

## SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN INFORMAL YANG TERBAIKAN

**Author**

Patria Prasetio Adi  
Accounting Program Study  
General Achmad Yani  
University  
[Patria.prasetio@lecture.unjani.ac.id](mailto:Patria.prasetio@lecture.unjani.ac.id)

**Article History:**

Received June 5<sup>th</sup>, 2023

Revised July 3<sup>rd</sup>, 2023

Accepted July 20<sup>th</sup>, 2023

**How to cite this article:**

Sistem Pengendalian  
Manajemen Informal yang  
Terbaikan

**Journal Homepage:**

<https://jurnal.unnur.ac.id/index.php/accrual>

**Email:**

Accrual@unnur.ac.id

**Copyright:**

© 2023. Published by  
Accrual: Accounting  
Reseach Journal  
Department of Accounting  
Faculty of Economics  
Nurtanio University  
E-ISSN: 2986-3406



**Abstrak.** Sistem pengendalian manajemen terbagi menjadi pengendalian formal dan pengendalian informal. Pada prakteknya, pengendalian formal cenderung mendominasi system pengendalian manajemen dalam organisasi. Meskipun terdapat dampak psikologis akibat pengendalian formal, pengendalian informal kerap terabaikan. Pengukuran terhadap pengendalian informal memang sulit dilakukan. Karena system pengendalian manajemen pada hakikatnya mengendalikan perilaku dari organisasi untuk mencapai tujuannya, maka pengendalian informal tidak dapat diabaikan karena unsur perilaku justru mendominasi pengendalian informal. Penelitian ini menggunakan studi literature dengan topik sistem pengendalian manajemen, khususnya system pengendalian informal untuk mengungkapkan dominasi dari pengendalian formal dan kesulitan dalam menggunakan pengendalian informal sehingga seringkali menjadi terabaikan. Tujuan dari studi literature ini adalah memberikan pandangan mengenai pentingnya pengendalian informal dalam upaya mewujudkan tujuan organisasi. Hasil penelitian ini adalah kehadiran pengendalian informal dalam system pengendalian manajemen, dimana hal ini dapat menjadi motivasi bagi pengelola organisasi dan pelaku bisnis untuk menggunakan pengendalian informal selain pengendalian formal.

**Kata kunci:** pengendalian; formal; informal; dampak; dominasi

**Abstract.** The management control system is divided into formal control and informal control. In practice, formal control tends to dominate the management control system in organizations. Despite the psychological impact of formal control, informal control is often overlooked. Measurement of informal control is difficult. Because the management control system essentially controls the behavior of the organization to achieve its goals, informal control cannot be ignored because behavioral elements dominate informal control. This study uses a literature study to reveal the dominance of formal control and the difficulty in using informal control so that it often becomes overlooked. The purpose of this literature study is to provide insight into the importance of informal control in an effort to realize organizational goals. The results of this study can be a motivation for organizational managers and business people to use informal control in addition to formal control.

**Keywords:** control; formal; informal; impact; dominate

### PENDAHULUAN

Sistem pengendalian manajemen diperlukan untuk mengendalikan eksekusi strategi dengan mengukur pencapaian dari setiap rencana strategis organisasi. Alat yang cukup fenomenal dalam sistem pengendalian manajemen diungkapkan oleh Kaplan & Norton (1992) melalui *Balanced Scorecard* untuk mengatasi keterbatasan

indikator keuangan dalam mengevaluasi kinerja perusahaan, dengan mengukur indikator lain yang menjadi penyebab pencapaian di indikator keuangan. Peneliti-peneliti lain melanjutkan pengembangan konsep sistem pengendalian manajemen dengan mempertahankan objektivitas sebagai nilai yang harus dipegang oleh sistem pengendalian manajemen (Bourguignon & Chiapello, 2005; Broadbent & Laughlin, 2009; Ferreira & Otley, 2009; Van Rinsum & Verbeeten, 2012; Alves & Lourenço, 2021) untuk mendukung eksekusi strategi organisasi.

Hambatan dalam eksekusi strategi diungkapkan oleh Kaplan & Norton (2008) meliputi hambatan visi, hambatan individu, hambatan manajemen dan hambatan anggaran. Oleh karena keberadaan sistem pengendalian manajemen untuk mengendalikan eksekusi strategi, maka pengembangan sistem pengendalian manajemen di masa depan harus dapat mengatasi hambatan dalam eksekusi strategi. Keempat hambatan tersebut (Kaplan & Norton, 2008) didominasi oleh faktor sumber daya manusia, yaitu pada hambatan individu dan manajemen. Dari hasil penelitiannya, Kaplan & Norton (2008) menyatakan bahwa dalam suatu organisasi hanya 30% individu dengan wewenang pengambil keputusan, yang menyelaraskan kepentingannya dengan strategi organisasi. Hambatan individu yang menjadi hambatan utama eksekusi strategi.

Anthony & Govindaradjan (2007) menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen dapat dilakukan dengan pendekatan formal ataupun pendekatan informal. Upaya mengatasi permasalahan akibat adanya pertentangan antara kebutuhan manusia dan tujuan organisasi dapat diwujudkan dengan pengendalian informal untuk melengkapi pengendalian formal (Anthony & Govindaradjan; 2007, Merchant & Stede; 2012). Pendekatan informal menurut Anthony & Govindaradjan (2007) meliputi rasa percaya, budaya, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan ataupun sumber daya tidak berwujud lainnya yang dibangun melalui pengaruh dari kondisi emosi organisasi (Yurtsever & de Rivera, 2010).

Penelitian ini akan mengungkapkan pengendalian informal yang banyak diabaikan dalam sistem pengendalian manajemen pada penelitian-penelitian terdahulu serta memberikan pandangan untuk melibatkan pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen. Hal ini menjadi sangat kontras karena terdapat dampak dari pengendalian formal yang mendominasi sistem pengendalian manajemen, seperti dampak terhadap motivasi bekerja. Antonsen (2014) menyatakan bahwa sistem pengendalian formal mengakibatkan beban kerja yang meningkat dan turunnya motivasi dari manajer tingkat menengah. Hal ini selaras dengan hasil penelitian yang diadakan oleh situs pencari kerja jobstreet.com (2022) yang menyatakan bahwa 73% karyawan tidak puas dengan pekerjaan mereka dengan faktor penyebab terbesar adalah tidak adanya *work-life balance*. Di sisi lain, tingkat pengangguran yang meningkat menyebabkan karyawan yang tidak puas tersebut tidak punya pilihan lain. *Work-life balance*

sangat berkaitan dengan rasa percaya dan budaya yang merupakan pengendalian informal. Dengan demikian, kehadiran pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen yang utuh sangat diperlukan untuk mewujudkan tujuan utama dari sistem pengendalian manajemen bagi organisasi.

## **KAJIAN LITERATUR**

### **Sistem Pengendalian Manajemen dan Pengukuran Kinerja**

Anthony & Govindaradjan (2007) menyatakan sistem pengendalian manajemen diperlukan supaya setiap anggota organisasi memiliki langkah yang sama dalam mewujudkan strategi organisasi. Karena jenis strategi akan menentukan langkah strategis, maka sistem pengendalian manajemen pun harus menyesuaikan dengan jenis strategi perusahaan (Dent, 1990). Pengendalian ini membutuhkan pengukuran kinerja untuk mengetahui tingkat ketercapaian terhadap setiap langkah strategis. Pengukuran kinerja organisasi memerlukan pengelolaan yang tepat, terutama pada penentuan ukuran kinerja beserta distribusi ukuran kinerja tersebut dan tindak lanjut atas realisasi kinerja. Datar & Rajan (2017) menyatakan bahwa pengukuran kinerja merupakan kesatuan dari pengelolaan kinerja sebagai bagian dari sistem pengendalian manajemen pada organisasi. Penentuan kinerja beserta distribusi ukuran kinerja merupakan bentuk pengendalian terhadap setiap bagian dalam organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Kaplan & Norton (2008) menyatakan bahwa ketika rencana strategis disusun, maka pengendalian yang meliputi pengukuran kinerja juga harus disusun untuk menjaga konsistensi dari realisasi rencana strategis tersebut.

Eksekutor strategi dari sebuah organisasi adalah setiap individu dalam organisasi tersebut. Individu dalam suatu organisasi tidak selalu bekerja sendiri. Semua individu terdapat pada bagian-bagian yang merupakan fungsi kerja tertentu. Fungsi kerja tersebut terdapat dalam struktur organisasi yang menunjukkan kesatuan organ dalam mewujudkan tujuan organisasi. Struktur organisasi tersebut selanjutnya menjadi dasar bagi praktik desentralisasi, dimana semakin besar organisasi maka praktik desentralisasi pun juga semakin dibutuhkan (Garrison et al., 2015). Kaplan & Norton (2006) mengungkapkan sebuah istilah *cascading* untuk menjembatani manajemen serta pengendalian kinerja dengan praktik desentralisasi yang tidak dapat dihindari pada organisasi. Namun demikian, *cascading* ini masih difokuskan kepada keselarasan tujuan antara bagian organisasi dengan tujuan organisasi itu sendiri. Setiap bagian organisasi terdiri dari individu-individu yang berkontribusi terhadap kinerja bagian organisasi, dan secara tidak langsung kepada tujuan organisasi. Dengan adanya prinsip kontribusi tersebut, sistem pengendalian manajemen cenderung diimplementasikan sebagai sistem pengendalian yang bersifat formal. Kontribusi yang kurang dari seorang individu akan berdampak kepada

kinerja kelompok dan akhirnya mengakibatkan kinerja organisasi juga menurun.

### **Sistem Pengendalian Manajemen Informal**

Anthony & Govindaradjan (2007) menyatakan sistem pengendalian manajemen informal terbentuk dari interaksi antara anggota organisasi yang meliputi rasa percaya, budaya, komitmen organisasi, gaya kepemimpinan ataupun sumber daya tidak berwujud lainnya yang dibangun melalui pengaruh dari kondisi emosi organisasi (Yurtsever & de Rivera; 2010, Merchant & Stede; 2012). Pengendalian informal ini dapat melengkapi implementasi dari sistem pengukuran kinerja sebagai pengendalian formal.

Rasa percaya dapat didefinisikan sebagai keinginan suatu pihak (*trustor*) untuk bisa yakin bahwa pihak yang lain (*trustee*) akan bertindak sesuai dengan ekspektasi *trustor* (Mayer dkk, 1995). Penelitian eksperimen mengenai rasa percaya memperlakukan rasa percaya sebagai suatu hal yang rasional, akan tetapi pada praktiknya rasa percaya bukan melakukan hal yang rasional melainkan merupakan suatu hal yang banyak dipengaruhi oleh isu moral dan psikologis (Gilbert dkk, 2012). Rasa percaya yang dipengaruhi oleh faktor psikologis juga dinyatakan oleh Yurtsever & de Rivera (2010) dan De Rivera et al. (2007), bahwa rasa percaya sendiri menciptakan iklim positif dalam organisasi.

Pengendalian informal lainnya yang diungkapkan oleh Anthony & Govindaradjan (2007) adalah budaya. Hofstede mengeluarkan empat dimensi budaya, yang meliputi: *power distance*, *uncertainty avoidance*, *individualism-collectivism* dan *masculinity-femininity* (Hofstede, 2011). Penelitian-penelitian terdahulu menggunakan empat dimensi budaya Hofstede untuk menjelaskan pengaruh budaya terhadap beragam topik. Walaupun beragam topik, namun semua hasil selalu menyatakan bahwa budaya dan semua kondisi lingkungan yang berbeda akan membutuhkan penerapan mengenai suatu topik dengan berbeda (Ismail et al.; 2010, Lasyoud et al.; 2018).

### **METODE PENELITIAN**

Metode penelitian ini adalah kualitatif dengan menggunakan studi kepustakaan atau literatur untuk mengungkapkan suatu permasalahan dan pemikiran, atau membangun suatu kerangka pemikiran (Merriam, 2009) sebagai upaya mengisi kekosongan (*gap*) atas topik tertentu (Jansen, 2018). Pengendalian informal akan diungkapkan sebagai pengisi sistem pengendalian manajemen sebagai upaya mencapai keselarasan tujuan organisasi. Literatur yang akan digunakan adalah literatur terkait sistem pengendalian manajemen, pengukuran kinerja dan perilaku organisasi.

Upaya menyertakan pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen diawali dengan literatur yang menjelaskan hakikat dari sistem pengendalian manajemen itu

sendiri (Bourguignon & Chiapello; 2005, Anthony & Govindarajan; 2007, Kaplan & Norton; 2008, Van Rinsum & Verbeeten, 2012; Alves & Lourenço; 2021) , sehingga eksistensi pengendalian informal sebagai topik utama pada penelitian ini dapat terungkap. Setelah eksistensi pengendalian informal terungkap, upaya menyertakan pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen dapat mulai diwujudkan dengan literatur-literatur yang mengungkapkan pengabaian terhadap pengendalian informal tersebut (Decoster & Fertakis ;1968, Hopwood; 1972, Pessanha & Prochnik; 2008, Antonsen; 2014, Klein et al.; 2019). Setelah pengabaian terhadap pengendalian informal terungkap, maka literatur-literatur yang mengungkapkan keberhasilan pengendalian informal akan memberikan gambaran teknis untuk menyertakan pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen (Ferreira & Otley; 2009, Willert et al.; 2017, Pfister et al.; 2022). Kehadiran pengendalian informal bukanlah suatu pemikiran yang muncul secara tiba-tiba pada sistem pengendalian manajemen. Karena sistem pengendalian manajemen merupakan pengendali dalam organisasi, dan organisasi tidak dapat lepas sepenuhnya dari hakikat kehidupan itu sendiri, maka selain esensi dari sistem pengendalian manajemen itu sendiri, pemikiran Hines (1992) menjadi sumber yang mengungkapkan keseimbangan antara pengendalian formal dan informal dalam kehidupan.

Pemikiran Hines (1992) mengenai eksistensi dari nilai maskulin (yang) dan feminim (yin) yang selalu terdapat pada suatu realita, menjadi dasar pemikiran dalam mengungkapkan pentingnya pengendalian informal bagi organisasi, yang terdapat pada suatu sistem pengendalian manajemen. Nilai maskulin merupakan sisi rasional yang ditunjukkan lewat sistem pengendalian manajemen formal. Nilai feminim merupakan sisi emosional yang ditunjukkan lewat sistem pengendalian informal. Upaya untuk memberikan suatu pandangan dalam penerapan pengendalian informal ke dalam sistem pengendalian manajemen akan diwujudkan dengan menggunakan pemikiran Ferreira & Otley (2009) mengenai desain sistem pengukuran kinerja yang komprehensif dan Pfister et al. (2022) mengenai panduan dalam mengembangkan sistem pengendalian manajemen.

## **PEMBAHASAN**

Ketidakselarasan kepentingan individu dengan strategi organisasi (Kaplan & Norton, 2008) sesuai dengan Anthony & Govindarajan (2007) yang mengungkapkan bahwa keselarasan tujuan dari setiap individu diperlukan dalam upaya mencapai tujuan organisasi. Keselarasan tujuan yang dimaksud adalah keselarasan tindakan-tindakan setiap anggota dalam organisasi untuk menyelaraskan tujuannya dengan kepentingan organisasi. Anthony & Govindarajan (2006) menyatakan bahwa kondisi ini sangat sulit terjadi karena manusia memiliki kehendak bebas dan akan selalu berupaya memenuhi kebutuhannya. Sistem pengendalian manajemen masih

didominasi dengan kebutuhan yang tinggi terhadap objektivitas (Alves & Lourenço 2021, Van Rinsum & Verbeeten 2012, Bourguignon & Chiapello, 2005) sedangkan pemenuhan kebutuhan manusia merupakan hal yang subjektif karena manusia tidak dapat mengendalikan jenis kebutuhan yang ada pada dirinya (Maslow, 1954).

Oleh karena organisasi akan diperhadapkan dengan pertentangan antara pemenuhan kebutuhan manusia dan tujuan organisasi, maka sistem pengendalian manajemen yang diterapkan harus menyelaraskan kedua hal tersebut. Dari sisi rasional, maka setiap individu dalam organisasi harus melakukan tugasnya untuk mewujudkan pemenuhan terhadap tujuan organisasi tempatnya bernaung. Namun dari sisi emosional, setiap individu memiliki kebutuhan utama yang harus dipenuhi. Hines (1992) menambahkan bahwa sisi rasional dan emosional akan selalu terdapat dalam setiap aspek kehidupan manusia. Melalui pendekatan psikologi dan ilmiah, Hines (1992) mengungkapkan sisi rasional dan emosional tidak dapat dijadikan satu ataupun meniadakan salah satunya. Namun demikian, kedua hal tersebut akan selalu bersamaan dalam segala aspek kehidupan manusia. Sistem pengendalian manajemen perlu mengalami penyesuaian melalui penyelarasan terhadap pendekatan yang menyertakan sisi emosional, khususnya mengenai pemenuhan kebutuhan manusia.

Kebutuhan pada manusia bukanlah kebutuhan yang timbul seketika. Salah satu teori kebutuhan yang cukup fenomenal lahir dari aliran psikologi humanis, mengategorikan lima tingkat kebutuhan manusia dari kebutuhan fisiologis, kebutuhan akan rasa aman, kebutuhan rasa memiliki dan kasih sayang, kebutuhan akan penghargaan serta kebutuhan aktualisasi diri (Maslow, 1954). Kebutuhan fisiologis menjadi tingkat yang paling dasar. Ketika suatu tingkat kebutuhan belum terpenuhi, manusia akan terus bergelut dalam pemenuhan terhadap suatu tingkat kebutuhan tersebut (Kreitner & Kinicki, 2004). Upaya pemenuhan kebutuhan akan terus terjadi sehingga hal tersebut dapat mempengaruhi persepsi dan atensi setiap manusia (Souza & Forte, 2019).

Persepsi dan atensi yang sama dari setiap individu dapat memudahkan terjalinnya keterlibatan emosional antar individu. Ketika jumlah dari individu tersebut semakin banyak, hal tersebut dapat memicu terjadinya rasa percaya dan budaya serta semua pemikiran dan aturan yang tidak tertulis antar individu tersebut. Dengan demikian, individu-individu tersebut membentuk suatu kelompok dengan identitas yang tercipta dengan sendirinya. Bagi organisasi, hal ini akan sangat menguntungkan ketika identitas kelompok yang tercipta tersebut, selaras dengan tujuan organisasi. Jika yang terjadi sebaliknya, maka peran sistem pengendalian informal yang lebih dibutuhkan untuk menciptakan keselarasan tujuan untuk melakukan strategi guna mewujudkan tujuan organisasi. Pengendalian formal akan menemui kesulitan untuk

menumbuhkan keselarasan tujuan yang murni karena pengendalian formal pada hakikatnya diciptakan dengan hubungan transaksional yang penuh dengan manfaat dan sanksi.

### **Perkembangan Sistem Pengendalian Manajemen sebagai Suatu Konsep**

Pertentangan antara kepentingan individu dan tujuan organisasi menjadi hal yang harus diperhatikan (Anthony & Govindarajan, 2007) untuk mewujudkan keselarasan tujuan antara pemenuhan kepentingan individu dengan tujuan organisasi. Sistem pengendalian manajemen meliputi keseluruhan pengelolaan kinerja organisasi sampai ke tingkat individu. Individu dalam setiap organisasi adalah manusia yang memiliki akal dan perasaan dimana kehadiran kedua hal tersebut tidak dapat dihindari ataupun diabaikan, walaupun hanya mengabaikan salah satu sisi, misalnya sisi akal atau sisi perasaan (Hines, 1992). Konsep manajemen kinerja individu yang berusaha menjelaskan kontribusi dari pengukuran kinerja individu terhadap kinerja organisasi telah diungkapkan (Millan et al.; 2010, Adi; 2016). Namun demikian, konsep ini masih didominasi dengan sisi akal atau rasio yang mementingkan pencapaian tujuan organisasi tanpa memperhatikan pemenuhan kepentingan individu yang mengupayakan pencapaian tujuan organisasi tersebut.

Prinsip objektivitas menjadi isu yang populer dalam penelitian mengenai sistem pengendalian manajemen, ataupun pengukuran kinerja sebagai bagian dari pengendalian manajemen. Hariandja (2002) menyatakan bahwa pengukuran kinerja diperlukan untuk mengetahui performa kinerja setiap individu dalam organisasi dalam upaya meningkatkan produktivitas organisasi untuk mencapai tujuan organisasi. Pengukuran kinerja tidak sekedar menilai, tetapi lebih luas dan dalam lagi, yaitu membantu individu untuk mencapai kinerja yang diharapkan oleh organisasi dengan berorientasi pada pengembangan individu atau organisasi. Dengan demikian, pengukuran kinerja dengan jelas mengendalikan semua perilaku individu dalam organisasi.

Peneliti-peneliti lain mengembangkan pemikiran konsep pengukuran kinerja, seperti Bourguignon & Chiapello (2005) yang menyatakan bahwa objektivitas menjadi faktor utama dalam pengukuran kinerja dan sistem pengendalian manajemen. Penelitian Bourguignon & Chiapello (2005) ini terkait perilaku *disfunctional*, bahkan perilaku terkait gender ataupun jabatan kerap kali terjadi dalam organisasi. Sistem pengendalian manajemen dengan objektivitas dinyatakan mampu mengatasi perilaku *disfunctional* tersebut. Pemikiran mengenai konsep sistem pengendalian manajemen selanjutnya diungkapkan oleh Ferreira & Otley (2009) serta Broadbent & Laughlin (2009) dengan mengutamakan objektivitas, rasionalitas dan komunikasi. Namun demikian, Broadbent & Laughlin (2009) juga menyatakan pentingnya penerapan sistem pengendalian yang tidak selalu bersifat transaksional, namun relasional.

Pada perkembangannya, subjektivitas juga menjadi topik perhatian pada pengukuran kinerja dan sistem pengendalian manajemen, meskipun subjektivitas harus dilengkapi dengan indikator pengukuran kinerja yang objektif (Van Rinsum & Verbeeten, 2012; Alves & Lourenço, 2021). Meskipun semua konsep pengukuran kinerja ini ditujukan untuk tercapainya integrasi kinerja manajerial sampai ke tingkat individu, namun seluruh pemikiran ini hanya ditujukan untuk tercapainya tujuan organisasi. Salah satu hambatan kinerja manajerial dalam eksekusi strategi menurut Kaplan & Norton (2008) didominasi oleh faktor sumber daya manusia, dimana hanya 30% individu dengan wewenang pengambil keputusan, yang menyelaraskan kepentingannya dengan strategi organisasi. Ndambiri (2015) pun menyatakan bahwa perilaku individu dapat menjadi hambatan dalam eksekusi strategi. Pengendalian formal dengan dominasi objektivitas belum mampu menyelaraskan kepentingan individu dengan strategi organisasi.

### **Dukungan dan Kritikan Alat Sistem Pengendalian Manajemen**

Pengendalian formal atau informal merupakan alat untuk implementasi sistem pengendalian manajemen. Kondisi yang berbeda pada setiap organisasi mengakibatkan implementasi suatu alat sistem pengendalian manajemen dapat memberikan hasil yang berbeda. Hal ini sesuai dengan teori kontingensi yang menyatakan bahwa tidak ada cara terbaik dalam mencapai kesesuaian antara faktor organisasi dan lingkungan untuk memperoleh kinerja yang baik bagi suatu organisasi.

Pengendalian formal seperti anggaran menjadi alat pengendalian yang digunakan pada organisasi. Penyusunan anggaran menjadi hal yang selalu terjadi pada suatu organisasi, terlebih perusahaan sebagai organisasi yang berorientasi pada profit. Anggaran yang telah disusun pada akhirnya menjadi alat pengendali bagi organisasi dalam menjalankan aktivitasnya. Penelitian-penelitian terdahulu mengenai anggaran sudah banyak menyatakan hasil yang berbeda-beda pada implementasi anggaran sebagai alat pengendalian formal.

Decoster & Fertakis (1968) menyatakan bahwa penggunaan anggaran mengakibatkan tekanan pada manajer. Perilaku manajer cenderung berorientasi terhadap pemenuhan target anggaran tersebut, tanpa memperhatikan dampaknya terhadap bawahan. Penelitian terhadap penggunaan anggaran sebagai pengendalian formal selanjutnya dilakukan oleh Hopwood (1972) dan Otley (1978). Penelitian dengan topik yang sama ini memberikan hasil yang berbeda. Hasil Penelitian Hopwood (1972) menyatakan penggunaan anggaran sebagai pengendalian formal mengakibatkan tekanan pada manajer dan memicu perilaku *disfunctional* seperti *slack*. Penelitian Otley (1978) menunjukkan tidak ada pengaruh signifikan antara penggunaan anggaran sebagai pengendalian formal terhadap tekanan pada manajer. Terdapat hal yang menyebabkan perbedaan antara hasil penelitian Otley dan Hopwood. Unit organisasi yang

dipelajari oleh Otley adalah pusat laba yang secara substansial independen satu sama lain, sedangkan unit Hopwood adalah pusat biaya di pabrik manufaktur terintegrasi. Hal ini dapat didukung kesesuaiannya dengan teori kontingensi yang menyatakan bahwa tidak ada sistem, metode yang dapat diterapkan dengan sama terhadap semua hal.

Penelitian mengenai *slack* sebagai perilaku *disfunctional* masih terus berlanjut, namun masih berfokus kepada penggunaan anggaran sebagai pengendalian formal. Hal ini disebabkan karena belum terujinya efektivitas dari sistem pengendalian informal, seperti rasa percaya, budaya ataupun komitmen organisasi (Naranjo-gil & Gago; 2016, Chong & Ferdiansah; 2014, Amran & Auzair; 2013, De Baerdemaeker & Bruggeman; 2015). Meskipun analogi mengenai rasa percaya dengan *slack* sangat sederhana, akan tetapi pada praktiknya rasa percaya merupakan hal yang kompleks dan sulit untuk diukur (Chong & Ferdiansah, 2014; Naranjo-gil & Gago, 2016). Dalam penelitiannya, Naranjo-gil & Gago (2016) tidak memperhitungkan adanya faktor budaya yang dapat mempengaruhi *slack*. Sedangkan pada prakteknya, budaya memiliki peran yang sangat penting dalam menjalankan suatu perusahaan (Anthony and Govindarajan, 2007). Penelitian Klein et al. (2019) juga berusaha untuk menunjukkan peran dari pengendalian formal, dimana hasil penelitiannya menyatakan bahwa komitmen organisasi dan rasa percaya memberikan dampak negatif terhadap perilaku *disfunctional* seperti *slack* dan manipulasi data.

Pro dan kontra terhadap alat pengendalian manajemen formal yang lain pun masih berlangsung, contohnya pada *Balanced Scorecard* (BSC). BSC dinyatakan mampu untuk mengatasi hambatan dalam eksekusi strategi, ditunjukkan dengan meningkatnya kinerja pada beberapa perusahaan (Kaplan & Norton, 2008). Beberapa peneliti lain juga mengungkapkan keberhasilan dari BSC dalam meningkatkan kinerja organisasi lewat survey ataupun studi kasus. Berdasarkan survey kepada lebih dari 50 perusahaan, (Hoque & James, 2000) dan (De Geuser et al., 2009) menyatakan korelasi positif dari penerapan BSC terhadap kinerja organisasi, dan BSC dinilai cukup penting untuk diterapkan (Speckbacher et al., 2003). Pertumbuhan indikator keuangan pun ditunjukkan karena penerapan BSC, bukan hanya melalui survey, namun melalui studi kasus terhadap satu perusahaan. Perusahaan ini menyatakan bahwa penerapan BSC membantu dalam pencapaian tujuan (Tamburis, 2008), dan keempat perspektif BSC sangat tepat dalam menentukan indikator pengukuran kinerja (Kshatriya et al., 2017). Karakteristik BSC yang lain, yaitu peta strategi juga dinyatakan sangat membantu dalam memberikan informasi strategis bagi perusahaan (Cheng & Humphreys, 2012; Busco & Quattrone, 2015). Keberhasilan penerapan BSC tidak hanya tercapai pada perusahaan besar namun juga pada unit usaha kecil menengah (UKM), Penerapan BSC memberikan panduan dalam efisiensi biaya sehingga memicu munculnya ide inovasi bagi UKM yang pada akhirnya memberikan dampak

positif bagi indikator keuangan (Malagueño et al., 2018).

Walaupun terdapat bukti bahwa penerapan BSC memberikan manfaat bagi organisasi, namun kehadiran BSC bukanlah tanpa kritik. Eksperimen Neely (2008) menunjukkan kinerja organisasi yang tidak berbeda karena penerapan BSC. Implementasi BSC hanya menghabiskan banyak waktu bagi individu di dalam organisasi. Selain eksperimen, studi kasus juga dilakukan terhadap penerapan BSC dimana hasilnya menyatakan bahwa kepedulian pegawai dalam penerapan BSC masih kurang (Pessanha & Prochnik, 2008), metode *cascading* yang merupakan salah satu karakteristik unggulan BSC tidak dapat diterapkan (Molleman, 2007) serta penerapan BSC mengakibatkan turunnya motivasi dari manajer tingkat menengah karena dominasi dari pengendalian formal BSC serta beban kerja yang meningkat (Antonsen, 2014). Kritik terhadap BSC juga diungkapkan melalui *conceptual paper* yang menyatakan bahwa konsep BSC sebagai alat pengukuran kinerja terlalu kaku (Voelpel et al., 2006). Pengukuran kinerja dengan konsep BSC terlalu sederhana untuk menunjukkan faktor pemicu dalam menciptakan nilai bagi organisasi (Nielsen et al., 2017).

Kritik terhadap BSC tidak selalu diikuti dengan menurunnya kinerja organisasi sehingga penerapan BSC masih terus dilakukan bersamaan dengan kritik terhadap BSC. Dari hasil studi literturnya terhadap 71 artikel dari tahun 1996-2018, (Ratnaningrum et al., 2020) menyatakan bahwa persentase keberhasilan penerapan BSC masih lebih tinggi daripada penulis yang menyatakan kegagalan dalam penerapan BSC. Namun demikian, kritik terhadap BSC juga menunjukkan kelemahan BSC sebagai alat pengendalian manajemen secara formal, meskipun tidak selalu disertai dengan penurunan kinerja organisasi.

### **Pengendalian Informal yang Diabaikan Dalam Sistem Pengendalian Manajemen**

Keberhasilan atau kegagalan implementasi suatu alat sistem pengendalian manajemen tidak dapat digunakan sebagai panduan yang bersifat mutlak. Pengembangan terhadap alat di dalam sistem pengendalian manajemen, tidak dapat terlepas dari konsep sistem pengendalian manajemen itu sendiri. Informasi yang diperoleh dari keberhasilan atau kegagalan implementasi suatu alat sistem pengendalian manajemen dapat menjadi masukan untuk mengembangkan alat tersebut ataupun pengembangan terhadap konsep sistem pengendalian manajemen.

Baik alat pengendalian formal anggaran ataupun BSC, peneliti-peneliti terdahulu menyatakan memberikan dampak yang sama, yaitu dampak terhadap mental individu, baik manajer, bawahan ataupun karyawan secara umum. Walaupun penelitian Otley (1978) menunjukkan tidak ada pengaruh signifikan antara penggunaan anggaran sebagai pengendalian formal terhadap tekanan pada manajer, namun tidak demikian dengan penelitian Hopwood (1972). BSC pun mengalami hal yang sama seperti anggaran. Kondisi objek studi kasus yang

berbeda antara penelitian Antonsen (2014) dengan Busco & Quattrone (2015) menunjukkan keberhasilan atau kendala yang terjadi pada salah satu perusahaan tersebut belum tentu terjadi pada perusahaan lain. Dampak dan kendala yang diungkapkan Antonsen (2014) merupakan permasalahan operasional, sementara Busco & Quattrone (2015) menyatakan operasional perusahaan sangat terbantu dengan penerapan BSC. Antonsen (2014) menyatakan turunnya motivasi pegawai karena penerapan BSC yang menyita waktu dan metode pengukuran kinerjanya yang sangat kaku.

Kegiatan operasional selalu melibatkan interaksi sosial yang meliputi komunikasi dan koordinasi antar manusia. Di dalam perilaku sosial akan selalu terdapat perilaku setiap manusia yang pada akhirnya menghasilkan kepercayaan dan relasi satu sama lain (Roslender, 2002). Perilaku tersebut bukan terwujud tanpa ada suatu proses pengolahan terlebih dahulu dalam setiap individu (Yusainy, 2017). Perilaku merupakan hasil kombinasi dari rasio dan emosi. Emosi menjadi bagian yang lebih dahulu menangkap semua stimulus, untuk dikirimkan kepada rasio dan akhirnya terwujud dalam perilaku (Izard, 2010). Karena sistem pengendalian manajemen bertujuan menjaga langkah yang sama dalam mewujudkan strategi organisasi (Anthony & Govindaradjan, 2007), maka sistem pengendalian manajemen seharusnya tidak hanya mengendalikan perilaku dari sisi rasio, namun sampai kepada emosi. Keterlibatan emosi ini yang diwujudkan ke dalam setiap alat pengendalian sehingga sistem pengendalian manajemen menjadi pengendalian lengkap, tidak hanya formal namun juga informal.

Bentuk keterlibatan sisi emosi ke dalam suatu alat pengendalian akan berbeda-beda dan sangat memungkinkan timbulnya spekulasi. Ferreira & Otley (2009) menghasilkan suatu konsep pemikiran berupa tahapan-tahapan dalam pengukuran kinerja yang komprehensif. Pemikiran Ferreira & Otley (2009) dapat digunakan untuk menyusun ataupun mengevaluasi sistem pengendalian manajemen pada suatu organisasi, seperti yang dilakukan oleh Willert et al. (2017). Willert et al. (2017) menerapkan konsep pemikiran Ferreira & Otley (2009) terhadap 120 unit bisnis milik perusahaan-perusahaan besar di Denmark. Dua belas pertanyaan menurut Ferreira & Otley (2009) menjadi topik investigasi Willert et al. (2017) terhadap 120 unit bisnis tersebut. Selain itu, Willert et al. (2017) juga menambahkan tiga pertanyaan selain 12 pertanyaan tersebut. Dua belas pertanyaan menurut pemikiran Ferreira & Otley (2009) adalah:

1. *Vision and Mission*
2. *Key Success Factors*
3. *Organization Structures*
4. *Strategies and Plans*
5. *Key Performance Measures*

6. *Target Setting*
7. *Performance Evaluation*
8. *Reward System*
9. *Information Flows, Systems and Networks*
10. *Performance Management System Use*
11. *Performance Management System Change*
12. *Strength and Coherence*

Tiga pertanyaan tambahan yang digunakan adalah:

1. *Contextual Factors*
2. *Organizational Culture*
3. *Senior Managements' Ranking of The Different Elements in The MCS Package*

Ketiga pertanyaan ini ditambahkan Willert et al. (2017) sebagai faktor pertimbangan tambahan yang harus terdapat pada sistem pengendalian manajemen. Ketiga pertanyaan tambahan ini beririsan dengan pengendalian informal menurut Anthony & Govindaradjan (2007). Budaya merupakan pengendalian informal sedangkan *contextual factors* yang diungkapkan Willert et al. (2017) merupakan faktor-faktor yang didominasi oleh lingkungan eksternal seperti persaingan, konsumen, pemasok, pemerintah dan teknologi. Pertanyaan tambahan ketiga merupakan tanggapan setiap manajer mengenai indikator yang penting pada suatu sistem pengendalian manajemen. Jawaban mayoritas pada pertanyaan tambahan ketiga ini adalah indikator keuangan. Walaupun Willert et al. (2017) sudah menambahkan salah satu jenis pengendalian informal, namun perhatian responden masih didominasi dengan indikator keuangan yang cenderung merupakan pengendalian formal.

Jawaban responden terhadap 12 pertanyaan menurut Ferreira & Otley (2009) yang dijadikan alat analisis utama oleh Willert et al. (2017) pun masih didominasi dengan pemikiran mengenai pengendalian formal. Pada pertanyaan kelima mengenai *key performance measures*, perusahaan tetap berfokus kepada nilai pemegang saham daripada kepada *employee value*. Meskipun individu dalam perusahaan merupakan eksekutor strategi yang berupaya menghasilkan nilai bagi pemegang saham tersebut, namun perhatian tetap difokuskan kepada penciptaan nilai bagi pemegang saham. Pertanyaan keenam mengenai penentuan target pun sangat bersifat formal. Bawahan menerima target yang ditentukan oleh atasan dan dijadikan standar dalam pengukuran kinerjanya. Namun demikian, jawaban mayoritas dari 120 unit bisnis tersebut adalah adanya kemungkinan untuk melakukan negosiasi atas penentuan target. Pertanyaan kesepuluh mengenai penggunaan sistem pengukuran kinerja menunjukkan dominasi dari pengendalian formal. Dari 120 manajer pada setiap unit bisnis, 112 menekankan bawahannya untuk bertanggungjawab sepenuhnya terhadap target yang sudah ditentukan.

Meskipun pada pertanyaan keenam dimungkinkan terjadinya negosiasi, namun pada akhirnya bawahan tetap bertanggungjawab penuh atas pencapaian dari target tersebut.

### **Pengendalian Informal Sebagai Upaya Mewujudkan Keselarasan Tujuan**

Keselarasn tujuan menemui hambatan karena adanya kebutuhan pada setiap individu. Melalui pengendalian informal, sistem pengendalian memungkinkan untuk mewujudkan keselarasn antara kebutuhan setiap individu dengan tujuan organisasi (Anthony & Govindaradjan, 2007). Kreitner & Kinicki (2004) menyatakan dengan jelas tahapan dimana pengendalian informal dapat mewujudkan keselarasn tujuan dan akhirnya berdampak kepada kinerja organisasi. Motivasi menjadi mediasi antara pengendalian informal dan keselarasn tujuan. Kebutuhan merupakan penyebab utama timbulnya motivasi bagi setiap individu. Setiap perilaku individu merupakan upaya pemenuhan kebutuhan tersebut. Faktor penyebab timbulnya kebutuhan dan perilaku untuk memenuhi kebutuhan tersebut meliputi rasa percaya, budaya, komitmen (Kreitner & Kinicki, 2004) yang merupakan jenis-jenis pengendalian informal (Anthony & Govindaradjan, 2007). Berdasarkan hal ini, maka pengendalian informal merupakan faktor pembentuk kebutuhan individu yang menjadi sumber motivasi timbulnya perilaku individu sehingga pada akhirnya mempengaruhi keselarasn tujuan dalam organisasi.

### **Penerapan Pengendalian Informal Dalam Sistem Pengendalian Manajemen**

Kondisi ideal adalah kondisi dimana upaya pemenuhan kebutuhan yang dilakukan oleh setiap individu bagi dirinya sendiri, juga merupakan pemenuhan tujuan organisasi. Upaya mengetahui kebutuhan individu dalam organisasi memang menjadi spesifikasi pada bidang *Human Capital*, yang harus diupayakan sejak proses rekrutmen berlangsung. Namun demikian, setelah kebutuhan individu teridentifikasi, sistem pengendalian manajemen dapat menggunakannya untuk menyusun skema pengendalian informal.

Pengendalian informal menjadi faktor yang tidak boleh diabaikan dalam penyusunan sistem pengendalian manajemen (Alvesson & Kärreman; 2004, Collier; 2005). Pada dasarnya, sistem pengendalian manajemen mengatur perilaku individu dalam organisasi (Merchant & Stede, 2017), dimana perilaku individu yang kondusif bagi organisasi dapat terwujud karena pengendalian informal seperti rasa percaya, budaya dan komitmen.

Pfister et al. (2022) memberikan suatu panduan dalam pengembangan sistem pengendalian manajemen. Penerapan pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen dapat dilakukan dengan menggunakan panduan yang dinyatakan oleh Pfister et al. (2022) tersebut. Dampak psikologis sebagai akibat dominasi dari pengendalian formal pada penelitian-penelitian terdahulu merupakan fenomena yang dihasilkan pada *explanatory level*. Ketika fenomena

sebagai dasar pemikiran untuk melakukan pengembangan sistem pengendalian manajemen telah diperoleh, maka fenomena tersebut dapat dijadikan dasar untuk melakukan pengembangan terhadap sistem pengendalian manajemen yang telah ada sebelumnya. Salah satu konsep sistem pengendalian manajemen yang telah ada dan pernah digunakan untuk melakukan investigasi terhadap organisasi adalah sistem pengukuran kinerja menurut Ferreira & Otley (2009) yang meliputi 12 pertanyaan. Kedua belas pertanyaan tersebut dapat tetap digunakan dalam menyusun sistem pengendalian manajemen, namun setiap item dari dua belas pertanyaan tersebut dapat ditambahkan dengan item yang merupakan pengendalian informal seperti rasa percaya, budaya dan komitmen. Dengan menyertakan pengendalian informal ke dalam 12 item pertanyaan tersebut, organisasi dapat sadar sepenuhnya untuk membangun pengendalian informal.

Upaya menyertakan pengendalian informal ke dalam sistem pengendalian manajemen dilakukan secara subjektif. Hal ini dimungkinkan karena pada penelitian kualitatif, peneliti merupakan instrumen penelitian tersebut (Merriam; 2009, Karmayanti, 2016). Dengan demikian, upaya menambahkan pengendalian informal ke dalam sistem pengukuran kinerja menurut Ferreira & Otley (2009) yang meliputi 12 pertanyaan, tidak memiliki batasan yang berlaku umum dan bebas nilai. Sistem *reward* yang selalu diupayakan dengan nilai objektivitas, dapat ditambahkan dengan sistem pengendalian informal seperti rasa percaya, yang menggali rasa percaya karyawan atau suatu pusat pertanggungjawaban terhadap kinerja mereka sendiri ataupun terhadap kebijakan *reward* perusahaan. Sesuai dengan pernyataan Kreitner & Kinicki (2004), pengendalian informal memicu terpenuhinya kebutuhan individu dalam organisasi. Dengan terpenuhinya kebutuhan individu karena pengendalian informal, maka motivasi setiap individu dalam memenuhi kebutuhannya akan sama dengan upaya mewujudkan tujuan organisasi.

Perusahaan pertambangan yang menjadi objek studi kasus pada penelitian Busco & Quattrone (2015) menunjukkan keterlibatan pengendalian informal dalam penerapan BSC sebagai alat pengendalian manajemen. Koordinasi yang dilakukan secara rutin dan terbuka pada saat evaluasi kinerja dengan menggunakan alat pengendalian manajemen, menunjukkan adanya unsur-unsur pengendalian informal seperti rasa percaya. Ketika evaluasi tersebut dapat dilakukan secara rutin dan terbuka untuk memperoleh solusi bagi perusahaan, maka hal tersebut menunjukkan budaya organisasi sebagai pengendalian informal sudah hidup dalam perusahaan. Penelitian Busco & Quattrone (2015) ini tidak menunjukkan upaya menambahkan perhatian terhadap pengendalian informal dalam BSC sebagai alat pengendalian manajemen yang diterapkan pada masing-masing perusahaan. Jika perhatian terhadap suatu pendekatan selalu terdapat pada suatu organisasi dan diterima bahkan menjadi nilai bagi organisasi tersebut, maka

pendekatan tersebut dapat dikatakan sudah menjadi bagian dari budaya organisasi (Kreitner & Kinicki, 2004). Budaya organisasi akan mempengaruhi penerapan semua metode dan sistem dalam suatu organisasi (Kreitner & Kinicki, 2004), begitu pun terhadap penerapan pengendalian manajemen.

Suatu Badan Usaha Milik Negara (BUMN) X yang menjadi objek studi kasus pada penelitian Adi dan Lestari (2022) mengungkapkan fakta yang berbeda dengan pandangan mengenai *slack* pada penyusunan anggaran. Jika penelitian Hopwood (1972) menyatakan *slack* sebagai *disfunctional behaviour* pada anggaran sebagai alat pengendalian manajemen, BUMN X pada penelitian Adi dan Lestari (2022) justru menciptakan *slack* agar dapat bertahan dalam masa pandemi. Upaya penciptaan *slack* tersebut diterima oleh seluruh bagian pada perusahaan dengan modal rasa percaya dan budaya perusahaan serta komitmen. Rasa percaya yang dimaksud adalah rasa percaya antar bagian dan rasa percaya terhadap direksi sebagai pengambil keputusan internal tertinggi. Budaya perusahaan mengacu pada budaya toleransi dan fleksibilitas pada kebijakan-kebijakan yang dibuat. Budaya ini mendukung terlaksananya komitmen untuk menjaga rasa percaya tersebut. Dengan demikian, peran dari pengendalian informal dalam sistem pengendalian manajemen adalah nyata adanya. Hal ini semakin mendukung pemikiran paling dasar yang digunakan pada penelitian ini, yaitu pemikiran Hines (1992) yang menyatakan kehadiran dari nilai maskulin atau rasional atau formal dan nilai feminim atau emosional atau informal dalam setiap aspek kehidupan.

## **SIMPULAN**

Sistem pengendalian manajemen terdiri dari pengendalian formal dan pengendalian informal. Sistem pengendalian manajemen diperlukan untuk mengendalikan jalannya strategi organisasi dalam upaya mencapai tujuan organisasi tersebut. Kinerja keuangan merupakan salah satu tujuan bagi semua organisasi yang berorientasi pada profit. Ketika indikator keuangan menunjukkan hasil yang memuaskan, maka sangat mudah untuk menghasilkan pandangan mengenai keberhasilan suatu sistem pengendalian manajemen. Dengan demikian, pengendalian formal menjadi pendekatan yang mendominasi sistem pengendalian manajemen karena indikator keuangan sangat lekat dengan pendekatan formal. Implementasi dan pengukuran terhadap pengendalian formal memang cenderung lebih mudah daripada pengendalian informal. Namun demikian, dominasi pengendalian formal dalam suatu sistem pengendalian manajemen memberikan dampak psikologis pada organisasi. Dampak psikologis ini dapat diatasi melalui pengendalian informal karena interaksi sosial tidak mungkin hilang dalam aktivitas organisasi. Interaksi sosial yang kondusif bagi organisasi dapat diwujudkan melalui pengendalian informal.

## DAFTAR PUSTAKA

- Adi, P. P. (2016). Eksekusi Strategi di Tingkat Individu. *Jurnal Ilmiah Ilmu Administrasi Bisnis*, 12, 86–96.
- Adi, P. P., & Lestari, D. I. (2022). How Can Trust and Culture Lead To Budgetary Slack? *Jurnal Akuntansi Multiparadigma*, 13(3), 561–575. <https://doi.org/10.21776/ub.jamal.2022.13.3.41>
- Alves, I., & Lourenço, S. M. (2021). Subjective performance evaluation and managerial work outcomes. *Accounting and Business Research*, 51(1). <https://doi.org/10.1080/00014788.2021.1959292>
- Alvesson, M., & Kärreman, D. (2004). Interfaces of control. Technocratic and socio-ideological control in a global management consultancy firm. *Accounting, Organizations and Society*, 29(3–4), 423–444. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(03\)00034-5](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(03)00034-5)
- Amran, N., & Auzair, S. M. (2013). Incentive Compensation, Organizational Commitment and Managerial Performance in Zakat Institutions. *Terengganu International Finance and Economic Journal*, 3(2), 50–58. <https://doi.org/10.1190/segam2013-0137.1>
- Anthony, R., & Govindaradjan, V. (2007). *Management Control Systems* (12th ed.). McGraw Hill.
- Anthony, Robert, & Govindarajan, V. (2006). *Management Control System* (12th ed.). McGraw-Hill Europe.
- Antonsen, Y. (2014). The downside of the Balanced Scorecard: A case study from Norway. *Scandinavian Journal of Management*, 30(1), 40–50. <https://doi.org/10.1016/j.scaman.2013.08.001>
- Bourguignon, A., & Chiapello, E. (2005). The role of criticism in the dynamics of performance evaluation systems. In *Critical Perspectives on Accounting* (Vol. 16, Issue 6). <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2003.08.007>
- Broadbent, J., & Laughlin, R. (2009). Performance management systems: A conceptual model. *Management Accounting Research*, 20(4), 283–295. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.004>
- Busco, C., & Quattrone, P. (2015). Exploring How the Balanced Scorecard Engages and Unfolds: Articulating the Visual Power of Accounting Inscriptions. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1236–1262. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12105>
- Cheng, M. M., & Humphreys, K. A. (2012). The differential improvement effects of the strategy map and scorecard perspectives on managers' strategic judgments. *Accounting Review*, 87(3), 899–924. <https://doi.org/10.2308/accr-10212>
- Chong, V. K., & Ferdiansah, I. (2014). The Effect of Trust-in-superior and Truthfulness on Budgetary Slack: An Experimental Investigation. *Advances in Management Accounting*, 19(May), 55–73. [https://doi.org/10.1108/S1474-7871\(2011\)0000019009](https://doi.org/10.1108/S1474-7871(2011)0000019009)
- Collier, P. M. (2005). Entrepreneurial control and the construction of a relevant accounting.

- Management Accounting Research*, 16(3 SPEC. ISS.), 321–339.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2005.06.007>
- Datar, S. M., & Rajan, M. V. (2017). *Horngren's cost accounting: a managerial emphasis*.  
<https://www.hbs.edu/faculty/Pages/item.aspx?num=53893>
- De Baerdemaeker, J., & Bruggeman, W. (2015). The impact of participation in strategic planning on managers' creation of budgetary slack: The mediating role of autonomous motivation and affective organisational commitment. *Management Accounting Research*, 29, 1–12.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.06.002>
- De Geuser, F., Mooraj, S., & Oyon, D. (2009). Does the balanced scorecard add value? Empirical evidence on its effect on performance. *European Accounting Review*, 18(1), 93–122.  
<https://doi.org/10.1080/09638180802481698>
- De Rivera, J., Kurrien, R., & Olsen, N. (2007). The emotional climate of nations and their culture of peace. *Journal of Social Issues*, 63(2), 255–271. <https://doi.org/10.1111/j.1540-4560.2007.00507.x>
- Decoster, D. T., & Fertakis, J. P. (1968). Budget-Induced Pressure and Its Relationship to Supervisory Behavior Published by : Wiley on behalf of Accounting Research Center , Booth School of Business , University of Chicago Stable URL : <http://www.jstor.org/stable/2490238> Accessed : 27-06-2016 04. *Journal of Accounting Research*, 6(2), 237–246. <https://doi.org/https://doi.org/10.2307/2490238>
- Dent, J. F. (1990). Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1–2), 3–25. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(90\)90010-R](https://doi.org/10.1016/0361-3682(90)90010-R)
- Ferreira, A., & Otley, D. (2009). The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis. *Management Accounting Research*, 20(4), 263–282.  
<https://doi.org/10.1016/j.mar.2009.07.003>
- Garrison, Eric, Peter, Nam, & Katherine. (2015). *Managerial Accounting* (2nd ed.). McGraw-Hill.
- Gilabert, M., Gago, S., & Naranjo-gil, D. (2012). The Relationship between Trust and Budgetary Slack : an Empirical Study. *CEUR Workshop Proceedings*, 870.
- Hariandja, M. T. E. (2002). *Manajemen Sumber Daya Manusia* (Yovita Hardiwati (ed.); 1st ed.). Grasindo.
- Hines, R. D. (1992). Accounting: Filling the negative space. *Accounting, Organizations and Society*, 17(3–4), 313–341. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(92\)90027-P](https://doi.org/10.1016/0361-3682(92)90027-P)
- Hofstede, G. (2011). Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context. *Online Readings in Psychology and Culture*, 2(1), 1–26. <https://doi.org/10.9707/2307-0919.1014>
- Hopwood, A. G. (1972). An empirical study of the role of accounting data in performance evaluation. *Accounting From the Outside (RLE Accounting): The Collected Papers of Anthony G. Hopwood*, 10, 2–28. <https://doi.org/10.2307/2489870>

- Hoque, Z., & James, W. (2000). Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 12(1), 1–17. <https://doi.org/10.2308/jmar.2000.12.1.1>
- Ismail, K., Zainuddin, S., & Sapiei, N. S. (2010). The Use of Contingency Theory in Management and Accounting Research. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 3(1), 22–37. <https://doi.org/10.22452/ajap.vol3> no1.3
- Izard, C. E. (2010). The many meanings/aspects of emotion: Definitions, functions, activation, and regulation. *Emotion Review*, 2(4), 363–370. <https://doi.org/10.1177/1754073910374661>
- Jansen, E. P. (2018). Bridging the gap between theory and practice in management accounting: Reviewing the literature to shape interventions. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 31(5), 1486–1509. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-10-2015-2261>
- Kaplan, R. S., & Norton, D. (2006). *Alignment: Using Balanced Scorecard to Create Corporate Synergies*. Harvard Business School.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (1992). The balanced scorecard: Measures That drive performance. *Harvard Business Review*, 83(7–8), 71–79.
- Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2008). *The Execution Premium* (1st ed.). harvard business school publishing corporation.
- Karmayanti, A. (2016). *Metodologi Konstruktif Riset Akuntansi* (A. D. Mulawarman (ed.); 1st ed.). Yayasan Rumah Peneleh.
- Klein, L., Beuren, I. M., & Dal Vesco, D. (2019). Effects of the management control system in unethical behaviors. *RAUSP Management Journal*, 54(1), 54–76. <https://doi.org/10.1108/RAUSP-06-2018-0036>
- Kreitner, R., & Kinicki, A. (2004a). *Organization Behavior* (John Weimeister (ed.); 6th ed.). McGraw Hill.
- Kreitner, R., & Kinicki, A. (2004b). *Organizational Behavior* (John Weismeister (ed.); 6th ed.). McGraw-Hill Companies.
- Kshatriya, A., Dharmadhikari, V., Srivastava, D., & Basak, P. C. (2017). Strategic Performance Measurement Using Balanced Scorecard: A Case of Machine Tool Industry. *Foundations of Management*, 9(1), 75–86. <https://doi.org/10.1515/fman-2017-0006>
- Lasyoud, A. A., Haslam, J., & Roslender, R. (2018). Management accounting change in developing countries: evidence from Libya. *Asian Review of Accounting*, 26(3), 278–313. <https://doi.org/10.1108/ARA-03-2017-0057>
- Malagueño, R., Lopez-Valeiras, E., & Gomez-Conde, J. (2018). Balanced scorecard in SMEs: effects on innovation and financial performance. *Small Business Economics*, 51(1), 221–244. <https://doi.org/10.1007/s11187-017-9921-3>
- Maslow, A. H. (1954). The Instinctoid Nature of Basic Needs. *Journal of Personality*, 22(3), 326–347. <https://doi.org/10.1111/j.1467-6494.1954.tb01136.x>

- Mayer, R. C., Davis, J. H., & Schoorman, F. D. (1995). Model of Trust. *Academy of Management Review*, 20(3), 709–734.
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. Van der. (2012). *Management Control System: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (3rd ed.). Pearson Education Limited.
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. Van der. (2017). *Management Control Systems* (4th ed.). Pearson.
- Merriam, S. B. (2009). Qualitative Research. In *Paper Knowledge . Toward a Media History of Documents* (1st ed.). Jossey Bass.
- Millan, S. G., Monroy, C. R., & Garcia, M. A. P. (2010). The individual BSC for executives: An application of Balanced Scorecard including Total Leadership method. *Proceedings of 4th International Conference on Industrial Engineering and Industrial Management. XIV Congreso de Ingenieros de Organizaci3n*, January 2014. <http://oa.upm.es/10154/>
- Molleman, B. (2007). The challenge of implementing the Balanced Scorecard. *6th Twente Student Conference on IT.*, 1–6.
- Naranjo-gil, D., & Gago, S. (2016). Effects of trust and distrust on effort and budgetary slack : An experiment. *Management Decision*, 54(8).
- Ndambiri, S. (2015). THE INTERNATIONAL JOURNAL OF BUSINESS & MANAGEMENT Barriers of Effective Strategy Execution: Organization’s Challenge. *The International Journal Of Business & Management*, 3(9), 2321–8916. [www.theijbm.com](http://www.theijbm.com)
- Neely, A. (2008). *Does The Balanced Scorecard Work : An Empirical Investigatin.*
- Nielsen, C., Lund, M., & Thomsen, P. (2017). Killing The Balanced Scorecard to Improve Internal Disclosure. *Journal of Intellectual Capital*, 18(1), 45–62.
- Otley, D. T. (1978). Budget Use and Managerial Performance. *Journal of Accounting Research*, 16(1), 122. <https://doi.org/10.2307/2490414>
- Pessanha, D. S., & Prochnik, V. (2008). Practitioners ’ Opinions on Academics ’. *Social Science Research Network*. <https://papers.ssrn.com/sol3/results.cfm>
- Pfister, J. A., Peda, P., & Otley, D. (2022). A methodological framework for theoretical explanation in performance management and management control systems research. *Qualitative Research in Accounting and Management*, April. <https://doi.org/10.1108/QRAM-10-2021-0193>
- Ratnaningrum, Aryani, Y. A., & Setiawan, D. (2020). Balanced Scorecard: Is It Beneficial Enough? A Literature Review. *Asian Journal of Accounting Perspectives*, 13(1), 65–84. <https://doi.org/10.22452/ajap.vol13no1.4>
- Roslender, R. (2002). Sociological Perspectives on Modern Accountancy. In *Sociological Perspectives on Modern Accountancy*. <https://doi.org/10.4324/9780203404003>
- Souza, E. M., & Forte, S. H. A. C. (2019). A contribution to the theoretical structure for cognitive dynamic capability. *Revista de Administracao Mackenzie*, 20(4).

<https://doi.org/10.1590/1678-6971/eRAMR190171>

- Speckbacher, G., Bischof, J., & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), 361–388. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2003.10.001>
- Tamburis, O. (2008). Analysis and selection of management technologies in the healthcare organisations: The Balanced Scorecard approach in the image diagnostics service. *International Journal of Environment and Health*, 2(2), 131–146. <https://doi.org/10.1504/IJENVH.2008.020656>
- Van Rinsum, M., & Verbeeten, F. H. M. (2012). The impact of subjectivity in performance evaluation practices on public sector managers motivation. *Accounting and Business Research*, 42(4), 377–396. <https://doi.org/10.1080/00014788.2012.653747>
- Voelpel, S. C., Leibold, M., & Eckhoff, R. A. (2006). The Tyranny of The Balanced Scorecard in The Innovation Economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), 43–60.
- Willert, J., Israelsen, P., Rohde, C., & Toldbod, T. (2017). Senior management use of management control systems in large companies. *Corporate Ownership and Control*, 14(4), 58–76. <https://doi.org/10.22495/cocv14i4art5>
- Yurtsever, G., & de Rivera, J. (2010). Measuring the emotional climate of an organization. *Perceptual and Motor Skills*, 110(2), 501–516. <https://doi.org/10.2466/PMS.110.2.501-516>
- Yusainy, C. Al. (2017). Feeling Full or Empty Inside? Peran Perbedaan Individual dalam Struktur Pengalaman Afektif. *Jurnal Psikologi*, 44(1), 1. <https://doi.org/10.22146/jpsi.18377>