

**PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DAN
BUDAYA ORGANISASI TERHADAP KINERJA ORGANISASI
(STUDI KASUS PADA PEMERINTAH DAERAH
PROVINSI DAERAH ISTIMEWA YOGYAKARTA)**

Sutoyo¹
Desta Mahardhika²

Abstract: Effect of Management Control Systems and Organizational Culture on Organizational Performance (Case Study on Local Government of Yogyakarta Province). This study aims to test the effects of management control system (MCS) and organisational culture on organisational performance at the local government of Yogyakarta Special Province. The study uses levers of control (LOC) introduced by Simon (1995), namely belief systems, boundary systems, diagnostic control systems, and interactive control systems as MCS variables. The study employs survey method, with questionnaires as the research instrument, to collect data. Data are analyzed using multiple linear regression analysis. The results show that MCS based on boundary systems and interactive systems do not affect the organisational performance, whereas boundary systems and diagnostic systems do. In addition, the organisational culture variable also does not affect the organisational performance.

Abstrak: Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen dan Budaya Organisasi terhadap Kinerja Organisasi (Studi Kasus pada Pemerintah Daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta). Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh sistem pengendalian manajemen (MCS) dan budaya organisasi terhadap kinerja organisasi di pemerintah daerah Provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta. Penelitian ini menggunakan tuas kendali (LOC) diperkenalkan oleh Simon (1995), yaitu sistem kepercayaan, sistem batas, sistem kontrol diagnostik, dan sistem kontrol interaktif sebagai variabel MCS. Penelitian ini menggunakan metode survei, dengan kuesioner sebagai instrumen penelitian, untuk mengumpulkan data. Data dianalisis menggunakan analisis regresi linier berganda. Hasil penelitian menunjukkan bahwa MCS berdasarkan sistem batas dan sistem interaktif tidak mempengaruhi kinerja organisasi, sedangkan sistem batas dan sistem diagnostik dilakukan. Selain itu, variabel budaya organisasi juga tidak mempengaruhi kinerja organisasi.

Kata Kunci: Sistem pengendalian manajemen, sistem kontrol, budaya organisasi, kinerja organisasi

PENDAHULUAN

Sistem pengendalian manajemen (SPM) merupakan suatu sistem yang sangat penting bagi organisasi. Dengan adanya SPM organisasi dapat melakukan monitoring terhadap aktivitas yang dilakukan oleh manajemen. Selain itu, SPM juga dapat dijadikan alat oleh

¹ Dosen Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Yogyakarta, email: sutoyo@upnyk.ac.id

² Alumni Program Studi Akuntansi Fakultas Ekonomi Universitas Pembangunan Nasional “Veteran” Yogyakarta, email: Desta_mahardhika@yahoo.com

manajemen untuk memberikan informasi yang berkaitan dengan pengimplementasian dan perumusan strategi.

Anthony dan Govindarajan (2012) menyatakan bahwa sistem pengendalian organisasi biasa disebut sebagai sistem pengendalian administratif atau birokratis, didesain untuk mengarahkan atau mengatur aktivitas anggota organisasi agar sesuai dengan yang dikehendaki oleh pimpinan organisasi. Keefektifan suatu sistem pengendalian ditentukan antara lain oleh seberapa jauh sistem tersebut sesuai dengan karakteristik organisasi (Sawitri, 2011). Sebaliknya, sistem pengendalian yang tidak sesuai karakteristik organisasi bisa menimbulkan *dysfunctional behavior* bagi anggota organisasi.

Hofstede, et al.(1990) menyatakan bahwa sistem pengendalian akan berbeda untuk organisasi yang berbeda apabila ditinjau dari sisi budaya organisasi. Perbedaan budaya organisasional dipengaruhi oleh faktor-faktor organisasional, antara lain: *size*, tipe kepemilikan (swasta-pemerintah), struktur organisasional, sistem pengendalian, dan profil karyawan. Ada perbedaan yang mendasar antara karakteristik SPM untuk organisasi pemerintah (nir laba) dengan organisasi bisnis dalam operasionalnya.

Organisasi pemerintah memiliki tujuan untuk memenuhi kebutuhan dan hak publik. Seluruh proses pembangunan dan pelayanan yang diberikan ditujukan dalam rangka mewujudkan kesejahteraan bagi masyarakatnya. Oleh karena itu, pengendalian manajemen sektor publik terfokus pada pencapaian kesejahteraan masyarakat. Sistem pengendalian manajemen mempunyai peran penting dalam keberhasilan pencapaian tujuan organisasi (Bastian, 2014). Seperti yang dikatakan Anthony dan Young (2003) pengendalian manajemen menerima tujuan dan strategi yang diputuskan proses sebelumnya, dan akan fokus pada pelaksanaan strategi dan pencapaian tujuan tersebut.

Proses pengendalian manajemen sektor publik mengacu pada tujuan organisasi sektor publik dan strategi manajemen yang dipilih dalam rangka mencapai tujuan organisasi tersebut. Terdapat proses formal dan informal dalam pengendalian manajemen, pengendalian informal seperti munculnya memo/catatan pertemuan, tanya jawab, atau bahkan ekspresi wajah. Ada pula untuk pengendalian formal, sistem pengendalian formal ini dilakukan dengan informasi perencanaan dan *output* maupun *input* secara aktual (Bastian, 2014). Terdapat 4 fase dalam proses pengendalian formal menurut Anthony dan Young (2003), yaitu perencanaan strategis, persiapan anggaran, pelaksanaan pengukuran, dan pelaporan dan evaluasi. Melalui proses pengendalian manajemen formal dan informal tersebut pengendalian dimaksudkan sebagai segala tindakan yang dilakukan oleh pimpinan untuk meningkatkan kemungkinan tercapainya maksud dan tujuan organisasi yang telah ditetapkan.

Bastian (2014) mengemukakan terdapat faktor-faktor yang mempengaruhi sistem pengendalian manajemen sektor publik. Terdapat enam faktor yang mempengaruhi, yaitu: (1) struktur organisasi, (2) struktur program, (3) struktur informasi, (4) faktor administratif, (5) faktor perilaku, dan (6) faktor budaya. Dalam penelitian ini peneliti tertarik untuk meneliti tentang salah satu faktor yang dapat mempengaruhi sistem pengendalian manajemen yaitu faktor budaya. Alasan ditambahkannya variabel budaya organisasi yaitu karena budaya organisasi sangat mempengaruhi SPM, yang mana SPM itu sudah didesain untuk merumuskan dan mengimplementasikan strategi. Baik buruknya sebuah sistem pengendalian manajemen yang telah didesain untuk pengimplementasian strategi tergantung pada budaya organisasi (Lekatompessy, 2012). Budaya organisasi merupakan variabel kontinjensi dan dianggap sebagai *self contingency variable* (Gong dan Tse, 2009). Teori kontinjensi mengatakan bahwa praktik-praktik akuntansi manajemen dan berbagai variabel kontinjensi sangat penting untuk dipertimbangkan apalagi dalam membahas implementasi strategi (Gong dan Tse, 2009).

SPM digunakan oleh eksekutif senior dari suatu perusahaan untuk merancang dan mengimplementasikan sistem manajemen yang berkesinambungan untuk merencanakan dan

mengendalikan kinerja perusahaan (Anthony dan Govindarajan, 2012). Penelitian yang dilakukan Mahama (2006) menunjukkan bahwa pengukuran kinerja berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi, karena pengukuran kinerja merupakan bagian dari SPM, maka penelitian ini juga memprediksikan bahwa terdapat hubungan positif antara SPM dengan kinerja organisasi. Penelitian ini menggunakan pendekatan *lever's of control* (LOC) yang diperkenalkan oleh Simon (1995). LOC terdiri dari sistem keyakinan (*beliefs system*) yang berupa nilai-nilai utama organisasi seperti visi dan misi organisasi, sistem batasan (*boundary system*) berisi kode etik perilaku dan batasan-batasan tingkah laku, sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*) berupa hasil temuan-temuan dan evaluasi, serta sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*) yang berupa keterlibatan pimpinan dalam SPM. LOC merupakan sebuah *control package*. Dengan penerapan yang dilakukan secara bersama-sama diharapkan mampu meningkatkan kinerja organisasi. Kinerja organisasi yang digunakan penelitian yaitu menggunakan pengukuran kinerja untuk sektor publik.

Penelitian ini menggunakan pendekatan teori kontinjensi. Teori kontinjensi muncul sebagai bagian yang sangat mendasar karena berbagai studi dilakukan untuk mencari sifat kontinjensi dalam akuntansi (Abernethy dan Lilis, 1995). Pendekatan kontinjensi kemudian berkembang cepat dalam bidang akuntansi manajemen (Otley, 1980). Awalnya pendekatan kontinjensi dalam akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang berlaku universal dan diterapkan untuk semua organisasi dalam semua kondisi, oleh karena itu model yang sangat tepat sebuah sistem akuntansi sangat bergantung pada kondisi organisasi itu sendiri (Otley, 1980).

Teori kontinjensi menilai kinerja organisasi akan sangat bergantung kepada kecocokan antara faktor-faktor kontekstual organisasi (Cadez dan Guilding, 2008). Chenhall (2007) menemukan bahwa faktor-faktor kontekstual sangat berpengaruh dalam mendesain sistem pengendalian manajemen. Faktor-faktor tersebut diantaranya adalah lingkungan, teknologi, struktur organisasi, ukuran organisasi, strategi, dan budaya organisasi. Budaya organisasi yang merupakan salah satu faktor kontekstual dalam pendekatan kontinjensi memiliki peran penting dalam organisasi (Lekatompessy, 2012).

Menurut Simons (1987) SPM dipandang sebagai prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk mencapai atau mengubah berbagai pola dalam suatu aktivitas organisasi. Terkait definisi tersebut, Simons (1987) mengatakan bahwa SPM meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan, dan prosedur pemantauan yang didasarkan pada penggunaan informasi. Sedangkan menurut Flamholtz, et al. (1985), SPM adalah proses untuk mempengaruhi organisasi.

Tujuan SPM adalah untuk menyediakan informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan, perencanaan, pengendalian, dan evaluasi (Widener, 2007). Oleh karena itu, SPM pada dasarnya merupakan suatu sistem yang disusun dari komponen-komponen yang saling melengkapi (Widener, 2007). Ini berarti bahwa penggunaan setiap elemen SPM harus digunakan secara bersama-sama agar mempunyai kekuatan dalam pelaksanaannya.

Sistem pengendalian manajemen dapat berjalan optimal apabila dijalankan secara bersama-sama. Hal ini sesuai dengan pernyataan Otley (1980) SPM pada dasarnya terdiri dari berbagai sistem pengendalian yang bekerja secara bersama-sama. Di sisi lain Simons (1995) juga menegaskan bahwa sistem pengendalian akan mempunyai kekuatan jika pengendalian tersebut dilakukan secara bersama-sama. Lebih lanjut Simons (1994) membagi tipe pengendalian formal ke dalam beberapa tipe yang dicapai dengan mengintegrasikan empat *lever's* (pengungkitan). Ke empat sistem pengendalian tersebut dikenal sebagai *lever's of control*. Kekuatan dari keempat *lever's* tersebut yaitu bahwa dalam pengimplementasian strategi tidak dapat digunakan sendiri-sendiri, namun saling melengkapi bila digunakan secara bersamaan. Ke empat tipe pengendalian itu adalah *Belief system* menjelaskan tentang nilai-nilai inti organisasi, *boundary system* menjelaskan kepada karyawan tentang apa yang

mereka tidak bisa lakukan, *diagnostic control system* memotivasi karyawan untuk melakukan serta menyetarakan perilaku karyawan dengan tujuan organisasi, dan menyediakan mekanisme pemantauan, sedangkan *interactivecontrol system* yaitu proses komunikasi dua arah antara manajer dengan bawahan pada berbagai tingkat organisasi (Simon, 2000).

Budaya adalah keseluruhan pola pemikiran, perasaan, dan tindakan dari suatu kelompok sosial yang dapat membedakan antara kelompok sosial yang satu dengan kelompok sosial yang lain (Hoftsedde, 1980). Budaya organisasi merupakan sistem nilai organisasi yang mempengaruhi perilaku pegawai dan akan mempengaruhi cara pekerjaan dilakukan (Cushway dan Lodge, 1995). Budaya dalam akuntansi awal mula dikembangkan Gray (1988). Gray (1988) menghubungkan nilai kultur yang dikemukakan Hoftsedde (1980) dengan nilai-nilai akuntansi. Gray (1988) membagi kultur dalam empat dimensi yaitu *professionalism*, *uniformity*, *conservatism*, dan *secrecy*. Kemudian dimensi-dimensi ini dipakai secara luas dalam berbagai penelitian akuntansi dan auditing.

Kinerja merupakan suatu indikator tingkat kesuksesan organisasi dalam mencapai tujuan. Kinerja dapat dilihat dengan hasil kualitas dan kuantitas seperti yang dikatakan Mangkunegara (2000), kinerja adalah hasil kerja secara kualitas dan kuantitas yang dicapai oleh seorang pegawai dalam melaksanakan tugas yang diberikan kepadanya. Kinerja secara kuantitatif merujuk kepada aspek kuantitas dari kinerja seperti penggunaan sumber daya (penggunaan anggaran, ekonomisasai) jumlah output yang diproduksi, dan efisiensi. Sedangkan kinerja kualitatif menurut Peraturan Menteri Keuangan Nomor 164/PMK.05/2011 dapat dilihat dari *outcome* yang harus dicapai yang ada di Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran. Pengukuran kinerja kualitatif lebih sulit diukur karena kinerja kualitatif cenderung mengabaikan aspek jasa yang diberikan (Carter, 1992).

Pengukuran kinerja sektor pemerintah daerah yang berfokus pada pelayanan masyarakat akan berbeda untuk sektor swasta yang bertujuan untuk mengejar laba. Mardiasmo (2004) mengatakan bahwa pengukuran kinerja sektor publik adalah sistem yang bertujuan membantu manajer publik menilai pencapaian suatu strategi melihat alat ukur finansial dan nonfinansial. Terdapat tiga maksud dilakukannya pengukuran kinerja sektor publik, yaitu: (1) membantu memperbaiki kinerja pemerintah, (2) pengalokasian sumber daya dan pembuat keputusan, (3) mewujudkan pertanggungjawaban publik dan memperbaiki komunikasi kelembagaan (Mardiasmo, 2004).

Sementara Mahsun (2009) mendefinisikan kinerja (*Performance*) adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi organisasi yang tertuang dalam *strategic planning* suatu organisasi. Kinerja pemerintah daerah adalah gambaran mengenai tingkat pencapaian pelaksanaan suatu kegiatan/program/ kebijakan dalam mewujudkan sasaran, tujuan, misi dan visi pemerintah daerah yang tertuang dalam *strategic planning* (Herminingsih, 2009).

Kinerja organisasi yang baik dapat dipengaruhi oleh beberapa faktor. Menurut Gibson dan Donnelly (1997) menyatakan bahwa faktor-faktor yang mempengaruhi kinerja adalah: (1) faktor individu, (2) faktor psikologis, dan (3) faktor organisasi. Faktor psikologis yang dinyatakan Gibson (1997) diantaranya terdapat budaya organisasi. Penelitian sebelumnya mengenai pengaruh SPM terhadap kinerja dilakukan oleh Ratmono dan Nahartyo (2012). Penelitian dengan judul “Model Mediasi dan Moderasi antara Sistem Pengendalian Manajemen, Inovasi, dan Kinerja” menunjukkan hasil bahwa SPM berpengaruh langsung terhadap kinerja. Sebagai populasi penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdapat di Bursa Efek Indonesia (BEI). Pengumpulan data menggunakan kuesioner dengan *mail survey* dan data dianalisis menggunakan *partial least square* (PLS). Hasil penelitian menunjukkan bahwa model mediasi antara SPM, inovasi, dan kinerja menunjukkan dukungan empiris. Hasil penelitian juga menunjukkan bahwa SPM berpengaruh langsung terhadap kinerja organisasi.

Lekatompessy (2012) meneliti tentang “Peran Sistem Pengendalian Manajemen Dalam Meningkatkan Kinerja Perusahaan: Analisis Kontinjensi dan *Resource-Based View*”. Penelitian yang melibatkan 60 perusahaan manufaktur dengan responden yang diwakili oleh *Chief Financial Officer* (CFO) menggunakan metode pengumpulan data *mail survey*. Penelitian tersebut menguji pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan, dan untuk menguji pengaruh budaya organisasi yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Data penelitian tersebut dianalisis menggunakan *structural equation modeling* (SEM). Hasil penelitian tersebut menunjukkan bahwa SPM tidak berpengaruh terhadap kinerja perusahaan namun SPM berpengaruh terhadap kapabilitas perusahaan, dan hasil empiris menunjukkan bahwa budaya organisasi memperkuat hubungan antara SPM terhadap kapabilitas perusahaan.

Jamil dan Mohamed (2013) meneliti mengenai pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap sistem pengukuran kinerja dengan menggunakan LOC dari yang diperkenalkan oleh Simon (1995). Hasil penelitian menunjukkan bahwa dari keempat LOC yang digunakan yaitu sistem keyakinan (*beliefs system*), sistem batasan (*boundary system*), sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*), dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*) hanya sistem pengendalian diagnostik yang berpengaruh signifikan terhadap kinerja. Sistem keyakinan, sistem batasan, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif terhadap kinerja namun tidak signifikan.

Penelitian yang meneliti tentang pengaruh budaya organisasi dengan kinerja organisasi dilakukan oleh Ojo (2010). Ojo (2010) melakukan penelitian tentang pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja (studi empiris di Nigeria). Populasi dari penelitian ini adalah karyawan yang bekerja di bank komersial. Pengambilan data menggunakan kuesioner yang diberikan kepada responden yang sudah dipilih. Hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya organisasi memainkan peran yang sangat penting dalam meningkatkan kinerja karyawan.

Penelitian lain mengenai pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja organisasi dilakukan oleh Ahmad (2012) yang menguji pengaruh budaya organisasi terhadap kinerja manajemen di negara Pakistan. Metode penelitian ini menggunakan metode *exploratory research*, dengan menggunakan kuesioner yang dibagikan terhadap 60 karyawan yang berada di COSMATS, sebuah institut teknologi informasi di Pakistan. Hasil penelitian ini menunjukkan bahwa budaya organisasi berpengaruh positif signifikan terhadap kinerja.

Peran sistem pengendalian manajemen sangat besar bagi sebuah perusahaan atau organisasi. Pada perusahaan sektor bisnis, kegagalan menerapkan sistem pengendalian manajemen akan berdampak pada rusaknya reputasi perusahaan, kerugian keuangan yang sangat besar, dan berakhirnya organisasi (Merchant dan Van der Stede, 2007).

Simons (1995) memperkenalkan empat bentuk sistem pengendalian yang disebut sebagai *lever's of control* (LOC), yaitu sistem keyakinan (*beliefs system*), misalnya nilai inti, sistem batasan (*boundary system*), misalnya kendala perilaku, sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*), misalnya pemantauan, dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*), misalnya keterlibatan manajemen. Bisbe dan Otley (2004) melakukan penelitian menggunakan LOC untuk menguji hubungan antara SPM, inovasi, dan kinerja. Temuan dari penelitian tersebut menunjukkan dukungan terhadap model moderasi yaitu bahwa inovasi memoderasi hubungan antara SPM dengan kinerja. Meskipun demikian, Bisbe dan Otley (2004) menyatakan bahwa temuan mereka masih memiliki dua keterbatasan. Keterbatasan yang pertama yaitu bahwa definisi dan pengukuran SPM hanya sebatas menggunakan sistem pengendalian interaktif. Oleh karena itu, Bisbe dan Otley (2004) menyarankan untuk penelitian selanjutnya menggunakan keempat kerangka LOC yang dikembangkan oleh Simon (1995; 2000).

Beberapa penelitian empiris memberikan bukti bahwa adanya keterkaitan antara sistem pengukuran kinerja dengan kinerja organisasi (Chenhall dan Langfield-Smith, 1998;

Mahama, 2006). Sistem pengukuran kinerja yang merupakan bagian dari SPM mempunyai pengaruh positif terhadap kinerja perusahaan. Ratmono dan Nahartyo (2012) melakukan penelitian tentang model mediasi dan moderasi antara inovasi, SPM, dan kinerja. Ratmono dan Nahartyo (2012) memformulasikan hipotesis bahwa hubungan SPM dengan kinerja merupakan hubungan yang tidak langsung karena harus melalui inovasi sebagai pemediasi, namun demikian, temuan penelitian menunjukkan bahwa SPM berpengaruh langsung terhadap kinerja. Temuan penelitian tersebut mendukung teori LOC bahwa organisasi yang mengintegrasikan ke empat sistem pengendalian dalam sebuah *control package* dapat meningkatkan kinerja organisasi. Hal ini ditegaskan oleh Jamil dan Mohamed (2013) yang menyatakan bahwa terdapat keterkaitan antara SPM dengan kinerja. Oleh karena itu, hipotesis diformulasikan sebagai berikut:

- H_{1a}: SPM berdasarkan sistem keyakinan (*beliefs system*) berpengaruh terhadap kinerja organisasi.
- H_{1b}: SPM berdasarkan system batasan (*boundary system*) berpengaruh terhadap kinerja organisasi.
- H_{1c}: SPM berdasarkan sistem pengendalian diagnostik berpengaruh terhadap kinerja organisasi.
- H_{1d}: SPM berdasarkan sistem pengendalian interaktif berpengaruh terhadap kinerja organisasi.

Budaya organisasi diperlukan suatu organisasi untuk memberikan arah kepada pegawai/karyawan dalam mengembangkan keterampilan, belajar inovasi-inovasi baru, petunjuk yang jelas untuk pengalokasian sumberdaya perusahaan agar dapat berkompetisi di masa mendatang (Hamel dan Prahalad, 1994). Dengan adanya budaya organisasi yang positif diharapkan mampu meningkatkan keterampilan karyawan dan membuat organisasi tersebut mampu bersaing dan berkelanjutan.

Temuan penelitian memberikan bukti empiris bahwa budaya organisasi berhubungan positif dengan kinerja perusahaan (Ojo, 2010; Ahmad, 2012). Penelitian lain memberikan bukti bahwa budaya organisasi yang sebagai faktor kontekstual organisasi berpengaruh terhadap sistem pengendalian manajemen. Selain itu, penelitian yang dilakukan Fauzi dan Hussain (2008) memberikan hasil bahwa budaya organisasi dapat memoderasi hubungan antara sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja organisasi. Hal ini sesuai dengan temuan penelitian yang dilakukan Sawitri (2011) bahwa budaya organisasi memperkuat pengaruh antara salah satu atribut SPM yaitu sistem evaluasi berdasarkan anggaran dengan kinerja unit bisnis.

Penelitian Chow *et al.* (1991) menemukan bahwa variabel budaya tidak dapat diinteraksikan dengan sistem pengendalian manajemen dan kinerja perusahaan manufaktur, namun hasil penelitian menunjukkan bahwa budaya dan sistem pengendalian manajemen menjadi variabel independen terhadap kinerja perusahaan.

Berdasarkan beberapa uraian tersebut di atas dan hasil penelitian empiris, budaya organisasi yang tinggi dalam sebuah organisasi diharapkan dapat menjadikan kinerja organisasi yang semakin baik. Oleh karena itu, hipotesis kedua dirumuskan sebagai berikut.

- H₂: *Budaya organisasi berpengaruh terhadap kinerja organisasi.*

METODE PENELITIAN

Penelitian ini adalah penelitian kuantitatif dengan menggunakan data primer. Data primer didapat dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner. Kuesioner dibagikan kepada karyawan (pegawai) yang bekerja di SKPD (Satuan Kerja Perangkat Daerah) provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dengan unit analisis adalah Kepala SKPD, kepala bagian dan kepala bagian keuangan yang bertugas di sekretariat daerah, dinas-dinas, dan lembaga teknis daerah yang terdapat di provinsi DIY.

Identifikasi Variabel dan Definisi operasional Variabel, Variabel Independen, Sistem Pengendalian Manajemen. Sistem pengendalian dengan pendekatan Simons *Lever of Control* terdiri dari empat dimensi yaitu sistem keyakinan (*beliefs system*), sistem batasan (*boundary system*), sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*), dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*).

Sistem Keyakinan (*Beliefs System*), Sistem keyakinan (*beliefs system*) adalah serangkaian definisi organisasi yang secara eksplisit dikomunikasikan oleh para manajer senior secara formal dan ditegaskan secara sistematis untuk memberikan nilai-nilai dasar, tujuan dan arah bagi organisasi (Simons, 1995). Untuk mengukur variabel sistem *beliefs* digunakan indikator dari Simons (1995) yang dikembangkan oleh Widener (2007) dan Lekatompessy (2012). Instrumen diukur dengan menggunakan skala *likert* 7 poin, dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7) dengan 4 butir item pertanyaan.

Sistem Batasan (*Boundary System*), Sistem *boundary* adalah sistem yang membatasi wilayah (domain) yang bisa diterima dari aktivitas strategis untuk para partisipan organisasi (Simons, 1995). Indikator untuk mengukur sistem *boundary* mengacu pada konsep Simons (1995) yang dikembangkan oleh Widener (2007) dan Lekatompessy (2012). Instrumen diukur dengan menggunakan skala *likert* 7 poin, dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7) dengan 4 butir item pertanyaan.

Sistem Pengendalian Diagnostik, Sistem pengendalian diagnostik merupakan sistem umpan balik formal yang digunakan untuk memantau hasil organisasional dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dari standar kinerja yang ditetapkan sebelumnya (Simons, 1994; 2000). Indikator ini dikembangkan oleh Vandenbosch (1999) dan Henri (2006) kemudian diuji kembali oleh Widener (2007) dan Lekatompessy (2012). Instrumen diukur dengan menggunakan skala *likert* 7 poin, dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7) dengan 11 butir item pertanyaan.

Sistem Pengendalian Interaktif, Sistem pengendalian interaktif merupakan sistem formal yang digunakan oleh manajer puncak untuk melibatkan diri mereka secara teratur dan pribadi dalam kegiatan pengambilan keputusan dari bawahan (Simons, 2000). Penelitian ini menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Widener (2007) dan Lekatompessy (2012). Instrumen diukur dengan menggunakan skala *likert* 7 poin, dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (7) dengan 3 butir item pertanyaan.

Budaya Organisasi, Karakteristik dari budaya organisasi menurut Supomo dan Indriantoro (1998) adalah: (1) keputusan yang penting lebih sering dibuat secara individu, (2) lebih tertarik pada orang yang mengerjakan daripada hasil pekerjaan, (3) memberikan petunjuk yang jelas kepada pegawai baru, (4) peduli terhadap masalah pribadi pegawai, (5) mempunyai ikatan tertentu dengan masyarakat sekitar. Indikator ini digunakan oleh Hasanah dan Suartana (2014). Instrumen diukur dengan menggunakan skala *likert* 5 poin, dari sangat tidak setuju (1) sampai sangat setuju (5) dengan 6 butir item pertanyaan.

Variabel Dependen, Kinerja Organisasi, Instrumen yang digunakan dalam penelitian ini adalah instrumen yang dikembangkan oleh Van de Ven dan Ferry (1980) dan diadopsi oleh Verbeten (2008) dan Herminingsih (2009). Mereka membagi instrumen yang digunakan untuk mengukur kinerja sektor publik, yaitu terdiri dari 7 pertanyaan dan diukur dengan menggunakan skala *likert* 7 poin, dari tidak baik (1), rata-rata (4), dan sangat baik (7).

Teknik Analisis Data, Pengujian terhadap masing-masing hipotesis yang diajukan dapat dilakukan dengan regresi linier berganda. Pengujian regresi linier berganda disini terdiri dari uji F, yang digunakan untuk menguji signifikansi koefisien regresi secara keseluruhan dan pengaruh variabel independen secara bersama-sama terhadap variabel dependen (Ghozali, 2013). Uji statistik t, yang digunakan untuk menunjukkan seberapa jauh pengaruh satu variabel penjelas/independen secara individual dalam menerangkan variasi variabel dependen, serta uji *Adjusted R²* untuk mengukur seberapa jauh kemampuan model

dalam menerangkan variabel dependen (Ghozali, 2013). Dalam penelitian ini, model regresi berganda yang akan dikembangkan adalah sebagai berikut:

Kinerja Organisasi = $a + b_1$ Sistem Beliefs + b_2 Sistem Boundary + b_3 Sitem Pengendalian Diagnostik + b_4 Sistem Pengendalian Interaktif + b_5 Budaya Organisasi + e

Keterangan:

a= Konstanta

b= Koefisien regresi

e= Variabel pengganggu (*error*).

ANALISIS HASIL DAN PEMBAHASAN

Kuesioner yang dikirim sebanyak 61 kuesioner. Kuesioner yang kembali sebanyak 41 kuesioner sehingga kuesioner yang dapat diolah sebesar 67,21%. Adapun rincian pengiriman dan pengembalian kuesioner pada Tabel 1 berikut.

Tabel 1
Rincian Pengembalian Kuesioner

Keterangan	Jumlah	Persentase
Kuesioner yang dikirim	61	100%
Kuesioner yang tidak kembali	20	32,8%
Kuesioner yang dapat diolah	41	67,21%

Sumber: Data primer diolah, 2015

Statistik Deskriptif, Pada Tabel 2 menunjukkan bahwa n pada setiap variabel yang valid adalah 41. Sistem keyakinan, sistem batasan, sistem pengendalian diagnostik, sistem pengendalian interaktif, budaya organisasi, dan kinerja organisasimempunyai nilai standar deviasi yang lebih kecil dari nilai rata-rata, ini menunjukkan sebaran variabel data yang kecil.

Tabel 2
Statistik Deskriptif

Keterangan	N	Min	Max	Mean	S. Dev
Sistem Keyakinan	41	14	26	23,3415	2,79830
Sistem Batasan	41	18	28	24,0244	2,58348
Sistem Pengendalian Diagnostik	41	41	62	53,5854	5,01486
Sistem Pengendalian Interaktif	41	8	14	11,7561	1,71436
Budaya Organisasi	41	15	29	24,0732	3,89481
Kinerja Organisasi	41	28	47	40,0488	4,79036

Sumber: Data primer diolah, 2015

Uji Validitas, Untuk mengetahui bahwa pertanyaan-pertanyaan dalam variabel-variabel adalah valid maka dilakukan *confirmatory factor analysis* (CFA). Analisis faktor dapat dilakukan jika nilai *Kaiser Meyer Olkin Measure of Adequacy* (KMO MSA) > 0,50. Setelah dilakukannya CFA tahap selanjutnya adalah mengetahui apakah setiap variabel memiliki *factor loadings* > 0,40. Pertanyaan kuesioner yang tidak valid dapat dilihat pada tabel *Rotated Component Matrix*, setiap item pertanyaan kuesioner diharapkan memiliki *factor loadings* > 0,40, jika terdapat kuesioner yang memiliki *factor loadings* < 0,40 maka pertanyaan kuesioner tersebut harus dikeluarkan.

Terdapat tiga pertanyaan kuesioner yang nilainya kurang dari 0,40 dan terdapat di dalam satu kelompok, yaitu pertanyaan untuk Sistem Pengendalian Diagnostik 5 yang memiliki nilai 0,355, Sistem Pengendalian Diagnostik 11 yang memiliki nilai 0,196, dan Sistem Pengendalian Interaktif 2 yang memiliki nilai 0,350. Untuk menaikkan nilai KMO MSA, ketiga item pertanyaan kuesioner tersebut harus dibuang. Setelah ketiga item pertanyaan kuesioner tersebut dibuang nilai KMO MSA menjadi 0,474 dan dibulatkan menjadi 0,50 sehingga dapat dilakukan analisis faktor Tabel 3 berikut menunjukkan nilai KMO MSA setelah menghilangkan tiga item pertanyaan.

Tabel 3
KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		0.474
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	959.111
	Df	496
	Sig.	0

Sumber: Data primer diolah, 2015.

Setelah mengetahui nilai KMO MSA, selanjutnya tahap analisis faktor untuk yang kedua kalinya. Setiap item pertanyaan kuesioner dinyatakan valid jika nilai *factor loadings* >0,40 dan mengelompok pada satu kelompok (kelompok 1 atau kelompok 2). Berdasarkan hasil dari *rotated component matrix* tidak ada item pertanyaan kuesioner yang nilainya kurang dari 0,40 sehingga semua pertanyaan dinyatakan valid. Tabel 4 berikut menunjukkan hasil dari *rotated component matrix*.

Tabel 4
Rotated Component Matrix

Item	Component		Item	Component		Item	Component	
	1	2		1	2		1	2
SBE 1	0.609	-0.146	SPD 4	0.501	0.100	BO 4	0.056	0.793
SBE 2	0.563	0.244	SPD 6	0.594	0.054	BO 5	-0.002	0.910
SBE 3	0.609	-0.204	SPD 7	0.653	-0.030	BO 6	-0.038	0.642
SBE 4	0.703	-0.110	SPD 8	0.501	0.195	KO 1	0.485	-0.179
SBO 1	0.655	-0.032	SPD 9	0.600	-0.228	KO 2	0.771	-0.139
SBO 2	0.728	-0.023	SPD 10	0.576	0.245	KO 3	0.548	-0.262
SBO 3	0.612	0.144	SPI 1	0.628	0.023	KO 4	0.679	-0.067
SBO 4	0.712	-0.080	SPI 3	0.668	0.077	KO 5	0.485	-0.298
SPD 1	0.580	-0.087	BO 1	0.007	0.873	KO 6	0.519	-0.091
SPD 2	0.426	0.179	BO 2	0.005	0.761	KO 7	0.535	0.025
SPD 3	0.619	0.206	BO 3	-0.054	0.487			

Sumber: Data primer diolah, 2015

Keterangan: SBE: sistem *beliefs*; SBO: sistem *boundary*; SPD: sistem pengendalian diagnostik; SPI: sistem pengendalian interaktif; BO: budaya organisasi; KO: kinerja organisasi.

Uji Reliabilitas, Uji Reliabilitas dengan menggunakan nilai *Cronbach's Alpha* lebih besar dari 0,60. Hasil Uji Reliabilitas untuk masing-masing variabel dapat dilihat pada Tabel 5 berikut:

Tabel 5
Uji Reliabilitas

Variabel	Cronbach's Alpha	Keputusan
Sistem <i>Beliefs</i>	0,796	Reliabel
Sistem <i>Boundary</i>	0,776	Reliabel
Sistem Pengendalian Diagnostik	0,803	Reliabel
Sistem Pengendalian Interaktif	0,634	Reliabel
Budaya Organisasi	0,854	Reliabel
Kinerja Organisasi	0,807	Reliabel

Sumber: Data primer diolah, 2015.

Pengujian Hipotesis, Pengujian hipotesis bertujuan untuk mengetahui pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen. Dalam penelitian ini, variabel independen adalah budaya organisasi dan sistem pengendalian manajemen (SPM) yang mencakup sistem keyakinan, sistem batasan, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif sedangkan variabel dependen adalah kinerja organisasi.

Tabel 6
Koefisien Determinasi

Model	Model Summary			
	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	.768 ^a	.590	.532	3.27770

a. Predictors: (Constant), Budaya Organisasi, Sistem Boundary, Sistem Pengendalian Interaktif, Sistem *Beliefs*, Sistem Pengendalian Diagnostik

Sumber: Data primer diolah, 2015.

Hasil olah data yang ditunjukkan oleh Tabel 6 bahwa *Adjusted R Square* sebesar 0,532 atau 53,2%. Hal ini menunjukkan bahwa pengaruh budaya Organisasi dan SPM yang mencakup sistem keyakinan, sistem batasan, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif terhadap kinerja organisasi sebesar 53,2% sedangkan sisanya yaitu sebesar 46,8% dipengaruhi oleh variabel bebas lain yang tidak dimasukkan dalam model penelitian ini.

Tabel 7
Hasil Uji F
ANOVA^a

Model	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	541.885	5	108.377	10.088	.000 ^b
Residual	376.017	35	10.743		
Total	917.902	40			

a. Dependent Variable: Kinerja Organisasi

b. Predictors: (Constant), Budaya Organisasi, Sistem Boundary, Sistem Pengendalian Interaktif, Sistem Beliefs, Sistem Pengendalian Diagnostik

Sumber: Data primer diolah, 2015.

Hasil uji F pada Tabel 7 menunjukkan nilai probabilitas signifikansi 0,000. Karena nilai probabilitas signifikansi $< \text{level of significant}$ 0,05 dapat disimpulkan bahwa model dalam penelitian ini layak dan dapat digunakan untuk memprediksi variabel kinerja organisasi.

Tabel 8
Hasil Analisis Regresi

Model	Coefficients ^a				
	Unstandardized		Standardized	t	Sig.
	Coefficients	Std. Error	Coefficients		
	B		Beta		
(Constant)	6.942	6.588		1.054	.299
Sistem Beliefs	.021	.273	.012	.077	.939
Sistem Boundary	.686	.322	.370	2.133	.040
Sistem Pengendalian Diagnostik	.373	.165	.391	2.263	.030
Sistem Pengendalian Interaktif	.153	.440	.055	.347	.731
Budaya Organisasi	-.236	.135	-.192	-1.752	.088

a. Dependent Variable: Kinerja Organisasi

Sumber: Data primer diolah, 2015.

Setelah menganalisis hasil regresi selanjutnya uji parameter individual (Uji t). Uji t digunakan untuk menguji pengaruh variabel independen terhadap variabel dependen secara parsial. Tabel 9 berikut hasil uji t.

Tabel 9
Hasil Uji t

Variabel	Sig	Keterangan
Sistem <i>Beliefs</i>	0,939	Tidak Signifikan
Sistem <i>Boundary</i>	0,040	Signifikan
Sistem Pengendalian Diagnostik	0,030	Signifikan
Sistem Pengendalian Interaktif	0,731	Tidak Signifikan
Budaya Organisasi	0,088	Tidak Signifikan

Sumber: Data primer diolah, 2015

Berdasarkan Tabel 9 di atas, sistem keyakinan (*beliefs system*) dan sistem pengendalian interaktif tidak berpengaruh. Sistem batasan (*boundary*) dan sistem pengendalian diagnostik berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Budaya organisasi tidak berpengaruh terhadap kinerja organisasi.

Pembahasan, Hasil pengujian hipotesis menunjukkan bahwa sistem *boundary* dan sistem pengendalian diagnostik berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi pemerintah daerah provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta dengan taraf signifikansi di bawah 0,05. Temuan ini menunjukkan bahwa hipotesis H_{1b} dan hipotesis H_{1c} didukung. Hasil penelitian ini sejalan dengan temuan penelitian yang dilakukan oleh Jamil dan Mohamed (2013) bahwa dari ke empat *lever's of control* (LOC) yang diterapkan sebuah organisasi hanya sistem pengendalian

diagnostik saja yang mempengaruhi kinerja organisasi. Namun demikian, jika dilihat dari korelasi, semua LOC mempunyai korelasi positif. Hal ini dapat terjadi karena semakin organisasi dalam hal ini pemerintah daerah (pemda) DIY menerapkan sistem pengendalian diagnostik maka akan meningkatkan kinerja organisasi tersebut secara signifikan. Sistem pengendalian diagnostik seperti sistem informasi akuntansi mempunyai peran penting untuk mengkomunikasikan praktik dan strategi kepada para pemangku kepentingan (*stakeholder*). Oleh karena itu, dengan secara aktif menerapkan sistem pengendalian diagnostik, pemangku kepentingan tahu bahwa manajemen telah melakukan monitoring terhadap kinerja organisasi (Jamil dan Mohamed, 2013).

Didukungnya hipotesis H_{1b} , hal ini sesuai dengan temuan Tekavcic (2008) yang menyatakan bahwa sistem *boundary* memberikan tugas batasan-batasan atau kode etik perilaku yang dapat digunakan untuk meningkatkan kemajuan organisasi dengan cara pimpinan organisasi mengkomunikasikan batasan-batasan atau hal-hal yang yang boleh dilakukan dan yang tidak boleh dilakukan oleh pegawai secara terus menerus. Penerapan sistem batasan ini diikuti dengan penerapan sistem keyakinan dengan mengkomunikasikan nilai-nilai utama organisasi dan visi misi organisasi, sehingga karyawan ikut termotivasi untuk meningkatkan kinerja mereka. Hal ini ditegaskan oleh Widener (2007) yang menyatakan bahwa sistem sistem keyakinan (*beliefs system*) dapat memotivasi karyawan dengan nilai-nilai dan visi misi organisasi dan memacu karyawan untuk mencari, mengeksplorasi, membuat, dan melakukan usaha yang terlibat dalam tindakan-tindakan yang tepat.

Hipotesis H_{1a} dan hipotesis H_{1d} dalam penelitian ini tidak dapat didukung. Hasil penelitian tidak berpengaruhnya sistem keyakinan terhadap kinerja organisasi sejalan dengan penelitian Jamil dan Mohamed (2013). Sistem keyakinan terkait dengan budaya organisasi di mana pimpinan secara formal menyampaikan nilai-nilai utama organisasi, visi dan misi kepada semua karyawan. Sistem keyakinan tidak mempunyai pengaruh terhadap kinerja disebabkan karyawan atau pegawai pemda DIY belum memahami secara penuh tentang visi misi organisasi dan nilai-nilai utama organisasi. Karyawan (pegawai) belum memahami tentang visi, misi dan nilai-nilai utama organisasi karena pimpinan belum sepenuhnya melakukan sosialisasi akan pentingnya visi, misi dan nilai-nilai utama organisasi secara serius. Dengan kata lain, pimpinan mungkin hanya mengkomunikasikan kepada pegawai tentang nilai-nilai utama organisasi dan visi misi organisasi tersebut, tetapi pegawai kurang meresponnya secara positif. Dengan demikian pimpinan organisasi sangat perlu mensosialisasikan dan mengimplementasikan visi, misi dan nilai-nilai tersebut dengan benar, dengan harapan pegawai sadar akan pentingnya visi, misi dan nilai utama organisasi yang akhirnya berdampak pada meningkatnya kinerja organisasi pemerintah daerah DIY di masa yang akan datang.

Penjelasan mengenai ditolaknya Hipotesis H_{1d} yaitu mengenai SPM berdasarkan sistem pengendalian interaktif tidak berpengaruh terhadap kinerja organisasi. Hasil penelitian ini juga sejalan dengan penelitian yang dilakukan Jamil dan Mohamed (2013). Tidak berpengaruhnya sistem pengendalian interaktif terhadap kinerja organisasi karena kurangnya pimpinan organisasi berdialog secara interaktif dengan bawahan atau karyawan. Hal ini sesuai dengan pernyataan Simons (1995) sistem pengendalian interaktif adalah sistem formal yang digunakan oleh manajer puncak (pimpinan) untuk melibatkan diri mereka secara teratur dan pribadi dalam kegiatan pengambilan keputusan dari bawahan. Dengan demikian sangatlah penting pimpinan pemerintah daerah untuk berinteraksi dengan bawahan atau karyawan untuk menerapkan sistem pengendalian manajemen dalam rangka meningkatkan kinerja organisasi. Peningkatan kinerja organisasi melalui sistem pengendalian interaktif dapat dilakukan apabila pimpinan terlibat dalam memantau sistem pengendalian manajemen dengan dibekali keterampilan dan pengetahuan tentang SPM.

Budaya Organisasi, Hasil penelitian menunjukkan bahwa H₂ tidak didukung. Tidak didukungnya H₂ dalam penelitian ini relevan dengan temuan penelitian yang dilakukan Sumarto dan Subroto (2011). Menurut Sumarto dan Subroto (2011) budaya organisasi yang lemah disebabkan karena pemahaman dan penerapan tentang budaya organisasi para pegawai sangat kurang, dan tidak adanya sosialisasi tentang pemahaman nilai-nilai, budaya, dan perilaku. Dalam lingkungan pemerintah daerah kinerja individu yang baik adalah sebuah kewajiban dan tidak ada penghargaan untuk itu. Dengan kondisi seperti itu, para pegawai sangat pasif tidak mempunyai kreasi dan inovasi dalam bekerja, tetapi pegawai atau karyawan hanya menunggu perintah atau petunjuk dari pimpinan. Berbeda dengan kondisi pada lingkungan sektor swasta yang memang harus dituntut untuk memiliki kinerja baik dan akan mendapat penghargaan yang semestinya jika mereka memiliki kinerja yang memuaskan.

KESIMPULAN DAN SARAN

Berdasarkan hasil analisis data dan pembahasan di atas, maka dapat ditarik simpulan dari penelitian ini adalah: Sistem pengendalian manajemen berdasarkan sistem keyakinan (*beliefs system*) dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*) tidak berpengaruh terhadap kinerja organisasi, sedangkan sistem pengendalian manajemen berdasarkan sistem batasan (*boundary system*) dan sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*) berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi. Keterbatasan Penelitian, Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang menjadi kelemahan. Keterbatasan penelitian dapat dijelaskan sebagai berikut: Beberapa indikator pertanyaan memiliki nilai *loading factor* yang rendah sehingga perlu diperhatikan masing-masing indikator pertanyaannya. Pengisian kuesioner tidak diisi oleh unit analisis yang seharusnya dan beberapa pengisian kuesioner tidak diisi dengan sungguh-sungguh. Penelitian ini hanya dilakukan pada organisasi pemerintah daerah provinsi Daerah Istimewa Yogyakarta, sehingga hasil penelitian ini tidak bisa digeneralisasi untuk daerah lainnya.

Saran, Berdasarkan simpulan dan keterbatasan di atas, penelitian selanjutnya disarankan untuk melakukan hal-hal sebagai berikut: Sebelum menyebarkan kuesioner sebaiknya perlu dilakukan uji coba pengisian kuesioner terlebih dahulu agar responden memiliki pemahaman terhadap setiap indikator pertanyaan. Penelitian selanjutnya disarankan untuk menggunakan *lever's of control* (LOC) sebagai sebuah *control package* di mana sistem kepercayaan (*beliefs system*), sistem batasan (*boundary system*), sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*), dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*) kekuatan sistem pengendalian terletak pada penggunaan sistem pengendalian tersebut secara bersama-sama.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, Margareth. A. dan Anne M. Lilis. 1995. The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design. *Accounting, Organizations and Society*, 20 (4): 241-258.
- Ahmad, M. Shakil. 2012. Impact of Organizational Culture on Performance Management Practices in Pakistan. *Business Intelligence Journal*, 5 (1).
- Anthony, Robert N. dan David W. Young. 2003. *Management Control System in Nonprofit Organization*. Boston: McGraw-Hill.
- Anthony, Robert N. dan V. Govindarajan. 2012. *Management Control Systems*. Homewood, IL: Irwin/McGraw-Hill.
- Bastian, Indra. 2014. *Sistem Pengendalian Manajemen Sektor Publik Mempertahankan Kepentingan Masyarakat*. Salemba Empat: Jakarta.
- Bisbe, J. dan D. Otley. 2004. The effect of the interactive use of management control system on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 26: 709-737.
- Cadez, S. dan C. Guilding. 2008. An Explanatory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organization and Society* 33 (4): 836-863.
- Chenhall, R. H. dan K. Langfield-Smith. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society* 23 (3): 243-264.
- Chenhall, R. H. 2007. Theorising Contingencies in Management Control System Research. *Handbook of Management Accounting Research*: 163-205.
- Chow, Chee W., Michael D. Shields, dan Yoke Kai Chan. 1991. The Effect of Management Controls and National Culture on Manufacturing Performance: An Experimental Investigation. *Accounting, Organizations and Society* 16 (3): 209-226.
- Cushway, B. dan D. Lodge. (1995). *Organizational Behaviour and Design*. Jakarta: Elex Media Komputindo.
- Fauzi, H. dan M.M. Hussain. 2008. Relationship between Contextual Variables and Management Control Systems: Experience with Indonesian Hospitality Industry, Universitas Sebelas Maret: 1-34. http://www.researchgate.net/profile/Hasan_Fauzi2/publication/228306336_Relationship_Between_Contextual_Variables_and_Management_Control_Systems_Experience_with_Indonesian_Hospitality_Industry/links/0c96051fef526667c4000000 diakses pada tanggal 10 November 2013.

- Flamholtz, E.G. 1983. Accounting, Budgeting and Control Systems in Their Organizational Con-text: Theoretical dan Empirical Perspectives. *Accounting, Organizations dan Society*, 8 (1): 153-169.
- Flamholtz, E.G., T.K. Das, dan A. Tsul. 1985. Toward an Integrative Framework of Organizational Control. *Accounting, Organizations and Society* 8 (1): 35-50.
- Ghozali, Imam. 2013. *Aplikasi Analisis Multivariate dengan Program IBM SPSS 21 Update PLS Regresi*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro: Semarang.
- Gibson, Ivancevich dan Donnelly. 1997. *Organization: Behavior Structur Process*. USA: Richard D Irwin, A Times Mirror Higher Education Group.
- Gong, M. Z. dan M.S. Tse. 2009. Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting-Business and Management* 16 (2): 54-66.
- Gray, S. J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on Development Accounting Systems. *InternationallyAbacus* 24 (1): 1-15.
- Hair, J., W. Black, B. Babin, dan R. Anderson. 2010. *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective (7th edition)*. New Jersey: Pearson.
- Hamel, G. dan C.K. Prahalad. 1994. *Competing for the Future*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Hasanah, Cucu Ulvani dan I Wayan Suartana. 2014. Pengaruh Interaksi Motivasi dan Budaya Organisasi pada Hubungan Partisipasi Penyusunan Anggaran dengan Senjangan Anggaran. *E-Jurnal Akuntansi Universitas Udayana* 6 (1): 46-62.
- Henri, J. F. 2006. Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society* 31 (4): 529-558.
- Herminingsih. 2009. *Pengaruh Partisipasi dalam Penganggaran dan Peran Manajerial Pengelola Keuangan Daerah terhadap Kinerja Pemerintah Daerah. Tesis tidak dipublikasikan*, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Hoftsedede, G., B. Neuijen, D.D. Ohavy, dan G. Sanders. 1990. Measuring Organizational Cultures: A Qualitative and Quantitative Study Across Twenty Cases. *Administrative Science Quarterly* 35 (2): 286-316.
- Hofstede, G. 1994. *Cultures and Organization: Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. London, HarperCollins Publishers.
- Hoque, Z. dan W. James. 2000. Linking Balance Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research* 12 (1): 1-17.

- Jamil, C. Zuriana Muhammad dan Rapiyah Mohamed. 2013. The Effect of Management Control System on Performance Measurement System at Small Medium Hotel in Malaysia. *International Journal of Trade, Economics and Finance* 4 (4).
- Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society* 22 (2): 207-232.
- Lau, C-M. dan H-Y. Ngo. 1996. The HR system, organizational culture, and product innovation. *International Business Review* 13 (5): 685-703.
- Lekatompessy, J. E. 2012. *Peran Sistem Pengendalian Manajemen dalam Meningkatkan Kinerja Perusahaan: Analisis Kontinjensi dan Resource-Based View*. Disertasi tidak dipublikasikan, Universitas Diponegoro, Semarang.
- Mahama, H. 2006. Management Control Systems, Cooperation and Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in the Mines. *Management Accounting Research* 17 (2): 315-339.
- Mardiasmo. 2004. *Akuntansi Sektor Publik*. Penerbit Andi: Yogyakarta.
- Ojo, O. 2010. Organisational Culture and Corporate Performance: Empirical Evidence from Nigeria. *Journal of Business System, Governance and Ethics* 5 (2).
- Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievements and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5 (3): 413-428.
- Peraturan Menteri Keuangan. 2011. Nomor 164/PMK.05/2011 tentang Petunjuk Penyusunan dan Pengesahan Daftar Isian Pelaksanaan Anggaran.
- Ratmono, Dwi dan Ertambang Nahartyo. 2012. *Model Mediasi dan Moderasi dalam Hubungan antara Sistem Pengendalian Manajemen, Inovasi, dan Kinerja*. Simposium Nasional Akuntansi (SNA) XV, Universitas Lambung Mangkurat, Banjarmasin.
- Robbins, S. P. 1998. *Organizational behavior: Concepts, Controversies, applications (8th ed)*. Upper Sadlle River, NJ: Prentice-Hall.
- Sawitri, Peni. 2011. Interaksi Budaya Organisasi dengan Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Unit Bisnis Industri Manufaktur dan Jasa. *Jurnal Manajemen dan Kewirausahaan* 13 (2): 151-161.
- Sekaran, Uma. 2006. *Research Methods for Business, 4th Edition: Metodologi Penelitian Untuk Bisnis*. Jakarta: Salemba Empat.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society* 12 (4): 357-374.
- Simons, R. 1994. How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal* 15 (5): 46-62.

- Simons, R. 1995. *Lever's of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategy Renewal*. Boston. Harvard Business School Press.
- Simons, R. 2000. *Performance Measurement and Control Systems for Implementing Strategy*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Sumarto dan Andi Subroto. 2011. Organizational Culture and Leadership Role for Improving Organizational Performance: Automotive Components Industry in Indonesia. *International Journal of Innovation Management and Technology* 2 (5).
- Supomo, B. dan Indriantoro, N. 1998. Pengaruh Struktur dan Kultur Organisasional terhadap Keefektifan Anggaran Partisipatif dalam Peningkatan Kinerja Manajerial. *Kelola*, 7 (18): 61-84.
- Tekavcic, Metka, Darja Peljhan, dan Zeljko Sevic. 2008. Levers of Control: Analysis of Management Control System in A Slovenian Company. *The Journal of Applied Business Research* 24 (4).
- Vandenbosch, B. 1999. An Empirical Analysis of The Association Between The Use of Executive Support Systems and Perceived Organizational Competitiveness. *Accounting, Organizations and Society* 24 (1): 77-92.
- Van de ven, Andrew dan Diane L. Ferry. 1980. *Measuring and Assessing Organizations*. New York: John Wiley & Sons.
- Verbeeten, Frank H.M. 2008. Performance Management Practices in Public Sektor Organizations: Impact on Performance. *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 21 (3): 427-454.
- Widener, Sally K. 2007. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society* 32 (6): 757-788.
- .