

# **TEORI KONTINJENSI, SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN OUTCOMES PERUSAHAAN: IMPLIKASINYA DALAM RISET MASA KINI DAN MASA YANG AKAN DATANG**

Oleh:

*Atiek Sri Purwati\**, *Siti Zulaikha\**

## **Abstract**

*This paper examines the link between contingency theory and management control systems. Contingency theory states that the design and use of control systems is dependent upon the context of the organizational setting. A better match between the control systems to the contingency variable's hypothesized to result in increased organizational performance, This paper identifies contingent control variables, defines the boundaries of control systems, and categorizes prior work by the analysis complexity. Even though this research stream has provided useful insights, many of the results are tentative and less than definitive. This paper concludes by proposing ways to strengthen contingency theory results.*

**Keyword:** *Contingency Theory, Management Control Systems and Organizational Performance*

## **I. PENDAHULUAN**

Tujuan Artikel ini adalah untuk menguji keterkaitan teori kontinjensi dengan sistem pengendalian manajemen. Fokus dari artikel ini adalah pengendalian di tingkat manajer (yaitu: pusat laba, divisi dan para manajer unit bisnis strategis). Pengendalian manajemen digambarkan sebagai pengendalian manajer terhadap manajer yang lain. Hal tersebut menunjukkan proses dimana para manajer tingkat perusahaan memastikan para manajer tingkat menengah menyelesaikan strategi dan tujuan organisasi (Merchant, 1989). Pengendalian dapat diterapkan pada berbagai tingkat dalam suatu organisasi dan pengendalian yang dibutuhkan mungkin berbeda di antara tingkat tersebut. Selain itu makalah ini juga akan memaparkan riset-riset pengendalian kontinjensi yang telah dilakukan serta kesempatan untuk riset mendatang.

Pengendalian manajemen dilakukan untuk menjaga agar aktivitas organisasi tetap mengarah kepada tujuan organisasi semula. Pengendalian manajemen didefinisikan sebagai pengendalian seseorang manajer terhadap manajer yang lain. 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 CEO dan pejabat-pejabat korporasi. Pengendalian tingkat operasional ditujukan pada eselon yang lebih rendah dalam organisasi, untuk memastikan kinerja pelaksanaan tugas.

---

\* Dosen Fakultas Ekonomi UNSOED

Pengendalian yang efektif dapat mendorong manajer untuk membuat keputusan yang mengarah kepada tujuan organisasi. Aktivitas pengendalian berusaha dalam memotivasi pada karyawan untuk mencapai tujuan perusahaan. Pengendalian berbeda dengan perencanaan. Perencanaan berkaitan dengan penentuan tujuan dan sasaran perusahaan sedangkan pengendalian memotivasi karyawan untuk mencapai tujuan.

Penggunaan teori kontinjensi untuk analisis dalam akuntansi manajemen telah lama menarik minat para peneliti. Pendekatan kontinjensi yang digunakan dalam akuntansi manajemen berdasarkan premis bahwa tidak terdapat satu sistem akuntansi-akuntansi manajemen secara universal selalu tepat untuk bisa diterapkan pada seluruh organisasi dalam setiap keadaan (Otley, 1980), sistem akuntansi manajemen tergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam setiap keadaan. Dalam penelitian-penelitian akuntansi manajemen, pendekatan kontinjensi diperlukan untuk mengevaluasi faktor-faktor kondisional yang menyebabkan sistem pengendalian manajemen lebih efektif. Riset terdahulu telah menemukan perbedaan sistematis antara pengendalian di tingkat manajer dan tingkat operasional (Ansari, 1977; Anthony, 1965; Walsh dan Seward, 1990). Pengendalian tingkat perusahaan berlaku bagi CEO dan pimpinan yang lain dalam perusahaan. 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 untuk memusatkan perhatian pada ukuran keuangan di banding pengendalian di tingkat operasional yang cenderung lebih jarang (Atkinson et.al., 1997).

## II. PEMBAHASAN

### A. Teori Pengendalian Kontinjensi

Teori kontinjensi berargumen bahwa desain dan sistem pengendalian adalah tergantung pada konteks organisasi di mana pengendalian tersebut dilaksanakan (Fisher, 1998). Sedangkan Otley (1991) berargumen bahwa teori akuntansi manajemen merupakan usaha untuk mengidentifikasi sistem pengendalian berbasis akuntansi yang paling sesuai untuk semua kondisi. Dalam prinsip akuntansi manajemen akan selalu berusaha mengadopsi sistemnya untuk lebih berguna dalam kondisi tertentu. Oleh karena itu usaha untuk mengidentifikasi variabel kontinjensi 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 dalam pengendalian manajemen muncul dari adanya sebuah asumsi dasar peningkatan universal. Bahwasanya sebuah sistem pengendalian manajemen dapat diterapkan pada seluruh perusahaan di berbagai kondisi. Pendekatan universal ini muncul sebagai akibat dari adanya perkembangan dalam pendekatan manajemen ilmiah, yang memiliki tujuan untuk mencari formulasi terbaik dalam

proses produksi suatu perusahaan. Sebuah sistem pengendalian manajemen pada kenyataannya juga dapat diaplikasikan untuk beberapa perusahaan yang mempunyai karakteristik dan skala usaha yang hampir sama. Berangkat dari kenyataan itu, maka sebuah teori kontinjensi dalam pengendalian manajemen terletak di antara dua ekstrim. Ekstrim yang pertama (1) berdasarkan teori kontinjensi maka pengendalian manajemen akan bersifat *situation specific model* atau sebuah model pengendalian yang tepat akan sangat dipengaruhi oleh situasi yang dihadapi, (2) ekstrim kedua adalah adanya kenyataan bahwa sebuah sistem pengendalian manajemen masih dapat digeneralisir untuk dapat diterapkan pada beberapa perusahaan yang berbeda-beda.

## B. Variabel-Variabel Kontinjensi

Terdapat banyak penelitian yang telah dilakukan dalam menentukan variabel-variabel kontinjensi dalam hubungannya dengan aktivitas pengendalian. Penelitian yang dilakukan Hofer (1954) mengungkapkan bahwa ada 54 variabel kontinjensi yang berbeda-beda dalam lingkup bisnis. 54 variabel kontinjensi ini dapat berpengaruh dalam pembentukan suatu pengendalian ataupun tindakan-tindakan yang diperlukan terkait dengan peningkatan kinerja perusahaan.

Beberapa variabel kontinjensi yang dapat terjadi dalam suatu sistem pengendalian manajemen sebuah perusahaan dapat dibagi ke dalam lima kategori (Fisher, 1998):

1. Variabel yang terkait dengan unsur ketidakpastian (*Uncertainty*)  
Sumber utama dariketidakpastian tugas dan lingkungan eksternal. Menurut Hirst (1981) ketidakpastian tugas merupakan perluasan dari aktivitas yang dilakukan manajer untuk mencapai hasil (*outcome*) yang diharapkan. Ketidakpastian tugas serupa dengan pengetahuan proses transformasi yang didefinisikan oleh Ouchi (1977). Jika seorang *evaluator* dapat merinci tindakan yang dibutuhkan *evaluatee* dan hal membawa implikasi bahwa proses transformasi pengetahuan adalah tinggi. Variasi sifat-sifat yang diajukan oleh peneliti untuk menggambarkan lingkungan eksternal termasuk seperti pasti vs tidak pasti, statis vs dinamis, sederhana vs kompleks, dan sebagainya. Sebagai tambahan variabel ketidakpastian lingkungan misalnya hubungan dengan pelanggan, pemasok, pasar kerja dan perwakilan pemerintah. Sedangkan Zainuddin (2003) memaparkan taksonomi variabel lingkungan eksternal dalam :
  - a. *Turbulence (risky, unpredictable, fluctuating)*
  - b. *Hostility (Stressful, dominating, restrictive)*
  - c. *Deversity (Variety of product, input, customer)*
  - d. *Complexity (rapidly developing technologies)*
2. Variabel yang terkait dengan teknologi dan interdependensi perusahaan  
Teknologi menurut Zainuddin (2003) menyangkut bagaimana proses operasi organisasi (mengubah input menjadi output) dan termasuk *hardware*, mesin-mesin, alat-alat, *software*, dan pengetahuan. Hal ini juga termasuk definisi teknologi yang dikembangkan oleh Woodward (1956) dan Perrow (1967). Woodward (1956) mengklasifikasikan teknologi dalam *small batch*, *large batch*, proses teknologi dan produksi massal. Perrow (1967) menghasilkan teknologi berdasarkan *number of exception* dan *nature of the search process*. Thompson (1967) berpendapat bahwa salah satu kunci komponen teknologi perusahaan

adalah interdependensi antar sub unit perusahaan. *Pooled, sequential* dan *receptrocal* merupakan tipe katagori dalam kerangka interdependensi tersebut (Fisher, 1994).

3. Variabel yang terkait dengan industri, perusahaan, unit bisnis  
Diversifikasi, struktur dan ukuran perusahaan adalah contoh dari variabel ini. Diversifikasi berkaitan dengan kompleksitas produk maupun 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 multidevisional (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.
4. Variabel misi dan strategi kompetitif  
Porter (1980) mengklasifikasikan strategi menjadi *differentiation strategy, low cost strategy* dan *competitive strategy*. Miles dan Snow (1976) unit bisnis menjadi *defenders, prospector* dan *analyze,r* sedangkan Simon (1987) menghubungkan dengan *product life cycle* yang terdiri dari *build, hold, harvest* dan *diverst strategy*
5. Variabel terkait dengan faktor-faktor yang dapat diobservasi (*observability*)  
Variabel ini ditujukan oleh Thompson (1967) dan Ouchi (1977) faktor ini meliputi pengukuran, evaluasi dan umpan balik terhadap aktivitas personal dan hasil (*outcome*) dalam sistem pengendalian manajemen. Pengukuran, evaluasi dan umpan balik ini dilakukan dalam rangka menilai keefektifan sistem pengendalian manajemen.

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 ketidakpastian lingkungan eksternal yang dihadapi SBU tersebut.

### C. Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian digunakan untuk menciptakan kondisi yang dapat memotivasi organisasi untuk mencapai hasil yang ditentukan atau diharapkan. Salah satu kesulitan dalam mendiskusikan Sistem Pengendalian Manajemen adalah ambiguitas dan kontradiksi dalam mendefinisikan sistem pengendalian. Terdapat beberapa definisi sistem pengendalian sehingga sulit untuk membandingkan dan mengintegrasikan berbagai penelitian pengendalian. Pengendalian organisasi didefinisikan sebagai berbagai tindakan atau aktivitas yang dilakukan untuk mempengaruhi orang sehingga berperilaku untuk mencapai tujuan organisasi (Flamholtz, 1983). Sedangkan 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.

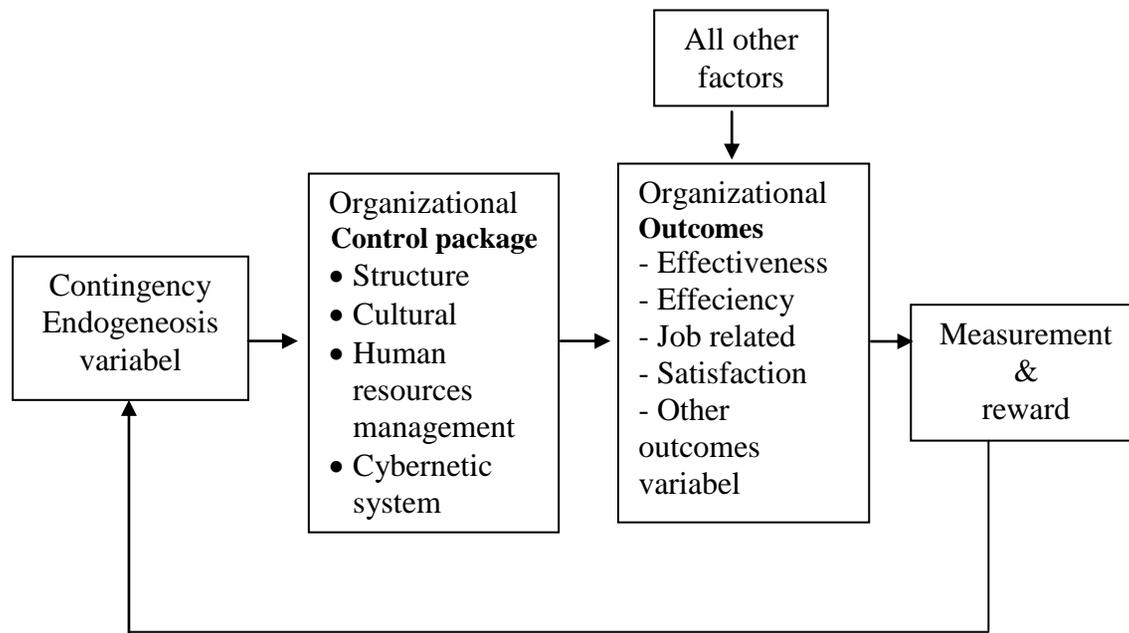
Gigliani dan Bedeian (1974) menyatakan bahwa pengendalian dalam sebuah organisasi yang kompleks terbagi kedalam dua tipe: Tipe pertama berupa perintah-perintah kepada para bawahan mengenai aktivitas yang harus mereka laksanakan. Untuk tipe yang pertama ini dimanifestasikan dalam pembuatan *standard operating procedures* (SOP) dan pemrograman. Tipe kedua yang disebut pengendalian *cybernetic* didefinisikan sebagai sebuah sistem dimana standar kinerja ditentukan, parameter kinerja diukur dan perbandingan dilakukan antara standar dengan kinerja yang sebenarnya yang akan menghasilkan umpan balik berupa informasi mengenai adanya perbedaan (*varians*).

Penelitian akuntansi banyak memfokuskan pada sistem *cybernetic* dan pengendalian penganggaran keuangan telah menjadi alat utama untuk mengarahkan sistem tersebut. Pada beberapa perusahaan, sistem kompensasi insentif merupakan bagian kunci sebagai umpan balik sistem.

#### **D. Kerangka Kerja Pengendalian Kontinjensi**

Fisher (1998) membuat kerangka kerja (*framework*) untuk pengendalian kontinjensi seperti terlihat pada gambar 1. proses dalam pengendalian kontinjensi ditujukan dalam siklus yang terjadi berulang-ulang. Isu yang muncul dalam pengembangan model ini adalah bagaimana menentukan faktor-faktor kontinjensi. Faktor-faktor tertentu dapat ditentukan melalui kepuasan manajemen sementara faktor-faktor lain ditentukan secara *exogenous*. Setelah perusahaan menentukan tujuan dan faktor-faktor kontinjensi, perusahaan tersebut akan berusaha mencapai tujuan tersebut. Sistem pengendalian *cybernetic* hanya merupakan salah satu bagian dari keseluruhan pengendalian organisasi karena masih banyak faktor diluar sistem pengendalian yang mempengaruhi hasil yang diharapkan perusahaan. Setelah hasilnya diukur dan dilakukan pemberian *reward* kemudian informasi tersebut diumpanbalikan terhadap kerangka kerja dan mungkin akan mempengaruhi pengambilan keputusan perusahaan di masa depan.

Sedangkan Otley (1980) menyusun kerangka kerja minimum yang diperlukan oleh pengendalian kontinjensi yang tidak berbeda jauh yang disusun Fisher (1998). Variabel kontinjensi dibagi menjadi dua yaitu variabel yang tidak dapat dipengaruhi oleh organisasi serta tujuan organisasi. Variabel kontinjensi tersebut akan mempengaruhi rangkaian pengendalian organisasi yang meliputi desain sistem informasi akuntansi, sistem informasi manajemen, organisasi dan rencana pengendalian lain. Hal ini akan mempengaruhi efektivitas organisasi (diukur dalam kaitan dengan tujuan) yang mungkin terdapat variabel intervening antara pengendalian dengan tujuan.



Gambar 1. *Contingent Control Framework*

#### E. Penelitian-penelitian Tentang Pengendalian Kontinjensi

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

##### 1. Pengaruh teknologi

Teknologi mempunyai pengaruh penting terhadap tipe informasi akuntansi yang perlu disediakan 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) mendefinisikan bahwa variasi tugas mempengaruhi desain sistem informasi akuntansi manajemen yang tepat.

##### 2. 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 perlu dipertimbangkan penelitiannya mengidentifikasi bahwa gaya BC yang *rigid* berkorelasi tinggi dengan tekanan pekerjaan, berkorelasi rendah dengan perilaku disfungsional bawahan seperti manipulasi data akuntansi. Sedangkan PC tidak mempunyai korelasi tersebut. Ia kemudian menyimpulkan bahwa gaya anggaran fleksibel membawa kinerja organisasi yang lebih efektif.

##### 3. 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*.

#### **F. Klasifikasi Riset Pengendalian Kontinjensi**

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

##### **1. Analisis Level 1**

Pada level ini, satu faktor kontinjensi dihubungkan dengan satu mekanisme pengendalian. Hipotesis penelitian ini memprediksi keberadaan faktor kontinjensi akan meningkat, 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 periodik dan standar operasi. Saling ketergantungan per departemen telah diterapkan dengan mengacu pada Thomson's (1967) tentang kerangka pooled, percontohan dan saling ketergantungan timbal balik. Di bawah kondisi saling ketergantungan, departemen secara konsekuen saling tergantung menekankan anggaran dan laporan statistik. Departemen secara berbalasan saling tergantung melonggarkan pengawasan formal dan menekankan lebih pada format hubungan pengendalian. Macintosh dan Daft (1987) menyimpulkan bahwa peran sistem pengendalian mencerminkan suatu kecocokan antara kebutuhan akan informasi yang diciptakan oleh saling ketergantungan dan persediaan informasi yang disajikan oleh sistem pengendalian tersebut.

##### **2. Analisis Level 2**

Pada level ini, diuji efek gabungan dari mekanisme pengendalian dan faktor kontinjensi dalam variabel hasil. Dalam studi yang khas, keberadaan faktor kontinjensi dan mekanisme pengendalian dihipotesiskan untuk menghasilkan suatu peningkatan efektivitas (atau ketidakefektifan). Simons (1987) menguji perbedaan antara sistem pengendalian unit kerja dalam *defender* dan *prospecter* strategi.

Beberapa hipotesis studi ini menguji korelasi antara strategi unit bisnis (SBU) dan mekanisme pengendalian (yang mengukur analisa). Pendukung SBU mendasarkan insentif pada prestasi target anggaran dan sistem pengendalian adalah statis. Penyelidik SBU, secara kontras memasang lebih dari arti penting untuk meramalkan data, pengaturan tujuan anggaran ketat, dan monitoring keluaran. Simon (1987) menemukan adanya kesesuaian antara mekanisme pengendalian dan strategi unit bisnis dalam meningkatkan kinerja.

### 3. Analisis Level 3

Pada analisis level ini, riset menguji efek hubungan dari faktor kontinjensi dan sistem pengendalian terpadu dalam variabel hasil. Analisis level ini mengasumsikan bahwa sistem pengendalian kemungkinan bisa diganti atau disempurnakan tergantung dari faktor kontinjensi yang ada dalam perusahaan. Waterhouse dan Teiessen (1978) memetakan dua variabel yang kemungkinan berpengaruh terhadap hasil 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 Teiessen (1978) mengemukakan bahwa apabila teknologi dari perusahaan diketahui dengan baik dan lingkungan dapat diprediksi maka sistem pengendalian akan optimal.

### 4. Analisis Level 4

Level ini menguji faktor-faktor kontinjensi yang menentukan efektivitas desain pengendalian. Govindarajan dan Fisher (1989) 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 kontinjensi yang dominan dan mengabaikan faktor lainnya.

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

## G. 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 tanggung jawab bersama ini dijalankan. Dermer (1977) menyatakan bahwa desain sistem perencanaan dan pengendalian sangatlah spesifik. Tulisannya tidak untuk menunjukkan pada perancang sistem tentang apa yang harus dilakukan

tetapi untuk menunjukkan berbagai kemungkinan fakta yang bisa dilakukan dalam berbagai situasi.

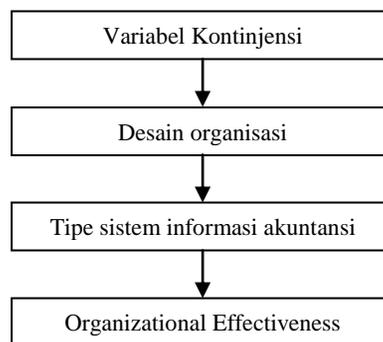
## H. Timbulnya Formula Kontingensi

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
  - a. Efek Teknologi. Sempel atau tidaknya variabel kontinjensi yang digunakan dalam akuntansi manajemen tergantung pada teknologi produksi, unit produksi, besar kecilnya batch dan jenis produksi massa atau produksi terus menerus.
  - b. Efek Struktur Organisasi. Struktur organisasi berpengaruh terhadap bagaimana informasi anggaran digunakan. Hopwood (1972) membedakan *budget constrained* 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.
  - c. Efek Lingkungan. Faktor lingkungan juga dapat menjelaskan perbedaan penggunaan informasi akuntansi. Khandwalls (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 2. Kerangka Evaluasi Teori Kontingensi Akuntansi Manajemen

## III. KESEMPATAN UNTUK RISET MENDATANG

Pendekatan kontinjensi telah menjadi tema yang dominan dalam riset sistem pengendalian manajemen (Dent, 1990). Pendekatan tersebut memberikan pandangan kesatuan sistem pengendalian manajemen yang ditemukan dalam praktek dan membantu

pemilihan pengendalian manajemen. Meskipun riset-riset tersebut telah memberikan pandangan yang berguna, namun beberapa hasilnya bersifat sementara (*tentative*) dan kurang terdefinisi. Kelemahan-kelemahan dalam riset tersebut memberikan peluang untuk riset mendatang dan beberapa isu dibutuhkan untuk mengarahkan perbaikan yang diperlukan (Fisher, 1996):

- a. Penggalan lebih lanjut terhadap faktor-faktor kontinjensi yang belum ditemukan sebelumnya.
- b. Hubungan antara masing-masing variabel kontinjensi yang perlu dieksplorasi.
- c. Mendefinisikan makna sesungguhnya dari sebuah sistem pengendalian, dalam upaya pengembangan sistem pengendalian terkait dengan perkembangan faktor-faktor kontinjensi.
- d. Mendefinisikan konsep mendasar dari apa yang dinamakan hasil (*outcomes*) sebagai variabel dependen. Ide tentang kesesuaian antara desain sistem pengendalian dan karakteristik organisasi serta lingkungannya membutuhkan pengukuran efektivitas (Otley, 1991).

Selain itu, Murray (1990) dalam Marani (2003) mengemukakan bahwa perlu dilakukan penelitian mengenai variabel moderating yang mungkin secara tidak langsung akan mempengaruhi kinerja. Terdapat beberapa penelitian yang menemukan pengaruh faktor kondisional sebagai variabel moderating terhadap hubungan partisipasi dengan kinerja manajerial. Contoh variabel moderating tersebut antara lain kultural, organisasional, interpersonal, dan individual. Kebanyakan penelitian akuntansi tentang pengendalian memfokuskan pada sistem pengendalian keuangan seperti penganggaran dan sistem biaya standar. Riset mendatang seharusnya menguji pengukuran kinerja non keuangan. Berdasarkan *balanced scorecard*, Kaplan dan Norton (1992) menyarankan bahwa terdapat hubungan antara ukuran keuangan dan non keuangan dan relatif belum dieksplorasi.

Sedangkan Zainuddin (2003) menyarankan untuk riset mendatang dapat dilakukan pada sektor pemerintahan dan jasa karena riset sebelumnya dilakukan pada organisasi manufaktur. Perhatian tentang besar kecilnya *size* organisasi juga belum banyak dilakukan. Selain itu penelitian mengenai variabel kontekstual budaya (*culture*) juga perlu dilakukan mengingat setiap negara mempunyai karakteristik sendiri. Riset mendatang seharusnya menguji apakah pasar dan teknologi mungkin berinteraksi dengan budaya secara sistematis dalam mempengaruhi desain SPM.

#### IV. KESIMPULAN

Pendekatan kontinjensi berargumen bahwa desain dan sistem pengendalian adalah tergantung pada konteks organisasi di mana pengendalian tersebut dilaksanakan. Sistem akuntansi manajemen tergantung pada faktor-faktor situasional yang ada dalam setiap keadaan. Dalam penelitian-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 variabel kontinjensi diduga akan meningkatkan kinerja organisasi.

Pendekatan kontinjensi 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 kontinjensi serta definisi kinerja. Hal tersebut membuka peluang untuk perbaikan bagi riset masa depan.

#### DAFTAR PUSTAKA

- Fisher, G Joseph, 1998, *Contingency Theory, Management Control System and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions*, Behavioural Research in Accounting Vol. 10.
- Marani, Yohanes, 2003, *Motivasi dan Pelimpahan Wewenang sebagai Variabel Moderating dalam Hubungan antara Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Kinerja Manajerial*, Jurnal MAKSI Vol 3 Universitas Diponegoro.
- Outley, David, 1980, *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*, Accounting and Organization Society 5
- 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.