian adalah variabel yang terkait dengan faktor-faktor yang dapat diobservasi (*observability*). Variabel ini mula-mula disulkan oleh Thomson (1967) dan kemudian oleh Ouchi (1977) dan yang lain (Rockness dan Shiilds, 1984). Faktor ini meliputi pengukuran, evaluasi, dan umpan balik terhadap aktivitas personal dan hasil dalam sistem pengendalian manajemen. Pengukuran, evaluasi, dan umpan balik ini dilakukan dalam rangka menilai keefektifan sistem pengendalian manajemen.

Daftar kontinjensi tidak harus dipertimbangkan menyeluruh harena tidak semua faktor kontinjensi dapat diidentifikasi. Peneliti strategi sudah mendaftar banyak faktor variabel kontinjensi yang mungkin mempengaruhi implimentasi strategi (Hambrick dan Lei, 1985; Hofer 1975). Variabel yang sama ini mungkin juga mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian. Beberapa variabel tersebut mungkin mempengaruhi efektivitas sistem pengendalian. Sebagai tambahan, hubungan antara variabel kontinjensi belum dipahami secara baik. Sebagai contoh ketidakpastian lingkungan eksternal merupakan variabel yang sangat luas dan mungkin berkorelasi dengan beberapa faktor kontinjensi. Untuk mendukung pernyataan tersebut Fisher dan Govindaraja (1993) menduga bahwa strategi yang dipilih oleh *Strategic Bussines Unit* (SBU) akan mempengaruhi tingkat ketidakpastian lingkungan eksternal yang dihadapi SBU tersebut.

Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian digunakan untuk menciptakan kondisi yang dapat memotivasi organisasi untuk mencapai hasil yang ditentukan atau diharapkan terlebih dahulu. Salah satu kesulitan dalam mendiskusikan sistem pengendalian manajemen adalah kerancuan dan pertentangan dalam mendefinisikan suatu sistem pengendalian. Terdapat berbagai definisi sistem pengendalian sehingga sulit untuk membandingkan dan mengintegrasikan berbagai penelitian pengendalian. Beberapa defenisi pengendalian manajemen :

1. Pengendalian organisasi didefinisikan sebagai berbagai tindakan atau aktivitas yang dilakukan untuk mempengaruhi orang sehingga berperilaku untuk mencapai tujuan organisasi (Flamholtz, 1983).

2. Schreyogg dan Steinmann (1987) berpendapat pengendalian memusatkan pada dua pertanyaan: apakah (1) strategi diterapkan sesuai yang direncanakan (2) hasil yang diproduksi sesuai dengan yang diharapkan.
3. Menurut Anthony (Supriyono, 1999), pengendalian manajemen adalah suatu proses dengan mana para manajer menjamin bahwa sumber-sumber diperoleh dan digunakan dengan efektif dan efisien dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Pengendalian manajemen berhubungan dengan arah kegiatan manajemen sesuai dengan garis besar pedoman yang sudah ditentukan dalam proses perencanaan strategi.
4. Menurut Maciariello dalam Supriyono (1999) mengungkapkan bahwa pengendalian manajemen adalah proses untuk menjamin sumber manusia, fisik, dan teknologi dialokasikan agar mencapai tujuan organisasi secara menyeluruh. Suatu sistem pengendalian manajemen berusaha untuk mengarahkan berbagai macam usaha yang dilaksanakan oleh semua sub unit organisasi agar mengarah pada tujuan organisasi dan tujuan para manajernya.

Gigliani dan Bedeian (1974) menyatakan bahwa pengendalian dalam sebuah organisasi yang kompleks terbagi ke dalam 2 tipe :

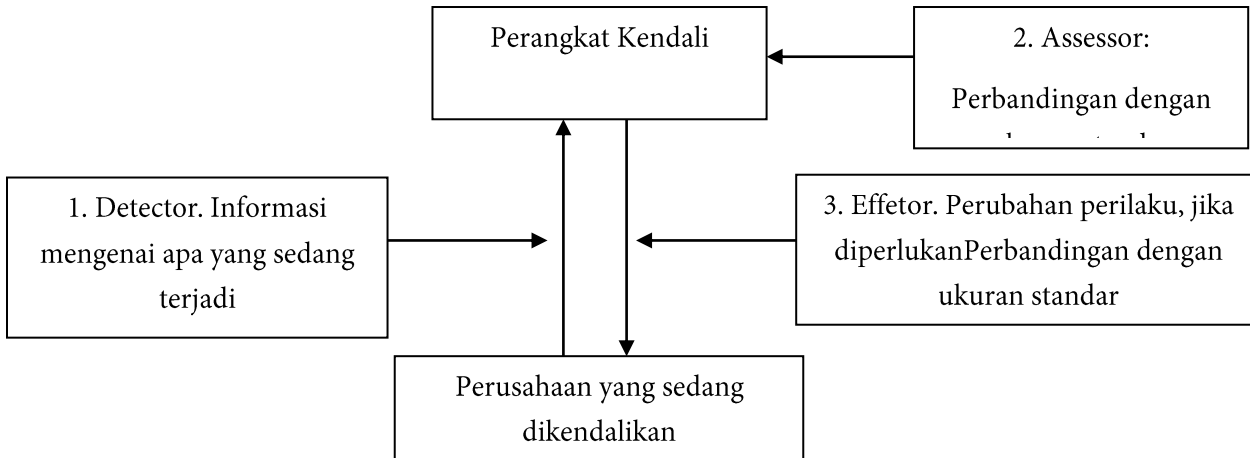
1. Tipe pertama berupa perintah-perintah kepada para bawahan mengenai aktivitas yang harus mereka laksanakan. Hal ini diterapkan secara terbuka, dengan program dan prosedur operasi normal. Sebagai tambahan, pengendalian jenis ini digunakan melalui struktur perusahaan, kultur perusahaan dan kebijakan sumber daya manusia (pengrekrutan, ketrampilan dan kebijakan penghentian). Sebagai contoh, struktur perusahaan dapat dipandang sebagai proses kerjasam dalam pengawasan dengan kelompok individu untuk mencapai tujuan yang memerlukan usaha hubungan (Otley dan Berry, 1980).
2. Tipe yang kedua yang disebut pengendalian *Cybernetic* dan banyak pengarang membantah pengawasan formal itu harus *Cybernetic* secara alamiah (Green dan Weish, 1988). *Cybernetic* didefinisikan sebagai sebuah sistem dimana standar penilaian kinerja ditentukan, system pengukuran kinerja ditetapkan, perbandingan dilakukan antara standar, umpan balik dan kinerja yang sebenarnya kemudian informasi disediakan untuk menjelaskan perbedaan tersebut. Reeves dan Woodward (1987) juga membantah bahwa sistem pengendalian harus mempunyai *Cybernetic properties* : dalam literatur yang berkenaan dengan perilaku ada kerancuan dalam penggunaan kata pengendalian. Kebinguan muncul sebagian besar disebabkan karena pengendalian dapat juga berarti mengarahkan. Pengendalian dalam hal ini terbatas pada monitoring hasil aktivitas, meninjau ulang informasi umpan balik tentang hasil, dan jika perlu pengambilan tindakan korelatif.

Elemen-elemen sistem pengendalian

Menurut Robert dan Vijay (2005) setiap sistem pengendalian sedikitnya memiliki empat elemen:

1. Pelacak (*detector*) atau sensor-suatu perangkat yang mengukur apa yang sesungguhnya terjadi dalam proses yang sedang dikendalikan.

2. Penilai (*assessor*)-suatu perangkat yang menentukan signifikansi dari peristiwa aktual dengan cara membandingkannya dengan beberapa standar atau ekspektasi dari apa yang seharusnya terjadi.
3. *Effector*-suatu perangkat (yang sering disebut dengan “umpan balik”) yang mengubah perilaku jika *assessor* mengindikasikan kebutuhan untuk melakukan hal tersebut.
4. Jaringan komunikasi-perangkat yang meneruskan informasi antara *detector* dan *assessor* dan antara *assessor* dan *effector*.



Gambar 1. Elemen-elemen Proses Kendali

Sumber: Robert dan Vijay (2005:3)

Sistem Pengendalian Cybernetic

Kebanyakan riset akuntansi tentang sistem pengendalian telah difokuskan pada sistem cybernetics, dan pengendalian berdasarkan anggaran keuangan telah menjadi sarana utama untuk sistem ini. Atribut anggaran dalam riset terdahulu meliputi jumlah partisipasi manajer dalam menentukan anggaran tersebut, kebakuan achievabilitas anggaran, apakah revisi kepada anggaran, diijinkan ketika anggaran dibuat, jumlah penyimpangan anggaran, ketegasan tujuan anggaran, frekwensi melaporkan hasil anggaran, dan pertalian antara target dan hasil anggaran. Atribut Sistem Penganggaran ini juga dapat digunakan untuk sistem pelaporan non keuangan. Dalam perbandingan dengan sistem penganggaran keuangan, riset yang telah diselesaikan relatif sedikit atas pengendalian cybernetics yang menyertakan ukuran non keuangan.

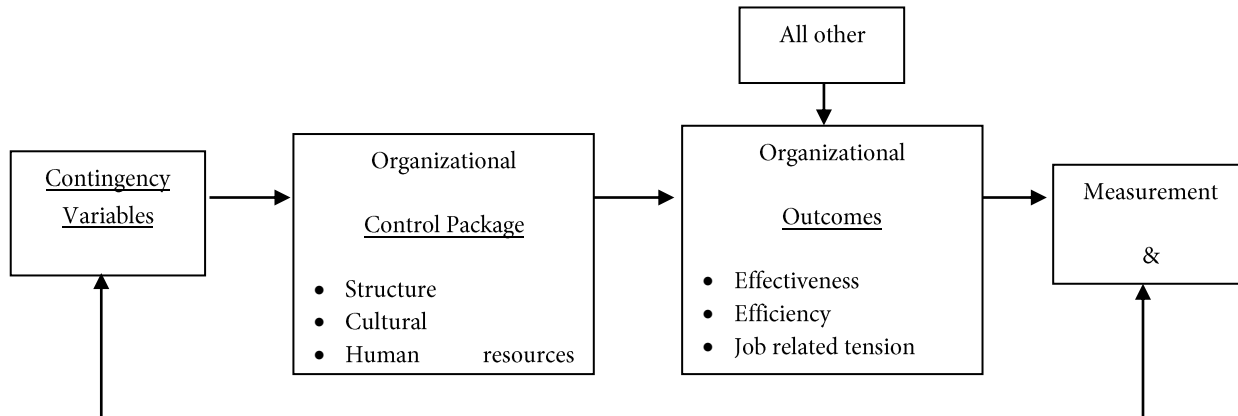
Dalam banyak perusahaan, sistem insentif menjadi bagian dari proses yang cybernetics karena merupakan suatu kompoenen kunci umpan balik untuk memproses tujuan utama suatu sistem penganggaran yaitu ketetapan informasi yang bermanfaat untuk monitoring dan memotivasi personil. Sebagai tambahan, Umaphathy (1987) menyatakan bahwa mayoritas perusahaan menggunakan penilaian kinerja anggaran dalam menentukan insentif menejer. Atribut insentif yang telah diuji kerangka kontinjensi meliputi ukuran-ukuran kinerja tersebut (yaitu, gaji, bonus, pilihan, dll), frekwensi

pembayaran, dan tingkat kesubjektifan dalam menentukan insentif. Sebagai tambahan perusahaan mungkin menyediakan penghargaan non moneter untuk penilaian kinerja anggaran. Walaupun insentif keuangan hanya satu format penghargaan, riset akuntansi secara eksklusif telah menguji insentif dalam menetapkan umpan balik. Riset masa depan perlu menguji anggaran untuk memberi penghargaan selain dari insentif keuangan jangka pendek seperti promosi, retensi, penghentian, dan prestasi manajer.

Kerangka Kerja Pengendalian Kontinjensi

Gambar 2 menunjukkan suatu kerangka pengendalian kontinjensi yang sederhana. Proses yang ditunjukkan menyiratkan bahwa proses adalah interative (Simons, 1990). Suatu isu dipecahkan dalam mengembangkan suatu model pengendalian kontinjensi tentang pemahaman bagaimana faktor kontinjensi ditentukan dan ditingkatkan dari waktu ke waktu. Faktor kontinjensi tertentu mungkin ditentukan oleh keputusan manajemen, yang lain mungkin ditentukan secara exogenous. Pada beberapa titik waktu, organisasi memilih pasar dimana perusahaan tersebut bersaing dan strategi dalam pasar itu, dan pada dasarnya mampu mengendalikan semua faktor kontinjensi. Bagaimanapun setelah menentukan strategi produk tertentu, banyak faktor kontinjensi tidak lagi di bawah pengendalian langsung organisasi. Oleh karena itu, determinasi faktor kontinjensi mungkin menjadi proses interaktif, sebagian dari faktor dipilih oleh perusahaan, sedangkan yang lain adalah suatu hasil keputusan yang lalu dan faktor eksternal. Sebagai contoh, tahap daur hidup produk telah dibantah sebagai suatu faktor kontinjensi penting untuk desain sistem pengendalian (Merchant, 1985). Keputusan tentang untuk menempatkan produk tersebut pada rangkaian daur hidup produk adalah aneka pilihan strategis. Pemilihan strategi ini mempunyai implikasi untuk variabel kontinjensi lain yang dihadapi perusahaan tersebut. Pemilihan strategi persaingan mungkin secara parsial menentukan tingkat ketidakpastian lingkungan (Govindarajan dan Fisher, 1990). Berdasarkan isu ini, Hambrick dan Lei (1985) mendiskusikan perbedaan antar lingkungan dan memposisikan faktor kontinjensi. Bisnis hanya mempunyai sedikit atau tidak ada pengendalian atas faktor lingkungan dan faktor ini membentuk konteks dimana bisnis harus mengembangkan sistem pengendalian. Manajemen telah dipengaruhi dalam memposisikan variabel dan pada akhirnya akan memilih variabel ini dalam jangka panjang.

Setelah perusahaan menetapkan tujuan dan faktor kontinjensi ditentukan, organisasi kemudian mencoba untuk mencapai tujuan perusahaan. Perusahaan menggunakan paket pengendalian organisasi dalam upaya mencapai tujuan perusahaan. Sistem pengendalian cybernetic hanya satu bagian dari total paket pengendalian organisasi. Penekanan pada unsur-unsur dalam paket ini mungkin mengurangi atau meningkatkan kebutuhan akan kepercayaan pada sistem pengendalian cybernetic. Banyak faktor sistem pengendalian berdampak pada hasil organisasi dan faktor ini perlu ditempatkan atau dikendalikan secara hati-hati ketika secara empiris teruji hubungan antara variabel pengendalian dan hasil organisasi. Setelah hasil diukur dan energi reward didistribusikan, informasi ini menjadi umpan balik bagi kerangka kerja dan mungkin berdampak pada keputusan perusahaan dimasa depan.



Gambar 2. Contingent Control Framework

RISET PENGENDALIAN KONTINJENSI

Penelitian tentang pengendalian kontinjensi memberikan hasil penelitian empiris. Konsep tersebut terdiri dari pengaruh teknologi, struktur organisasi, dan lingkungan diharapkan dapat menjelaskan bagaimana desain sistem akuntansi disusun.

a. Pengaruh teknologi

Teknologi mempunyai pengaruh penting terhadap tipe informasi akuntansi yang perlu disediakan yang pada akhirnya akan berpengaruh terhadap kinerja. Piper (1978) menunjukkan bahwa kompleksitas tugas organisasi relevan untuk menjelaskan struktur pengendalian keuangan yang tepat. Daft dan Macintosh (1978) mengidentifikasi bahwa variasi tugas mempengaruhi desain sistem informasi akuntansi manajemen yang tepat.

b. Pengaruh Struktur Organisasi

Terdapat bukti bahwa struktur organisasi mempengaruhi sikap dimana informasi anggaran digunakan. Hopwood (1972) membedakan antara gaya *Budget-Constrained* (BC) dimana pencapaian anggaran merupakan faktor yang paling penting dalam mengevaluasi bawahan dan *Profit-Conscious* (PC) dimana efektivitas jangka panjang juga dipertimbangkan. Penelitiannya mengindikasikan bahwa gaya BC yang *rigid* berkorelasi tinggi dengan tekanan pekerjaan, berkorelasi rendah dengan perilaku disfungsi bawahan seperti manipulasi data akuntansi. Sedangkan PC tidak mempunyai korelasi tersebut. Ia kemudian menyimpulkan bahwa gaya anggaran fleksibel membawa kinerja organisasi yang lebih efektif.

c. Pengaruh Lingkungan

Faktor lingkungan juga dapat menerangkan perbedaan dalam penyusunan sistem informasi akuntansi. Khandwalla (1972) menguji efek lingkungan yang kompetitif perusahaan terhadap penggunaan pengendalian manajemen dan menyimpulkan bahwa sistem pengendalian dan akuntansi yang canggih dipengaruhi oleh intensitas kompetisi.

Meskipun penelitian mengenai kontinjensi pandangan mengenai sistem pengendalian namun hasilnya belum dikembangkan menjadi teori pengendalian yang diterima secara luas (Dent, 1990). Ada beberapa alasan yang mengakibatkan hal itu:

1. Pengendalian *cybernetic* merupakan pengendalian yang multi dimensional dan merupakan bagian dari sistem pengendalian organisasi tetapi penelitian sebelumnya hanya menguji sebagian kecil rangkaian pengendalian tersebut. Pendekatan ini menyebabkan kesulitan dalam menginterpretasikan dan menggabungkan hasilnya dalam kerangka kerja yang koheren.
2. Kebanyakan penelitian hanya menguji satu faktor kontinjensi pada waktu tertentu. Hal tersebut akan menyebabkan kesulitan dalam menjelaskan hubungan dan sebab akibat antar faktor kontinjensi.
3. Kesulitan dalam hal mengakses data yang ada serta teknik statistika yang canggih. Hal tersebut menyebabkan kesulitan dalam pengujian hubungan variabel. Dalam banyak kasus, peneliti mendapatkan data melalui survei sehingga menyebabkan isu bias dan *reliability*.

Klasifikasi Pengendalian Kontinjensi

Fisher (1998) mengklasifikasikan riset terdahulu berdasarkan tingkat kompleksitas analisis. Klasifikasi tersebut terdiri dari empat kategori berdasarkan variabel kontinjensi, pengendalian dan hasil.

a. Analisis Level 1

Pada level ini, satu faktor kontinjensi dihubungkan dengan satu mekanisme pengendalian. Hipotesis pada penelitian ini memprediksi keberadaan faktor kontinjensi akan meningkatkan kemungkinan perusahaan menggunakan mekanisme pengendalian tertentu. Sebagai contoh, penelitian yang dilakukan Macintosh dan Daft (1987) yang meneliti hubungan interdependensi departemen dan tiga komponen pengendalian yaitu anggaran operasi, laporan periodic dan standar operasi.

b. Analisis Level 2

Pada analisis level ini, diuji efek gabungan dari mekanisme pengendalian dan factor kontinjensi dalam variabel hasil. Simons (1987) menguji perbedaan antara sistem pengendalian unit kerja dalam *defender* dan *prospector* strategi. Simon (1987) menemukan adanya kesesuaian antara mekanisme pengendalian dan strategi unit bisnis dalam meningkatkan kinerja.

c. Analisis level 3

Pada analisis level ini, riset menguji efek gabungan dari factor kontinjensi dan sistem pengendalian terpadu dalam variabel hasil. Analisis level ini mengasumsikan bahwa sistem pengendalian kemungkinan bisa diganti atau disempurnakan tergantung pada faktor kontinjensi yang ada dalam perusahaan. Waterhouse dan Tiessen (1978) memetakan dua variabel yang kemungkinan berpengaruh terhadap sistem pengendalian yaitu teknologi dan lingkungan. Sementara Perrow (1967) membagi pengukuran range teknologi dari *routine* sampai dengan *non routine* sedangkan lingkungan dibagi dari lingkungan yang tidak pasti sampai dengan lingkungan yang dapat diprediksi. Waterhouse dan Tiessen (1978) mengemukakan bahwa apabila teknologi dari perusahaan diketahui dengan baik dan lingkungan dapat diprediksi maka sistem pengendalian akan optimal.

d. Analisis level 4

Level ini menguji faktor-faktor kontinjen yang menentukan efektivitas desain pengendalian. Govindarajan dan Fisher (1993) mengemukakan bahwa apabila semua faktor kontinjensi dimasukkan dalam sistem pengendalian maka desain sistem pengendalian akan berjalan dengan baik. Child (1975) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian internal yang konsisten diasosiasikan dengan kinerja yang tinggi. Perusahaan mungkin mendesain sistem pengendalian yang konsisten dengan satu faktor kontinjen yang dominan dan mengabaikan faktor lainnya.

Selain pengelompokan yang disusun oleh Fisher tersebut, Otley (1980) juga membandingkan riset kontingensi sesuai dengan variabel kontingensi, desain organisasi, tipe sistem informasi akuntansi dan efektivitas organisasi.

PENDEKATAN KONTINJENSI

Pendekatan kontinjensi untuk akuntansi manajemen didasari oleh anggapan bahwa tidak ada sistem akuntansi yang tepat secara universal yang dapat digunakan oleh semua organisasi dalam berbagai keadaan. Sistem akuntansi yang tepat tergantung pada keadaan khusus dimana organisasi tersebut berada. Oleh karenanya teori kontinjensi harus mengidentifikasi aspek khusus dari sistem akuntansi perusahaan dimana keadaan dapat didefinisikan dengan pasti dan sistem dapat dicobakan dengan tepat.

Walaupun kerangka kontinjensi adalah hal baru, tapi Hongren pernah mengulasnya tahun 1972, hanya saja Hongren tidak menyediakan panduan mengenai bagaimana desain tanggungjawab bersama ini dijalankan. Dermer 1977 menyatakan bahwa desain sistem perencanaan dan pengendalian sangatlah spesifik. Tulisannya tidak untuk menunukkan pada para perancang sistem tentang apa yang harus dilakukan tetapi untuk menunjukkan berbagai kemungkinan fakta yang bisa dilakukan dalam berbagai situasi.

TIMBULNYA FORMULA KONTINJENSI

Konsep teknologi, struktur organisasi, dan lingkungan diharapkan dapat menjelaskan mengapa sistem akuntansi berbeda untuk suatu situasi dengan situasi yang lain. Ada dua pengaruh yang menyebabkan timbulnya formula kontinjensi :

1. Pengaruh hasil penelitian empiris, yaitu

Efek Tehnologi

Simple atau tidaknya variable kontinjensi yang digunakan dalam akuntansi manajemen tergantung pada teknologi produksi, unit produksi, besar kecilnya batch, dan jenis produksi massa atau produksi terus menerus.

Efek Struktur Organisasi

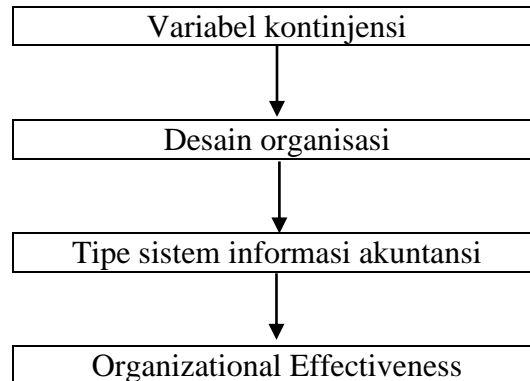
Struktur organisasi berpengaruh terhadap bagaimana informasi anggaran digunakan. Hopwood (1972) membedakan Budget Contrained yang menggunakan informasi akuntansi dengan Profit Conscious. BC diasosiasikan dengan konsentrasi pada pekerjaan yang sangat tinggi, hubungan yang tidak dekat, dan perilaku menyimpang. PC lebih fleksibel dan tidak diasosiasikan seperti di atas.

Efek Lingkungan

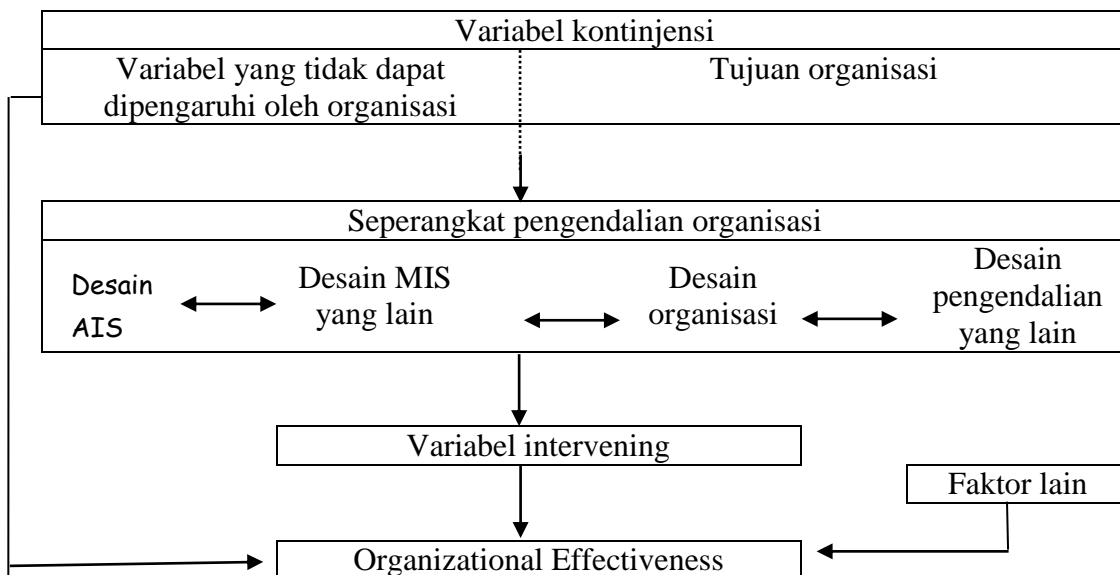
Faktor lingkungan juga dapat menjelaskan perbedaan penggunaan informasi akuntansi. Khandwalla (1972) menguji efek tipe persaingan yang dihadapi oleh perusahaan terhadap sistem pengendalian manajemen yang digunakan menemukan bahwa sistem pengendalian manajemen dipengaruhi oleh intensitas persaingan yang dihadapi.

2. Pengaruh Teori Organisasi

Pendekatan yang saat ini populer yang berpengaruh pada perkembangan teori kontinjensi akuntansi manajemen adalah perkembangan teori kontinjensi dari organisasi.



Gambar 3. Kerangka Evaluasi Teori Kontinjensi Akuntansi Manajemen



Gambar 4. Kebutuhan Minimum Kerangka Kontinjensi

IMPLIKASI PADA PENELITIAN

Akuntansi sebagai bagian dari sistem pengendalian

Studi tentang sistem informasi akuntansi yang efektif berkembang seiring dengan berbagai studi tentang mekanisme pengendalian yang digunakan organisasi untuk mempengaruhi perilaku anggotanya dan mempengaruhi hubungannya dengan pihak eksternal. Otley & Berry (1980) mengidentifikasi 4 karakteristik dalam proses pengendalian untuk pengendalian organisasi yang efektif;

1. Spesifikasi tujuan
2. Ukuran keberhasilan tujuan
3. Model peramalan yang mampu menunjukkan outcome dari kegiatan pengendalian
4. Kemampuan dan motivasi untuk bertindak.

Efektifitas Organisasi

Penggunaan kerangka kerja pengendalian juga meningkatkan peranan penting dari efektifitas organisasi dan memusatkan perhatian pada sifat dasar dari tujuan organisasi. Tujuan adalah bagian penting dari kerangka kerja kontingensi namun bukan karena tujuan sendiri adalah variable kontingen yang tampaknya mempengaruhi sifat dasar dari system akuntansi tapi juga yang lebih penting karena tujuan tersebut membentuk standar yang berlawanan yang mana efek dari konfigurasi pengendalian yang berbeda harus dievaluasi. Istilah tujuan, kinerja dan efektifitas cenderung untuk digunakan sebagai tirai untuk menyembunyikan ketidakjelasan konseptual. Sangat penting untuk ditanyakan tentang sifat dasar tujuan organisasi dan mempelajari proses bagaimana tujuan tersebut dicapai dan oleh siapa tujuan tersebut dapat dipengaruhi.

PENUTUP

Pendekatan kontingensi berargumen bahwa desain dan sistem pengendalian adalah tergantung pada konteks organisasi dimana pengendalian tersebut dilaksanakan. Sistem akuntansi manajemen tergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam setiap keadaan. Dalam penelitian-penelitian akuntansi manajemen, pendekatan kontingensi diperlukan untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional yang menyebabkan sistem pengendalian manajemen lebih efektif. Hubungan yang lebih baik antara sistem pengendalian dengan variabel kontingensi diduga akan meningkatkan kinerja organisasi.

Pendekatan kontingensi telah menjadi tema utama dalam penelitian-penelitian mengenai sistem pengendalian manajemen. Penelitian-penelitian tersebut telah memberikan kontribusi positif bagi pemilihan dan penerapan sistem pengendalian manajemen. Meskipun demikian masih banyak kelemahannya terutama mengenai hubungan antar variabel kontingensi serta definisi kinerja. Hal tersebut membuka peluang untuk perbaikan bagi riset masa depan.

DAFTAR PUSTAKA

- Anthony Robert N. and Vijay Govindarajan , McGraw-Hill, 2010, *Management Control System (system Pengendalian Manajemen)*, Buku Satu, Edisi Kesebelas, Salemba Empat, Jakarta.
- Fisher, G Joseph, 1998, *Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions*, Behavioural Research in Accounting Vol. 10. Supplement
- Marani, Yohanes, 2003, *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial*, Jurnal MAKSI Vol. 2 Universitas Diponegoro
- Outley, David, 1980, *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*. Accounting and Organization Society 5 (4) pp413-28, 1980
- Outley, David, 1991, *Management Control, Organizational Design and Accounting Information System*, Issues in Management Accounting edited by David Asthon, et al
- Zainuddin, Yuserrie, 2003, *Management Accounting and Control System: The State of the Art*, makalah seminar dosen tamu Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro 25 September 2003
- Supriyono R.A, 1999, *Akuntansi Manajemen 1 :Konsep Dasar Akuntansi Manajemen dan Proses Perencanaan*, Edisi Pertama, Cetakan kelima, BPFE, Yogyakarta.