

**PERAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN
DALAM MENINGKATKAN KINERJA PERUSAHAAN:
*Analisis Kontinjensi dan Resource-Based View***

DISERTASI



**Jantje Eduard Lekatompessy
NIM: C5B006011**

**PROGRAM STUDI DOKTOR ILMU EKONOMI
UNIVERSITAS DIPONEGORO SEMARANG
2012**

DISERTASI

PERAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM MENINGKATKAN KINERJA PERUSAHAAN: ANALISIS KONTINJENSI DAN *RESOURCE-BASED VIEW*

Jantje Eduard Lekatompessy

C5B006011

Semarang, Desember 2011

Promotor:

Prof. Drs. Imam Ghozali, M.Com, Ph.D., Akt

Ko-Promotor:

Anis Chariri, S.E., M. Com., Ph.D, Akt

Dr. Agus Purwanto, S.E., M.Si, Akt

Motto:

Message of my life is LOVE

“Janganlah jemu-jemu berbuat baik, karena apabila sudah datang waktunya, kita akan menuai, jika kita tidak menjadi lemah. Karena itu, selama masih ada kesempatan bagi kita, marilah kita berbuat baik kepada semua orang (*Galatia 6:9-10a*)”

“Inilah yang kuperoleh bahwa aku memegang titah-titahMu (*Mazmur 119:56*)”

This Thesis dedicated to:
My Mom
My Wife and Son
My Brothers and Sisters
Also my Teachers

ABSTRAK

Penelitian ini menggunakan teori *resource-based view* (RBV) dan kontinjensi untuk menguji pengaruh sistem pengendalian manajemen (SPM) terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan, dan untuk menguji pengaruh kultur organisasi yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Secara spesifik penelitian ini bertujuan menguji: pengaruh SPM yang mencakup sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif terhadap kapabilitas perusahaan; pengaruh kapabilitas perusahaan yang mencakup orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan terhadap kinerja perusahaan; pengaruh langsung SPM terhadap kinerja perusahaan; dan pengaruh SPM dan kapabilitas perusahaan yang dimoderasi oleh kultur organisasi.

Penelitian menggunakan metode pengumpulan data *mail survey* dan metode pemilihan sampel dengan pertimbangan kepada perusahaan manufaktur yang diwakili oleh para *Chief Financial Officers* (CFO) dan manajer di lingkungan CFO perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia. Sebanyak 229 responden berpartisipasi dalam penelitian ini yang berasal dari 60 perusahaan di lingkungan industri manufaktur. Data penelitian untuk menguji hipotesis dianalisis menggunakan *structural equation modeling*.

Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh secara positif dengan kapabilitas perusahaan yaitu orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan. Bukti empiris menunjukkan bahwa pengaruh kapabilitas perusahaan berupa orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan berpengaruh secara positif dan signifikan dengan kinerja perusahaan. Sementara itu, sistem pengendalian manajemen berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, sistem pengendalian interaktif tidak berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Selanjutnya hasil empiris menunjukkan kultur organisasi memperkuat hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan.

Kata-kata kunci: sistem pengendalian manajemen, kapabilitas perusahaan, kultur organisasi, kinerja perusahaan, teori kontinjensi, teori *resource-based view* (RBV).

ABSTRACT

This research used the contingency and resource-based view theories to examine effect of management control systems on corporate performance mediated by capabilities corporate mediating, and to examine the effect of organizational culture on the relationship between management control systems and corporate capabilities. The specific aims of this research were to examine: the effects management control system consisting of beliefs system, boundary system, diagnostic control system, and interactive control system on corporate capabilities; the effects of corporate capabilities consisting of market orientation, innovativeness, organizational learning, and entrepreneurship on corporate performance; the direct effects of management control systems on corporate performance; and the mediating role of organizational culture in the relationship of management control systems and corporate capabilities.

This research employed a mail survey as data collection model and judgment sampling method. Sample were gathered from manufacturing company listed in the Indonesia Stocks Exchange and they are represented by Chief Financial Officers and managers as respondents. There were 229 respondents participate from 60 companies. The research used a Structural Equation Modeling to analyze the hypotheses of the study.

The results of this study indicated that management control systems consisting of beliefs system, boundary system, diagnostic control system, and interactive control system have a positive effect on corporate capabilities. The empirical evidence showed that corporate capabilities consisting of market orientation, innovativeness, organizational learning, and entrepreneurship have a positive significantly effect on corporate performance. Meanwhile, management control systems consisting of beliefs system, boundary system, diagnostic control system, and interactive control system do not affect on corporate performance. Furthermore, the empirical result also showed that organizational culture strengthen the effect of management control systems relationship on corporate capabilities.

Key words: management control systems, corporate capabilities, organizational culture, corporate performance, contingency theory, resource-based view theory.

UCAPAN TERIMA KASIH

Puji syukur penulis panjatkan ke hadirat Allah Bapa di Surga dalam Yesus Kristus oleh karena Kasih dan Anugerah-Nya sehingga disertasi ini dapat diselesaikan. Disertasi yang berjudul “*Peran Sistem Pengendalian Manajemen Dalam Meningkatkan Kinerja Perusahaan: Analisis Kontinjensi dan Resource-Based View*” merupakan salah satu tugas akhir untuk memperoleh gelar Doktor dalam Ilmu Akuntansi Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi (DIE) Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang.

Selesainya penulisan disertasi ini adalah karena bantuan dan kerjasama dari berbagai pihak. Untuk itu, dengan penuh kerendahan hati ijinlah penulis menyampaikan ucapan terima kasih yang tulus dan sebesar-besarnya kepada:

1. Prof. Drs. Imam Ghozali, M.Com., Ph.D., Akt selaku Promotor; Anis Chariri, S.E., M.Com., Ph.D., Akt selaku Ko-Promotor 1; dan DR. Agus Purwanto, S.E., M.Si., Akt selaku Ko-Promotor 2 yang dengan penuh kecerdasan, ketelitian dan wawasan pengetahuan mereka sebagai ilmunan serta dengan penuh kearifan dan kesabaran telah meluangkan waktu memberikan arahan, masukan dan motivasi sangat berharga sejak penulisan proposal sampai terselesainya disertasi.
2. Drs. Tarmizi Achmad, MBA., Ph.D., Akt; Dr. Etna Nur Afri Yuyetta, S.E., M.Si., Akt; Sudarno, S.E., M.Si., Ph.D., Akt; Prof. Drs. Arifin Sabeni, M.Com, Hons, Ph.D, Akt; Prof. Drs. H. M. Natzir, M.Si., Ph.D., Akt; dan Prof. DR. Slamet Sugiri, MBA., Akt (Penguji Eksternal dari Universitas Gadjah Mada) selaku para penguji proposal, Seminar Hasil Penelitian, Kelayakan Naskah Disertasi, Ujian

Tertutup (Pra-promosi), dan Ujian Terbuka (Promosi) yang telah banyak memberikan masukan yang sangat berarti untuk penyempurnaan proposal dan disertasi.

3. Prof. DR. Ir. Alex Retraubun, M.Sc selaku Wakil Menteri Kementerian Perindustrian Republik Indonesia yang telah memberikan Surat Rekomendasi kepada penulis untuk memperoleh data di Perusahaan Manufaktur Terbuka di Indonesia.
4. Dr. Ludovicus Sensi Wondabio, S.E., MM, Akt dari Universitas Indonesia Jakarta; Mamad; Hendar P. Susanto dari PT Gas Negara; Liana Sudarma dari PT Hero, Tbk; Yose Wibisono; Rachmad Kurniawan; Salmon Sembiring; Irwanto; Mario dari PT Fast Food Indonesia; Levina Litaay; dan Yohannes dari PT Argo Pantes, Tbk atas bantuan dan budi baik dalam mengedarkan kuesioner untuk penulisan disertasi ini.
5. Pimpinan dan Staf PT Pos Indonesia atas bantuan dalam mengedarkan kuesioner kepada seluruh perusahaan manufaktur di beberapa kota besar di Indonesia yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia.
6. Para Responden dari Perusahaan Manufaktur Terbuka di Jakarta, Bandung, Surabaya, Medan, Semarang, dan Makassar yang telah meluangkan waktu untuk mengisi kuesioner dan mengembalikan kuesioner.
7. Para Staf Pengajar Program Doktor Ilmu Ekonomi dan secara khusus Konsentrasi Ilmu Akuntansi atas ilmu pengetahuan yang diberikan kepada penulis.

8. Rektor Universitas Diponegoro Prof. Drs. Soedarto Prawoto Hadi, MES, PhD dan Sekretaris Senat Prof. DR. Ir. Sunarso, MS yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menyelesaikan pendidikan doktor di Universitas Diponegoro Semarang.
9. Mantan Rektor Universitas Diponegoro Prof. DR. Dr. Susilo Wibowo, MS. Med., Sp.And. yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk menempuh pendidikan doktor sesuai bidang ilmu.
10. Direktur Program Pascasarjana Universitas Diponegoro dan Ketua Sidang Ujian Prof. DR. Dr. Anies, M.Kes, PKK, serta Prof. DR. Beny Riyanto, S.H., M.H., CN selaku Asisten Direktur I Program Pascasarjana Universitas Diponegoro dan Sekretaris Sidang selama ujian kelayakan naskah disertasi dan ujian tertutup (pra-promosi) dan juga telah mengizinkan penulis untuk menyelesaikan pendidikan doktor.
11. Mantan Direktur Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang Prof. Drs. Y. Warella, MPA., Ph.D dan mantan Asisten Direktur I Prof. DR. Ir. Umiyati Atmomarsono yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengikuti Program *Sandwich-Like Programme* di *Maastricht School of Management (MSM)-Netherlands*.
12. Ketua dan Sekretaris Program Doktor Ilmu Ekonomi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro Semarang masing-masing Prof. DR. Drs. Sugeng Wahyudi, MM dan Drs. Tarmizi Achmad, MBA, Ph.D, Akt atas bimbingan dan motivasi serta memberikan kesempatan kepada penulis untuk menggunakan semua fasilitas kampus selama mengikuti program doktor.

13. Staf Admisi Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro antara lain Fahmi, Bejo, Ita, Mia, Lina, Supri, dan Gono atas segala bantuan dalam pengurusan administrasi selama perkuliahan dan selama melaksanakan ujian kolokium I dan II, prelium, proposal, seminar hasil penelitian, kelayakan naskah disertasi, tertutup (pra-promosi) dan ujian terbuka (promosi).
14. Rektor Universitas Pattimura Prof. Dr. H.B. Tetelepta, M.Pd, dan Mantan Pembantu Rektor Bidang Akademik Prof. Dr. Ir. J. Ajawaila, DEA yang telah memberikan rekomendasi dan kesempatan kepada penulis untuk melanjutkan studi di Program Doktor Ilmu Ekonomi Universitas Diponegoro Semarang.
15. Ketua Program (Drs. Josef Papilaya, M.Si) dan Rekan-Rekan Dosen di Program Studi Pendidikan Ekonomi Fakultas Keguruan dan Ilmu Pendidikan (FKIP) Universitas Pattimura Ambon atas dukungan dan kesempatan yang diberikan kepada penulis untuk melanjutkan program doktor bidang ilmu akuntansi di Universitas Diponegoro Semarang.
16. Gubernur Maluku Brijend. Albert Ralahalu, Kepala Biro Sumber Daya Manusia dan Biro Kesejahteraan yang telah memberikan bantuan dana studi dan penelitian disertasi.
17. Rektor Universitas Kristen Indonesia Jakarta Ir. Maruli Gultom, Dekan FE UKI Drs. Roberth Tambunan, M.T., M.Min, Sekretaris Fakultas Ekonomi Desideria Regina, S.E., M.M, dan Ketua Program Studi Akuntansi FE UKI Drs. Ramot P. Simanjuntak, M.M., Akt. yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk mengajar di Program Studi Akuntansi dan memberikan bantuan dana penelitian dan ujian promosi doktor.

18. Yayasan Dana Beasiswa Maluku (YDBM) beserta Staf dan Yayasan Tahija di Jakarta, yang telah memberikan bantuan dana penelitian.
19. Kementerian Pendidikan Nasional khususnya Direktorat Jenderal Pendidikan Tinggi yang telah memberikan bantuan Beasiswa Program Pascasarjana (BPPS) saat studi berlangsung dan Beasiswa *Sandwich like programme* ke *Maastricht School of Management (MSM) Netherlands*.
20. Direktur Progam Doktor *Maastricht School of Management (MSM)* Prof. Beatrix Van Heijen, Ph.D sekaligus selaku *Advisor* yang telah memberikan ide-ide menarik untuk penyempurnaan disertasi saat mengikuti *sandwich like programme* di *MSM Netherlands*.
21. Prof. Edward F. McDonough III, Ph.D dari *Boston University U.S.A* selaku dosen matakuliah *Behavioral Science* di *MSM* yang telah memberikan ilmu kepada penulis dan masukan-masukan terkait dengan disertasi saat mengikuti *sandwich like programme* di *MSM Netherlands*.
22. Keluarga Pendeta Minggu Talakua, S.Th atas dukungan doa yang selalu diberikan kepada penulis dan keluarga selama perencanaan kuliah maupun selama berbagai tahapan ujian yang dilalui.
23. Drs. Irwanto, Akt. CPA selaku Pimpinan KAP Drs. Irwanto beserta Staf di Jakarta yang telah memberikan kesempatan kepada penulis untuk memperdalam praktek pengauditan di beberapa klien KAP.
24. Bapak Lucas Hunila dan Ibu Marta (Alm) beserta keluarga, serta Bung Buce Salhuteru dan Usi Suzan Salhuteru Rupidara yang selalu mendukung selama studi berlangsung.

25. Dr. Theopilus Wilhelmus Watuguly, M.Kes yang telah banyak membantu penulis berkaitan dengan diskusi, masukan-masukan yang baik saat perkuliahan, dan pengeditan naskah disertasi.
26. Dr. Samuel F. Tuhumury, Ir, M.Sc yang telah banyak membantu selama proses kuliah berlangsung.
27. Pendeta Mercy Hieriej-Ramelan atas dukungan doa selama penulis menempuh masa-masa ujian disertasi.
28. Teman-teman di Program Studi DIE Konsentrasi Ilmu Akuntansi Undip Semarang terutama DR. Fransiscus Doromes, S.E., M.Si., Akt.; Drs.Basuki HP, M.Soc., M.Acc., Akt.; DR. Novita WeningTyas Respati, S.E., M.Si atas berbagai diskusi yang dilakukan selama penulisan disertasi.
29. Semua teman persekutuan mahasiswa asal Maluku di Semarang (Jefry Gaspersz S.E., M.Si., Akt dan Christina Sososutiksno, S.E., M.Si., Akt, dan Paul Usmany, S.E., M.Si., Akt di Program Doktor Ilmu Ekonomi konsentrasi Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang atas berbagai diskusi selama penulisan disertasi; Gino Manuputty, S.E dan Nicole Hieriej, S.E., M.Si di Program Studi Magister Sains Akuntansi Universitas Diponegoro Semarang, Victor Huwae, S.E., M.M dan Ica Huwae di Program Studi Magister Manajemen Universitas Diponegoro Semarang, Jemo dan Mona Liklikwatil di Program Studi Pendidikan Bahasa Inggris Universitas Negeri Semarang, Syahran Wael, S.Pd di Program Studi Magister Ilmu Biomedik Universitas Diponegoro dan Arnold, S.Pt di Program Studi Ilmu Ternak Universitas Diponegoro Semarang) atas dukungan doa dan motivasi kepada penulis.

30. Bapak dan Ibu Prastowo sebagai orang tua pengampu di kos Sriwijaya 100 Semarang yang telah membantu pemondokan selama penulis menempuh pendidikan Program Doktor di Universitas Diponegoro Semarang.

31. Semua pihak yang tidak bisa disebutkan satu per satu yang telah banyak membantu, baik moril maupun materiil mulai dari awal penulis mengikuti pendidikan Program Doktor sampai penulisan disertasi.

Secara khusus atas dukungan moril, kesabaran dalam penantian, dan doa yang tidak pernah berkesudahan, sehingga untuk itulah penulis menyampaikan ucapan terima kasih, hormat dan penghargaan yang setulus-tulusnya kepada:

1. Istriku tercinta Joyce Tuhusula, S.Sos dan buah hatiku Engelberth Lekatompessy.
2. Mamaku tersayang Ester Risakotta dan Papa (Alm).
3. Kakak-kakakku Bung Cae dan Usi Batha; Bung Dang dan Usi Ana; dan Bung Adebu dan Usi Na serta semua keponakan.

Sadar sepenuhnya bahwa disertasi ini masih jauh dari kesempurnaan. Namun dengan ketidaksempurnaan tersebut kiranya akan memberikan makna untuk terus menggali lebih dalam lagi penelitian semacam ini bagi pengembangan Ilmu Akuntansi ke depan.

Akhirnya, semoga semua bantuan, dukungan dan kerjasama yang selama ini telah diberikan dengan ikhlas mendapatkan balasan dari Tuhan.

Penulis,

Jantje Eduard Lekatompessy

INTISARI PENELITIAN

Penelitian ini merupakan perluasan atas studi yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) tentang sistem pengendalian manajemen (SPM) terhadap kinerja perusahaan dengan dimediasi oleh variabel kapabilitas perusahaan. Penelitian ini melakukan perluasan dengan menambahkan kultur organisasi yang memoderasi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan.

Penelitian ini dilakukan untuk memenuhi tujuan secara umum yaitu menguji pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan, dan untuk menguji pengaruh kultur organisasi yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Secara spesifik penelitian ini bertujuan (1) menguji pengaruh SPM yang mencakup sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif terhadap kapabilitas perusahaan; (2) menguji pengaruh kapabilitas perusahaan yang mencakup orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan terhadap kinerja perusahaan; (3) menguji pengaruh langsung SPM terhadap kinerja perusahaan; dan (4) menguji pengaruh SPM dengan kapabilitas perusahaan yang dimoderasi oleh kultur organisasi.

Penelitian ini dilatarbelakangi oleh beberapa *research gap* yaitu

- a. Masih ada perbedaan hasil penelitian mengenai sistem pengendalian diagnostik dengan pembelajaran organisasi. Henri (2006b) menemukan terdapat hubungan negatif antara pengendalian diagnostik dengan pembelajaran organisasi.

Sedangkan Kloot (1997) dan Widener (2007) menyatakan bahwa pengendalian diagnostik dan pembelajaran organisasi berhubungan positif.

- b. Terdapat perbedaan hasil penelitian tentang hubungan antara sistem pengendalian interaktif dengan pembelajaran organisasi. Beberapa hasil penelitian menyatakan terdapat hubungan positif antara sistem pengukuran kinerja interaktif yang merupakan bagian dari SPM dengan pembelajaran organisasi (Abernethy dan Brownell, 1999; Henri, 2006; Tekavcic, et al 2008). Penelitian Widener (2007) menyatakan bahwa terhadap hubungan negatif dan signifikan antara sistem pengendalian interaktif dan pembelajaran organisasi.
- c. Hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan inovasi dengan kinerja perusahaan bersifat kontradiksi. Beberapa penelitian menyatakan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara inovasi dengan kinerja perusahaan (Agarwal, et al 2003; Bisbe dan Otley, 2004; Deshpande, et al 2004; Henri, 2006). Sedangkan hasil penelitian Darroch (2005) menyatakan terdapat hubungan negatif dan signifikan antara inovasi dan kinerja perusahaan.
- d. Beberapa penelitian sebelumnya tentang orientasi pasar dan hubungannya dengan kinerja memberikan hasil penelitian yang berlawanan. Beberapa hasil penelitian menyatakan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan orientasi pasar dan kinerja perusahaan (Kirca, et al 2005; Panigyrakis dan Theororidis, 2007). Beberapa hasil penelitian lain juga menyatakan bahwa orientasi pasar dan kinerja perusahaan berhubungan tidak signifikan positif (Henri, 2006; Jaworski dan Kohli, 1993).

- e. Terbatasnya penelitian di bidang akuntansi manajemen yang menguji hubungan SPM dengan menggunakan *levers of control* (LOC) dari Simons (1995; 2000) dengan kinerja organisasi dimediasi oleh kapabilitas perusahaan. Penelitian yang menggunakan LOC juga masih digunakan secara terpisah (Bisbe dan Otley, 2004; Henri, 2006). Sedangkan penelitian lain menggunakan LOC secara bersama-sama (Widener, 2007; Tekavcic, et al 2008).
- f. Belum ada penelitian yang memasukkan variabel kultur organisasi sebagai variabel moderator yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kinerja organisasi dimediasi oleh kapabilitas perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) masih mengabaikan kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan.
- g. Penelitian yang menguji pengaruh langsung antara SPM dengan kinerja perusahaan dirasakan belum terlalu banyak. Beberapa penelitian sebelumnya menggunakan sistem pengukuran kinerja sebagai bagian dari SPM juga masih menggunakan variabel mediasi dalam menjelaskan hubungan antara SPM dengan kinerja organisasi.

Variabel-variabel yang digunakan dalam penelitian ini dijelaskan oleh teori kontinjensi dan teori *resource-based view* (RBV). Pendekatan kontinjensi dalam akuntansi manajemen didasarkan pada premis bahwa tidak ada sistem akuntansi yang berlaku universal dan diterapkan untuk semua organisasi dalam semua kondisi (Otley, 1980). Oleh karena itu, model yang sangat tepat bagi sebuah sistem akuntansi sangat tergantung pada kondisi organisasi itu sendiri (Otley, 1980). Adanya perkembangan sistem akuntansi mengakibatkan terjadi juga perkembangan dalam

pendekatan kontinjensi. Proposisi utama dari teori kontinjensi adalah bahwa teori kontinjensi menilai kinerja perusahaan akan sangat tergantung kepada kecocokan antara faktor-faktor kontekstual sebuah organisasi (Cadez dan Guilding, 2008). Sedangkan asumsi dasar teori RBV adalah bahwa kemampuan perusahaan untuk bersaing sangat tergantung kepada keunikan sumberdaya yang ada dalam organisasi (Wernefelt, 1984). RBV juga dipandang sebagai kemampuan bersaing organisasi yang merupakan fungsi dari keunikan serta nilai dari sumberdaya serta kapabilitas yang dimiliki oleh organisasi tersebut. RBV juga menganggap bahwa kapabilitas merupakan sumber utama untuk mencapai keunggulan bersaing yang berkelanjutan.

Berdasarkan beberapa telaah teori dan kajian penelitian-penelitian terdahulu, maka penelitian ini menghasilkan model penelitian empirik yang digunakan untuk menguji empat hipotesis penelitian.

Populasi penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia dan diwakili oleh para *Chief Financial Officer*, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler. Penelitian ini menggunakan perusahaan manufaktur dengan beberapa alasan bahwa dalam perusahaan tersebut telah diterapkan pengendalian dan strategi (Miller 1987; Henri (2006). Selain itu, dalam perusahaan besar juga telah dilakukan sistem pengukuran kinerja (Bouwens dan Abernethy, 2000) yang merupakan salah satu bagian dari sistem pengendalian manajemen. Sedangkan digunakannya perusahaan yang bergerak dalam industri pemanufakturan dengan alasan adalah untuk menghindari bias yang disebabkan efek industri (*industrial effect*) dan perusahaan manufaktur lebih kompleks dibanding dengan industri lainnya,

selain itu sektor manufaktur memiliki jumlah perusahaan terbanyak dibandingkan dengan sektor lainnya yang biasanya terdaftar di bursa efek (Lau dan Sholihin, 2005). Anthony dan Govindarajan (2004) juga berpendapat bahwa perusahaan manufaktur merupakan perusahaan yang lebih kompleks ditinjau dari sisi pengendalian.

Penelitian ini menggunakan metode survei. Pengumpulan data dimulai 1 Oktober 2010 dan berakhir 28 Februari 2011. Sebanyak 229 responden berpartisipasi dalam penelitian ini yang berasal dari 60 perusahaan. Data penelitian untuk menguji hipotesis dianalisis menggunakan *structural equation model* (SEM) dengan bantuan program AMOS versi 16.

Hasil analisis terhadap model pengukuran variabel-variabel penelitian dan model persamaan struktural yang dibangun dalam penelitian ini menunjukkan bahwa model *fit* dengan data. Pengujian atas kualitas data juga menunjukkan bahwa data yang diperoleh memiliki kualitas yang tinggi terbukti melalui *composite reliability* dan *analysis variance extracted* memperoleh hasil yang baik. Selain itu telah terpenuhinya asumsi-asumsi model penelitian dalam model persamaan struktural dan setelah dilakukan uji kecocokan model, maka model memenuhi kriteria yang dikehendaki.

Bertolak dari hasil analisis data, pengujian dan pembahasan hipotesis maka penelitian ini memberikan beberapa temuan sebagai berikut. Sistem pengendalian manajemen berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh secara positif dengan empat kapabilitas perusahaan yaitu orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan. Bukti empiris menunjukkan bahwa pengaruh yang diberikan dari

SPM berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif terhadap kapabilitas perusahaan adalah positif. Hal ini menunjukkan bahwa perusahaan yang memiliki sistem pengendalian manajemen yang tinggi akan memberikan pengaruh yang tinggi pula kepada kapabilitas perusahaan sebagai sebuah strategi.

Hasil penelitian tentang pengaruh kapabilitas perusahaan berupa orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan terhadap kinerja perusahaan menunjukkan bahwa kapabilitas yang terdiri atas orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan berpengaruh secara positif dan sangat signifikan dengan kinerja perusahaan. Bukti empiris penelitian ini menunjukkan bahwa terdapat pengaruh positif dan sangat signifikan memberikan makna bahwa perusahaan yang memiliki kapabilitas perusahaan tinggi akan memiliki kinerja perusahaan yang tinggi pula. Bukti empiris penelitian ini juga menunjukkan terdapat hubungan tidak langsung antara SPM terhadap kinerja perusahaan melalui kapabilitas perusahaan. Hasil ini memberikan makna bahwa sistem pengendalian manajemen digunakan sebagai alat pengimplementasian strategi kapabilitas perusahaan yang akan mendorong peningkatan kinerja perusahaan.

Hasil penelitian pengaruh langsung SPM berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif dengan kinerja perusahaan menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif mungkin saja bukan merupakan alat yang secara langsung dapat dipakai untuk meningkatkan kinerja perusahaan kinerja perusahaan. Bukti

empiris menunjukkan bahwa pengaruh SPM berupa sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh secara positif seperti yang telah diprediksikan sebelumnya.

Hasil penelitian pengaruh kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan menunjukkan kultur organisasi memperkuat hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Bukti empiris menunjukkan terdapat pengaruh positif dari kultur organisasi sebagai variabel moderasi. Dengan demikian perusahaan dengan kultur organisasi yang kuat akan memperkuat hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan yang dapat dijelaskan sebagai berikut. Pertama, hasil uji *confirmatory factor analysis* (CFA) baik untuk CFA *second order* maupun *first order* menunjukkan bahwa beberapa butir indikator penelitian memiliki nilai *loading factor* yang rendah, oleh karena itu tidak dapat digunakan dalam analisis selanjutnya. Padahal beberapa indikator tersebut kemungkinan dapat memberikan penjelasan yang kuat terhadap hubungan antar variabel penelitian.

Kedua, penelitian ini belum mampu mendukung pengaruh langsung sistem pengendalian manajemen dengan kinerja perusahaan yang kemungkinan juga disebabkan karena data untuk pengukuran kinerja perusahaan adalah bersifat subjektif (*self-rating*).

Berdasarkan beberapa keterbatasan di atas, maka agenda penelitian mendatang adalah pertama, perlu memperbanyak kontak person dalam menyebarkan kuesioner dan perlu melakukan uji coba kuesioner secara langsung ke responden

sasaran dan dilakukan secara berulang-ulang sehingga responden memiliki pemahaman yang baik tentang setiap indikator kuesioner sehingga akan memperoleh jawaban yang lebih akurat dan pada akhirnya dapat meningkatkan nilai *loading factor*.

Kedua, perlu melakukan penilaian kinerja perusahaan dengan menggunakan ukuran kinerja objektif agar dapat memberikan hasil yang lebih akurat atau juga dipadukan dengan data subjektif, sehingga lebih diarahkan kepada riset yang bersifat kualitatif .

BAB I

PENDAHULUAN

Bagian ini dimulai dengan pembahasan tentang latar belakang yang memuat motivasi dilakukannya penelitian. Pembahasan selanjutnya adalah permasalahan, tujuan dan manfaat penelitian, dan diakhiri dengan beberapa orisinalitas penelitian.

1.1. Latar Belakang Penelitian

Sistem pengendalian manajemen (SPM) merupakan suatu sub topik penting dalam penelitian di bidang akuntansi manajemen. Sub topik ini banyak mendapat perhatian dari para akademisi maupun praktisi. Data menunjukkan bahwa sejak tahun 1990-1996 sebanyak 152 artikel dipublikasikan di Amerika Utara, dari jumlah tersebut 85 buah artikel (55,60%) membahas tentang SPM (Shield, 1997). Data ini mengindikasikan bahwa topik SPM merupakan topik yang sangat menarik oleh para peneliti dalam mengkaji berbagai hal yang terkait dengan SPM.

Terdapat beberapa alasan mengapa SPM menjadi sangat penting bagi suatu perusahaan. Pertama, SPM sangat penting untuk perumusan dan pengimplementasian strategi (Dent, 1990; Langfield-Smith, 1997; Nilson, 2002; Simons, 1991; 1995). Alasan ini sesuai dengan definisi SPM yang disampaikan oleh Simons (1990) bahwa SPM dikenal bukan hanya sebagai sistem namun lebih dari itu SPM merupakan alat untuk melakukan pemantauan. SPM juga dikenal sebagai sistem dan prosedur formal yang digunakan untuk menjaga informasi dari semua aktivitas yang telah dirumuskan dalam perusahaan termasuk aktivitas perumusan dan pengimplementasian strategi.

Dengan kata lain setiap perusahaan harus melakukan sistem perencanaan, sistem pelaporan, dan prosedur pemantauan yang didasarkan pada informasi.

Kedua, SPM sangat penting untuk keunggulan bersaing dan keunggulan kinerja (Dent 1990; Simons, 1987; 1990). Bagi perusahaan, SPM dengan sendirinya dijadikan sebagai alat untuk memudahkan perusahaan dalam menggunakan semua sumberdaya baik yang bersifat *tangible* maupun *intangible* untuk bersaing. Oleh karena itu semua perusahaan berusaha agar orientasi perusahaan dan strategi bisnis dapat direfleksikan dalam SPM (Langfield-Smith, 1997; Nilson, 2002).

Ketiga, SPM merupakan fungsi kritis dalam organisasi (Merchant dan Van der Stede, 2007). Alasan ini memberikan makna bahwa kegagalan perusahaan adalah karena kegagalan dalam menjalankan SPM sehingga sangat fatal bagi perusahaan. Keempat, SPM digunakan untuk mengelola tekanan antara penciptaan inovasi dan pencapaian tujuan yang dapat diprediksikan dan menyeimbangkan dilema dasar organisasi antara pengendalian dan fleksibilitas (Henri, 2006; Simons, 1995). Penggunaan SPM dalam perusahaan pada dasarnya berkaitan dengan tekanan yang bersifat positif maupun negatif. Henri (2006) dalam penelitiannya menyimpulkan bahwa pengendalian diagnostik memberikan pengaruh negatif dan sebaliknya pengendalian interaktif memberikan pengaruh positif.

Kelima, SPM perlu dipertimbangkan untuk menjaga fleksibilitas dan mendukung perubahan organisasi, inovasi dan pembelajaran organisasi (Atkinson, et al. 1997; Kloot, 1997; Simons, 1990). Simons (1990) membuktikan bahwa pengendalian manajemen secara positif berkorelasi dengan inovasi terutama bagi perusahaan-perusahaan konservatif dan secara negatif berkorelasi dengan inovasi

bagi perusahaan-perusahaan yang menekankan pada kewirausahaan. Keenam, SPM penting untuk pengendalian formal dan sistem umpan balik yang bermaksud agar dapat memonitor hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan standar dari kinerja yang ditetapkan sebelumnya (Hofstede, 1978). Oleh karena itu, banyak riset telah membuktikan bahwa SPM dijadikan sebagai isu sentral dalam riset akuntansi manajemen (Harrison dan McKinnon, 1999; Henri, 2006; Simons, 1995).

Dengan demikian, SPM perlu dijalankan dengan baik dalam setiap perusahaan. Apabila perusahaan gagal dalam menjalankannya maka akan berakibat pada kerugian finansial yang sangat besar, rusaknya reputasi perusahaan, dan berakhir kepada kegagalan organisasi (Merchant dan Van der Stede, 2007).

Beberapa contoh kasus berikut menggambarkan gagalnya pengendalian manajemen. Tahun 1995, bank *Baring Brother* di Inggris mengumumkan kebangkrutan. Terjadinya kebangkrutan disebabkan karena adanya kontrak perdagangan yang tidak diotorisasi antara pihak perusahaan dengan pemasok di Singapura. Hasil investigasi Bank Sentral Inggris menunjukkan bahwa terdapatnya kelemahan utama sistem pengendalian manajemen bank seperti tidak terdapat pemisahan tugas, posisi yang tidak dibatasi dan juga kurangnya tanggungjawab manajemen (Merchant dan Van der Stede, 2007). Tahun 2002, sebuah bank Irlandia yang beroperasi di Baltimore Amerika Serikat bernama *Allied Irish Bank* mengalami kerugian senilai \$691 juta selama periode lima tahun pertama. Hasil investigasi menunjukkan bahwa terjadinya kerugian tersebut disebabkan karena kurangnya pengendalian resiko yang cukup dan kurangnya konfirmasi independen dalam perdagangan yang merupakan kelalaian pihak bank (Karmin dan Fields, 2002).

Kasus yang terjadi di Indonesia juga mencerminkan sistem pengendalian yang tidak diterapkan secara baik oleh Bapepam dan Lembaga Keuangan yang pada akhirnya merugikan investor. Padahal kasus-kasus tersebut dilakukan secara sengaja oleh manajemen. Misalnya kasus Kimia Farma dan Bank Lippo tentang kecurangan dalam penyajian laporan keuangan perusahaan yang menimpa pasar modal di Indonesia mengakibatkan para investor akhirnya tidak percaya terhadap laporan keuangan tersebut.

Kasus-kasus di atas memberikan gambaran bahwa perusahaan maupun lembaga tertentu perlu memiliki sebuah sistem pengendalian manajemen yang dapat mengakomodir semua kegiatan yang dilakukan oleh perusahaan. SPM juga pada akhirnya harus mampu untuk memonitor hasil organisasi dan melakukan koreksi bila terjadi berbagai penyimpangan. Oleh karena itu SPM menjadi sangat berarti dan penting bagi sebuah perusahaan.

Penelitian tentang SPM telah dilakukan sejak tahun 1950-an (Langfield-Smith, 1997). Uraian sebelumnya telah menyebutkan bahwa SPM sangat penting dalam formulasi dan pengimplementasian strategi (Dent, 1990; Langfield-Smith, 1997; Nilson, 2002; Simons, 1991; 1995). Hasil kajian menunjukkan bahwa dimasukkannya konsep strategi ke dalam SPM baru dimulai sejak tahun 1972 atau lebih dari tiga decade (Langfield-Smith, 1997). Beberapa literatur juga menunjukkan bahwa kajian tentang SPM dan strategi merupakan isu yang sangat menarik (Shield, 1997) dengan mengkaji pengaruh strategi terhadap SPM dan pengaruh SPM terhadap strategi (Dent, 1990; Langfield-Smith, 1997; Shields, 1997).

Bertolak dari uraian di atas, maka pengaruh strategi dan SPM atau sebaliknya dapat dilihat dari dua sisi (Henri, 2006). Pertama, penelitian yang menghubungkan strategi dan SPM didasarkan pada pemilihan strategi. Konsep strategi pada bagian ini menggunakan beberapa bentuk strategi seperti (1) *level strategy-choice* yaitu *market positioning*. Peneliti lain menggunakan strategi berupa *cost leadership* dan *differentiation* (Bruggeman dan Van der Stede, 1993; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990); (2) bentuk strategi yang terdiri atas *prospector* lawan *defender* (Abernethy dan Guthrie, 1994; Hoque, 2004; Simons, 1987); (3) misi strategi yaitu *build, hold, harvest* (Govindarajan dan Gupta, 1985; Merchant, 1985); dan (4) prioritas strategi, misalnya *customization, quality, flexibility* (Abernethy dan Lillis, 1995; Baines dan Langfield-Smith, 2003; Chenhall dan Langfield-Smith, 1998; Ittner, et al. 2003).

Penelitian-penelitian di atas pada dasarnya berkesimpulan bahwa SPM merupakan bagian yang sangat besar dalam menyumbangkan implementasi terhadap strategi. Oleh karena itu strategi yang diterapkan oleh perusahaan sangat membutuhkan adanya SPM.

Bagian kedua adalah penelitian yang menghubungkan SPM dengan strategi. Penelitian dengan menggunakan konsep SPM dengan strategi lebih menggunakan pendekatan kontinjensi yang bertujuan terutama untuk mencari hubungan sistematis antara SPM dengan strategi (Govindarajan dan Gupta, 1985; Langfield-Smith, 1997; Merchant, 1985; Simons, 1987). Konsep strategi yang digunakan dalam penelitian ini juga masih berkaitan dengan pemilihan strategi, namun terdapat sedikit perluasan dengan memasukkan strategi dari perspektif kapabilitas perusahaan (Henri, 2006).

Studi-studi yang menginvestigasi pengaruh SPM terhadap strategi masih menggunakan *level strategic choice* dengan perspektif yang berbeda misalnya prioritas strategi (Marginson, 2002; Chenhall, 2005) dan perspektif perubahan strategi (Abernethy dan Brownell, 1999; Chenhall dan Langfield-Smith, 2003). Hasil penelitian dalam bagian ini juga berkesimpulan bahwa SPM sangat berperan dalam perumusan strategi. Oleh karena itu SPM pada dasarnya mengikuti proses yang dinamis misalnya dengan dilibatkannya manajer dalam berbagai diskusi dan interaksi dalam penggunaan SPM (Chapman, 1997; 1998).

Penelitian yang menghubungkan SPM dengan strategi kapabilitas perusahaan menganggap bahwa kapabilitas perusahaan sebagai suatu keunggulan bersaing yang disebut sebagai kapabilitas utama perusahaan yaitu inovasi, pembelajaran organisasi, orientasi pasar, dan kewirausahaan (Henri, 2006). Unsur-unsur kapabilitas perusahaan tersebut dalam manajemen strategik dikenal sebagai *Resource-based View/RBV* (Hult, et al. 2002).

Beberapa peneliti sebelumnya memandang kapabilitas perusahaan secara terpisah. Selain itu, penelitian tentang kapabilitas perusahaan banyak dilakukan dalam bidang manajemen. Penelitian awal tentang kapabilitas perusahaan dalam bidang manajemen misalnya oleh Miller dan Friesen dalam tahun 1982 dengan memandang kapabilitas perusahaan sebagai inovasi. Kapabilitas perusahaan diinvestigasikan oleh Subramanian dan Gopalakrishna (2001) dengan menggunakan orientasi pasar. Baker dan Sinkula (1999) serta Jimenez-Jimenez dan Cegarra-Navarro (2007) melakukan pengujian kapabilitas perusahaan yang dilihat dari sisi orientasi pasar dan orientasi pembelajaran. Bhuian, et al. (2005) melihat kapabilitas perusahaan sebagai

kewirausahaan dan orientasi pasar. Kapabilitas perusahaan dipandang oleh Deshpande dan Farley (2004) sebagai orientasi pasar dan inovasi. Sedangkan Hurley dan Hult (1998) memandang kapabilitas perusahaan dengan inovasi, orientasi pasar, dan pembelajaran organisasi.

Penelitian tentang kapabilitas perusahaan sebagai bentuk strategi dalam bidang akuntansi manajemen jarang dilakukan bila dibandingkan dalam bidang manajemen. Beberapa peneliti yang menginvestigasi kapabilitas perusahaan dalam bidang akuntansi manajemen misalnya memandang kapabilitas perusahaan sebagai pembelajaran organisasi dilakukan oleh Kloot (1997) dan Widener (2007). Kapabilitas perusahaan sebagai inovasi dalam hubungan dengan produk dilakukan oleh Bisbe dan Otley (2004). Sedangkan Henri (2006) memandang kapabilitas perusahaan dari empat elemen yaitu *market orientation*, *innovative*, *organizational learning*, dan *entrepreneurship*.

SPM merupakan suatu konsep yang luas dan terdiri dari banyak elemen serta digunakan untuk tujuan yang berbeda (Langfield-Smith, 1997; Mahama, 2006; Widener dan Selto, 1999). SPM juga dikenal memiliki banyak elemen yang bekerja secara bersama-sama (Otley, 1980; Widener, 2007).

Simons (1995) memperkenalkan empat bentuk sistem pengendalian yang disebut sebagai *levers of control* (LOC), yaitu sistem *beliefs*, (misalnya nilai inti), sistem *boundary* (misalnya kendala perilaku), sistem pengendalian diagnostik (misalnya pemantauan), dan sistem pengendalian interaktif (misalnya keterlibatan manajemen). Keempat sistem pengendalian tersebut dalam strategi bisnis dicapai dengan memadukan keempat elemen *Lever's of Control*. Artinya bahwa kekuatan

dari elemen-elemen *Lever's of Control* tersebut dalam mengimplementasikan strategi adalah apabila digunakan secara bersama-sama bukan secara individual (Simons, 1995, 2000). Dengan kata lain bahwa walaupun masing-masing elemen *Lever's of Control* memiliki tujuan yang berbeda-beda namun penerapannya harus secara bersama-sama.

Beberapa penelitian sebelumnya yang meneliti hubungan SPM dan kapabilitas perusahaan sebagai strategi di bidang akuntansi manajemen masih menggunakan komponen-komponen SPM secara terpisah. Henri (2006) menggunakan sistem pengendalian diagnostik dan interaktif dihubungkan dengan kapabilitas utama. Bisbe dan Otley (2004) menginvestigasi pengendalian interaktif dengan inovasi produk. Abernethy dan Brownell (1999) menggunakan gaya interaktif dalam perumusan anggaran. Toumela (2005) menggunakan pengendalian diagnostik dan interaktif. Sedangkan peneliti lain seperti Widener (2007) menginvestigasi keempat *Lever's of Control* dengan pembelajaran organisasi. Tekavcic, et al. (2008) menggunakan keempat *Lever's of Control* dalam studi kasus pada perusahaan-perusahaan di Slovenia dihubungkan dengan pembelajaran organisasi.

Penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) menggunakan dua tipe sistem pengendalian manajemen berasal dari Simons (1995) berupa sistem pengendalian diagnostik dan sistem pengendalian interaktif ditambah interaksi kedua tipe tersebut yang dikenal dengan sistem pengendalian bersama. Ketiga bentuk pengendalian ini dihubungkan dengan kapabilitas perusahaan. Henri (2006) menggunakan 2.175 perusahaan pemanufakturan di Kanada sebagai populasi dan populasi target sebanyak 1.692 perusahaan. Responden yang disajikan sebagai unit analisis adalah tim

manajemen terdiri atas *chief executive officers*, *chief operational officers*, *chief financial officers* dan *senior vice-presidents*.

Sebanyak 383 perusahaan berpartisipasi dalam penelitian tersebut. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat pengaruh negatif antara pengendalian diagnostik dengan keempat elemen strategi kapabilitas ditinjau dari perspektif RBV yaitu inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan. Di sisi lain, sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif dan signifikan dengan kapabilitas perusahaan. Hasil ini menunjukkan bahwa pengendalian interaktif berpengaruh positif pada kapabilitas perusahaan (misalnya pembelajaran organisasi) karena memungkinkan organisasi untuk melaksanakan dialog, melakukan rangsangan yang kuat terhadap kreativitas semua anggota organisasi, dan memfokuskan pada perhatian organisasi. Hasil ini sesuai dengan yang disampaikan oleh Simons (1990) bahwa sistem pengendalian manajemen formal memfasilitasi pembelajaran organisasi.

Penelitian Widener (2007) menggunakan 122 *chief financial officers* (CFOs) yang berkerja pada tujuh kelompok industri di Amerika Serikat. Penelitian tersebut menggunakan keempat *Lever's of Control* yang mengacu pada Simons (1995). Sedangkan strategi kapabilitas dengan perspektif RBV hanya menggunakan pembelajaran organisasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian *beliefs* dan diagnostik berpengaruh positif pada pembelajaran organisasi sedangkan sistem pengendalian *boundary* dan interaktif tidak berpengaruh pada pembelajaran organisasi.

Kloot (1997) melakukan penelitian dengan menggunakan metode studi kasus pada *chief executive officers* (CFOs) serta manajer keuangan, manajer sumberdaya manusia dan manajer teknik pada pemerintah lokal di Australia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen memiliki peranan penting dalam memfasilitasi pembelajaran organisasi.

Penelitian yang menggunakan pengendalian interaktif dihubungkan dengan pembelajaran organisasi juga telah dilakukan oleh Abernethy dan Brownell (1999) dan Tekavcic, et al. (2008). Penelitian Abernethy dan Brownell (1999) dengan penggunaan gaya interaktif anggaran menggunakan sampel 63 CFOs di 29 Rumah Sakit Umum yang tersebar di Australia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa gaya interaktif dalam sistem pengendalian manajemen untuk anggaran sangat memungkinkan organisasi untuk bisa belajar.

Penelitian dengan menggunakan studi kasus pernah dilakukan oleh Tekavcic, et al. (2008) pada sebuah perusahaan besar yang bernama Trimo di Slovenia. Tekavcic, et al. (2008) menggunakan empat komponen *Lever's of Control* dari Simons (1995) dan melakukan wawancara dengan manajer puncak dan manajer menengah. Hasil penelitian menunjukkan bahwa perusahaan menggunakan gaya interaktif dalam penyusunan anggaran. Sistem pengendalian interaktif di Trimo juga merupakan hal penting untuk pembelajaran organisasi.

Oleh karena itu penelitian ini menguji kembali hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan. Penelitian ini menggunakan keempat tipe *Lever's of Control* sebagai sistem pengendalian manajemen seperti yang diperkenalkan oleh Simons (1995, 2000). Alasannya adalah masing-masing tipe

Lever's of Control tidak dapat digunakan secara terpisah tetapi setiap tipe *Lever's of Control* akan memiliki kekuatan bila digunakan secara bersamaan (Simons, 1995; 2000). Dimasukkannya kedua tipe *Lever's of Control* yaitu sistem *beliefs* dan *boundary* dari Simons (1995; 2000) dalam penelitian ini dengan alasan bahwa kedua tipe tersebut akan memberikan dukungan yang kuat bagi setiap perusahaan dalam pemilihan strategi. Sistem *beliefs* menjelaskan mengenai nilai-nilai inti sedangkan sistem *boundary* memberikan batasan-batasan yang harus dihindari oleh semua anggota organisasi dalam menjalankan sistem pengendalian manajemen (Simons, 1995).

Henri (2006) juga telah mengkaji hubungan SPM dengan kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan dengan pendekatan RBV. Penelitian ini juga akan menghubungkan SPM dengan kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan seperti yang dilakukan oleh Henri (2006). Namun penelitian ini menggunakan semua tipe *Lever's of Control* dari Simons (1995; 2000). Dengan demikian penelitian ini memandang kapabilitas perusahaan sebagai strategi dalam perspektif RBV yang dijadikan sebagai variabel mediasi.

Terdapat enam alasan mengapa digunakan strategi kapabilitas perusahaan sebagai pemediasi hubungan antara SPM dan kinerja perusahaan. Pertama; pandangan RBV mengatakan bahwa kemampuan bersaing organisasi merupakan fungsi dari keunikan serta nilai dari sumberdaya dan kapabilitas yang dimiliki oleh organisasi (Wernefelt, 1984). Kedua; RBV juga memandang bahwa kapabilitas merupakan sumber utama untuk mencapai keunggulan bersaing berkelanjutan/*sustainable competitive advantage* (Peteraf dan Barney, 2003). Ketiga;

Hult, et al. (2002) menunjukkan bahwa inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan dianggap sebagai faktor-faktor yang didasarkan pada budaya perusahaan yang ada dalam organisasi sebagai budaya persaingan. Oleh karena itu inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan merupakan empat elemen kapabilitas yang memainkan peranan penting untuk menciptakan keunggulan bersaing (Hult, et al. 2003). Keempat; inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan merupakan faktor-faktor keunggulan potensial yang pada akhirnya mempengaruhi kinerja perusahaan (Hult dan Ketchen, 2001; Hult, et al. 2002). Kelima; inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan dianggap memiliki hubungan langsung dengan kinerja perusahaan (Hult dan Ketchen, 2001; Hult, et al. 2002). Keenam; kapabilitas sebagai *strategic choice* akan menuju kepada keunggulan bersaing berkelanjutan yang pada akhirnya berkontribusi terhadap kinerja perusahaan (Henri, 2006).

Berdasarkan keenam alasan di atas, maka penelitian ini mengkaji kembali keempat tipe *Lever's of Control* dengan kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan sebagai bentuk strategi yaitu orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan. Berikut ini akan dijelaskan beberapa studi sebelumnya yang menggunakan unsur kapabilitas perusahaan dihubungkan dengan kinerja perusahaan.

Teori *Resource-based view* memandang bahwa semua sumber daya dan kapabilitas yang ada dalam perusahaan sangat diperlukan untuk dapat mempertahankan keunggulan bersaing berkelanjutan sehingga pada akhirnya berkontribusi terhadap kinerja perusahaan (Henri, 2006). Studi-studi sebelumnya

memberikan bukti bahwa empat bentuk kapabilitas perusahaan berkontribusi secara positif dengan kinerja (Henri, 2006; Hult dan Ketchen, 2001; Lee, et al. 2001; Naman dan Selvin, 1993; Narver dan Slater, 1990; Spanos dan Lioukas, 2001). Di sisi lain, beberapa studi yang telah dilakukan sebelumnya juga melaporkan bahwa kapabilitas perusahaan berupa inovasi dan orientasi pasar berpengaruh negatif dengan kinerja perusahaan (Darroch, 2005; Deshpande, et al. 2004; Henri, 2006; Jaworski dan Kohli, 1993).

Usaha untuk meningkatkan kinerja perusahaan dapat dicapai melalui inovasi. Inovasi bagi manajemen adalah hal yang sangat penting, karena inovasi dianggap sebagai kunci utama keberlanjutan bagi hampir semua perusahaan (Agarwal, et al. (2003). Melalui inovasi perusahaan dapat belajar untuk menerima ide-ide baru (Hurley dan Hult, 1998). Menurut Hurt, et al. (1977) dalam Calantone, et al. (2002) inovasi perusahaan dapat dipandang dengan dua perspektif yaitu sebagai variabel perilaku dan kesediaan untuk berubah.

Beberapa penelitian dalam bidang pemasaran mengatakan bahwa inovasi dapat meningkatkan kinerja pemasaran yang merupakan bagian dari kinerja perusahaan, seperti yang dilakukan oleh Agarwal, et al. (2003). Kinerja dalam penelitian ini diukur dengan menggunakan kinerja objektif yang terdiri atas kualitas layanan, kepuasan konsumen, dan kepuasan karyawan. Hasil penelitian membuktikan bahwa inovasi berpengaruh terhadap kinerja pemasaran yang dipandang dari segi kinerja objektif dan subjektif.

Penelitian lain dilakukan oleh Calantone, et al. (2002). Penelitian dilakukan dengan cara survei kuesioner kepada 187 eksekutif senior di Amerika Serikat.

Penelitian tersebut menguji hubungan antara orientasi pembelajaran, kapabilitas inovasi perusahaan dengan kinerja perusahaan. Hasil penelitian membuktikan bahwa inovasi perusahaan secara positif dan signifikan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Deshpande dan Farley (2004) melakukan penelitian dengan menghubungkan kultur organisasi, orientasi pasar, dan inovasi terhadap kinerja perusahaan. Studi ini dilakukan melalui orientasi pasar berupa bisnis-ke-bisnis (*B-to-B*) dengan sampel beberapa negara besar di dunia seperti Jepang, Amerika Serikat, Perancis, Inggris dan Jerman. Hasil penelitian menunjukkan bahwa inovasi berpengaruh secara positif dan signifikan dengan kinerja perusahaan.

Penelitian tentang inovasi dihubungkan dengan kinerja perusahaan dalam bidang akuntansi manajemen juga telah dilakukan oleh Bisbe dan Otley (2004) dan Henri (2006). Bisbe dan Otley (2004) menggunakan sampel para *chief executive officers* (CEOs) dari perusahaan manufaktur berskala menengah di Spanyol. Responden yang berpartisipasi sebanyak 58 CEOs. Pengujian menggunakan *moderated regression analysis* membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif antara inovasi dan kinerja perusahaan. Hasil ini menurut Bisbe dan Otley (2004) memberikan bukti bahwa semakin besar pengaruh inovasi akan semakin besar pula kinerja perusahaan. Hasil yang sama juga dilaporkan oleh Henri (2006) bahwa inovasi berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan.

Penelitian lain yang dilakukan dalam bidang pemasaran menunjukkan hasil sebaliknya. Darroch (2005) melakukan penelitian menggunakan sampel 443 CEOs di *New Zealand*. Ukuran kinerja menggunakan ukuran keuangan dan non-keuangan.

Hasil penelitian membuktikan bahwa tidak terdapat hubungan antara inovasi dan kinerja.

Orientasi pasar sangat berkaitan dengan implementasi konsep pemasaran (Jimenez-Jimenez dan Cegarra-Navarro, 2007). Studi-studi yang berfokus pada orientasi pasar telah menginvestigasi variabel-variabel anteseden seperti variabel struktural dan iklim, dan juga menginvestigasi konsekuensinya seperti kinerja bisnis. Penelitian-penelitian tersebut dilakukan di bidang pemasaran misalnya Baker dan Sinkula, (1999) Han, et al. (1998); Jaworski dan Kohli, (1993); Kohli dan Jaworski, (1990); dan Sinkula, et al. (1997).

Secara umum telah diterima dalam literatur bahwa ada keterkaitan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan (Jaworski dan Kohli, 1993). Penelitian dalam bidang pemasaran yang dilakukan oleh peneliti-peneliti sebelumnya seperti Greenley (1995) membuktikan bahwa orientasi pasar memiliki hubungan yang positif dengan kinerja perusahaan. Sedangkan Jaworski dan Kohli (1993) justru memberikan hasil yang berlawanan bahwa orientasi pasar tidak memiliki hubungan dengan kinerja perusahaan.

Penelitian oleh Jimenez-Jimenez dan Cegarro-Navarro (2007) dengan menggunakan sampel dari 451 eksekutif puncak pada beberapa perusahaan besar di Spanyol. Ukuran kinerja yang digunakan adalah keuangan dan non keuangan. Hasil penelitian membuktikan bahwa orientasi pasar tidak berhubungan langsung dengan kinerja tetapi terdapat hubungan tidak langsung melalui pembelajaran organisasi.

Penelitian Kirca, et al. (2005) juga memberikan bukti bahwa orientasi pasar berpengaruh terhadap kinerja. Penelitian dalam industri ritel juga dilakukan oleh

Panigyrakis dan Theodoridis (2007) dengan sampel adalah para manajer cabang di Yunani sebanyak 252 manajer sebagai responden. Kinerja perusahaan diukur dengan keuangan dan nonkeuangan. Hasil riset membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan.

Studi yang dilakukan oleh Jaworski dan Kohli (1993) pada beberapa unit bisnis di Amerika Serikat dengan menghubungkan orientasi pasar dan kinerja perusahaan menunjukkan bahwa orientasi pasar tidak berpengaruh dengan *market share* sebagai salah satu kinerja pemasaran. Deshpande, et al. (2000) juga membuktikan hal yang sama. Penelitian yang dilakukan membuktikan bahwa orientasi pasar tidak memiliki pengaruh signifikan terhadap pertumbuhan penjualan dan *market share*. Hasil penelitian di bidang akuntansi manajemen yang dilakukan oleh Henri (2006) juga melaporkan bahwa orientasi pasar berpengaruh tidak signifikan positif dengan kinerja perusahaan.

Beberapa hasil penelitian sebelumnya yang menghubungkan kapabilitas perusahaan dan kinerja perusahaan seperti diuraikan di atas menunjukkan bahwa inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Namun, beberapa dari penelitian tersebut masih memberikan hasil yang tidak konsisten.

Di samping kapabilitas perusahaan sebagai strategi perusahaan yang dijadikan sebagai mediasi hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan kinerja perusahaan yang akan diteliti, maka penelitian ini juga akan mengkaji hubungan langsung antara SPM dengan kinerja. Penelitian Mahama (2006) dengan menggunakan sistem pengukuran kinerja yang merupakan bagian dari SPM

memprediksikan bahwa terdapat hubungan langsung maupun tidak langsung antara sistem pengukuran kinerja dengan kinerja perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengukuran kinerja berpengaruh positif dengan kinerja organisasi. Oleh karena sistem pengukuran kinerja merupakan bagian dari SPM, maka penelitian ini juga memprediksikan bahwa terdapat hubungan langsung antara SPM dengan kinerja perusahaan.

Kinerja perusahaan yang digunakan dalam penelitian ini tidak seperti yang digunakan oleh Henri (2006) karena menggunakan kinerja perusahaan dalam pandangan *balance scorecard*. Penelitian ini mengacu kepada kinerja perusahaan yang digunakan oleh Widener (2007) karena dianggap lebih komprehensif dan sudah mewakili semua indikator keuangan dan nonkeuangan.

Chenhall (2003) telah melakukan *meta-analysis* untuk mengkaji temuan-temuan berbagai studi kontinjensi dari beberapa penelitian yang telah dilakukan lebih dari 20 tahun. Hasil temuan menunjukkan bahwa terdapat enam faktor yang mempengaruhi SPM. Faktor-faktor tersebut merupakan faktor kontekstual yaitu lingkungan bisnis, teknologi, struktur organisasi, ukuran organisasi, strategi organisasi dan kultur nasional.

Di Indonesia penelitian yang menghubungkan sistem pengendalian manajemen (SPM) dengan kinerja perusahaan dimediasi oleh kapabilitas perusahaan sepengetahuan peneliti masih jarang dilakukan. Namun penelitian lain dengan menggunakan SPM tipe Simons (1995) pernah dilakukan oleh Fauzi dan Hussain (2008) yang mengkaji anteseden dan konsekuensi SPM. Variabel anteseden dalam penelitian tersebut adalah faktor-faktor kontekstual seperti disebutkan oleh Chenhall

(2003), sedangkan variabel konsekuensi SPM adalah kinerja keuangan perusahaan. Hasilnya menunjukkan bahwa faktor-faktor kontekstual atau variabel kontinjensi mempengaruhi SPM dan juga memoderasi hubungan SPM dengan kinerja keuangan perusahaan. Di samping itu, penelitian Fauzi dan Hussain (2008) juga memasukkan variabel kontinjensi termasuk budaya nasional sebagai pemoderasi hubungan antara SPM dengan kinerja keuangan perusahaan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kultur nasional memoderasi hubungan SPM dengan kinerja keuangan perusahaan.

Dengan demikian faktor-faktor kontekstual pada dasarnya akan sangat tergantung pada kondisi perusahaan. Untuk itu teori kontinjensi menghendaki agar berbagai faktor-faktor kontekstual yang timbul dalam perusahaan disesuaikan dengan kondisi perusahaan.

Faktor-faktor kontekstual dalam penelitian Fauzi dan Hussain (2008) dijadikan sebagai variabel anteseden dan variabel moderasi. Untuk itu penelitian ini akan menambahkan kultur organisasi sebagai sebagai salah satu faktor kontekstual yang memoderasi hubungan antara SPM dan kapabilitas perusahaan.

Alasan ditambahkannya variabel kultur organisasi didasarkan pada penelitian sebelumnya oleh Henri (2006) dan Widener (2007) yang masih mengabaikan unsur kultur organisasi, namun di akhir penelitiannya disarankan untuk menambahkan kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan. Kedua, kultur organisasi sangat penting dalam mendesain SPM (Hopwood, 1976). Ketiga, dalam berbagai studi kultur organisasi juga ditemukan sangat berkaitan dengan SPM (Chow, et al. 2002). Keempat, kemampuan kultur untuk mempengaruhi motivasi (Holmes dan Marsden, 1996; Hood

dan Koberg, 1991; Pratt dan Beaulieu, 1992). Kelima, kemampuan kultur mempengaruhi perilaku dan kinerja baik kinerja pribadi maupun organisasi (Carpenter, et al. 1994), dan keenam, bahwa nilai-nilai kultur organisasi berpengaruh terhadap perilaku manajemen (Hope, 2008).

Kultur organisasi dalam penelitian ini perlu dianalisis karena bagaimanapun baiknya sebuah sistem pengendalian manajemen yang telah didesain untuk perumusan dan pengimplementasian strategi akan sangat dipengaruhi oleh kultur organisasi. Penambahan konstruk kultur organisasi dalam SPM sebagai bentuk faktor kontekstual seperti disebutkan di atas adalah karena kultur organisasi dalam variabel kontinjensi dianggap sebagai *soft contingency variable* (Gong dan Tse, 2009). Teori kontinjensi juga mengatakan bahwa praktek-praktek akuntansi manajemen dan berbagai variabel kontinjensi sangat penting untuk dipertimbangkan apalagi dalam membahas implementasi strategi (Gong dan Tse, 2009). Selain itu, sepengetahuan peneliti, penelitian sebelumnya yang menggunakan variabel kultur organisasi sebagai variabel moderasi yang mempengaruhi hubungan antara SPM dengan kapabilitas perusahaan masih jarang dilakukan. Pendapat ini didukung oleh Henri (2006) dalam akhir penelitiannya menganjurkan untuk menggunakan kultur organisasi sebagai variabel moderasi. Oleh karena itu kultur organisasi dalam penelitian ini diduga mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan.

Berdasarkan uraian-uraian sebelumnya, maka penelitian ini perlu dilakukan karena akan mengkaji sistem pengendalian manajemen yang dihubungkan dengan kinerja perusahaan dan dimediasi oleh kapabilitas perusahaan sebagai strategi

perusahaan. Selain itu, penelitian ini juga ingin mengkaji kultur organisasi yang diprediksikan dapat mempengaruhi hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan.

1.2. Perumusan Masalah

1.2.1. Masalah

Berdasarkan pada latar belakang yang telah diuraikan di atas, maka dapat diperoleh beberapa permasalahan sebagai berikut:

- h. Masih ada perbedaan hasil penelitian mengenai sistem pengendalian diagnostik dengan pembelajaran organisasi. Henri (2006) menemukan terdapat hubungan negatif antara pengendalian diagnostik dengan pembelajaran organisasi. Sedangkan Kloot (1997) dan Widener (2007) menyatakan bahwa pengendalian diagnostik dan pembelajaran organisasi berhubungan positif.
- i. Terdapat perbedaan hasil penelitian tentang hubungan antara sistem pengendalian interaktif dengan pembelajaran organisasi. Beberapa hasil penelitian menyatakan terdapat hubungan positif antara sistem pengukuran kinerja interaktif yang merupakan bagian dari SPM dengan pembelajaran organisasi (Abernethy dan Brownell, 1999; Henri, 2006; Tekavcic, *et al*, 2008). Penelitian Widener (2007) menyatakan bahwa terhadap hubungan negatif dan signifikan antara sistem pengendalian interaktif dan pembelajaran organisasi.
- j. Hasil penelitian terdahulu mengenai hubungan inovasi dengan kinerja perusahaan bersifat kontradiktif. Beberapa penelitian menyatakan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara inovasi dengan kinerja perusahaan

(Agarwal, *et al.* 2003; Bisbe dan Otley, 2004; Deshpande, *et al.* 2004; Henri, 2006). Sedangkan hasil penelitian Darroch (2005) menyatakan terdapat hubungan negatif dan signifikan antara inovasi dan kinerja perusahaan.

- k. Beberapa penelitian sebelumnya tentang orientasi pasar dan hubungannya dengan kinerja memberikan hasil penelitian yang berlawanan. Temuan hasil-hasil penelitian sebelumnya menyatakan bahwa terdapat hubungan positif dan signifikan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan (Kirca, *et al.* 2005; Panigyrakis dan Theororidis, 2007). Beberapa hasil penelitian lain juga menyatakan bahwa orientasi pasar dan kinerja perusahaan berhubungan tidak signifikan positif (Henri, 2006; Jaworski dan Kohli, 1993).
- l. Terbatasnya penelitian di bidang akuntansi manajemen yang menguji hubungan SPM dengan menggunakan *lever's of control* (LOC) dari Simons (1995, 2000) terhadap kinerja organisasi dimediasi oleh kapabilitas perusahaan. Penelitian yang menggunakan LOC juga masih digunakan secara terpisah (Bisbe dan Otley, 2004; Henri, 2006). Sedangkan penelitian lain menggunakan LOC secara bersama-sama (Widener, 2007; Tekavcic, *et al.* 2008).
- m. Sepengetahuan peneliti, penelitian yang menggunakan variabel kultur organisasi sebagai variabel moderator yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan masih jarang dilakukan. Pendapat ini didukung dengan pernyataan Henri (2006) dalam akhir penelitiannya menganjurkan untuk menggunakan variabel kultur organisasi sebagai variabel moderasi. Dengan demikian penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) masih

mengabaikan kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan antara SPM dengan kapabilitas perusahaan.

- n. Penelitian yang menguji pengaruh langsung antara SPM dengan kinerja perusahaan dirasakan belum terlalu banyak. Kebanyakan penelitian yang menggunakan sistem pengukuran kinerja sebagai bagian dari SPM masih menggunakan variabel mediasi dalam menjelaskan hubungan antara SPM dengan kinerja organisasi.

1.2.2. Masalah Penelitian

Bertolak dari beberapa permasalahan yang ada dalam penelitian-penelitian sebelumnya, maka masalah penelitian yang dirumuskan dalam penelitian ini untuk diteliti adalah:

1. Bagaimana mengembangkan sistem pengendalian manajemen untuk meningkatkan kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan dan hubungan langsung antara sistem pengendalian manajemen dengan kinerja perusahaan.
2. Bagaimana mengembangkan sistem pengendalian manajemen untuk meningkatkan kinerja perusahaan yang dimoderasi oleh kultur organisasi.

1.2.3. Pertanyaan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah dan rumusan masalah penelitian, maka rumusan pertanyaan penelitian ini adalah:

1. Apakah SPM yang mencakup sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh

terhadap kapabilitas perusahaan dan apakah kapabilitas perusahaan yang mencakup orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan?

2. Apakah terdapat pengaruh langsung antara SPM terhadap kinerja perusahaan dan apakah kultur organisasi memperkuat hubungan antara SPM dengan kapabilitas perusahaan?

1.3. Tujuan dan Manfaat Penelitian

1.3.1. Tujuan Penelitian

Berdasarkan latar belakang dan perumusan masalah, maka secara umum penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan, dan untuk menguji pengaruh kultur organisasi yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Secara spesifik tujuan penelitian ini adalah:

1. Menguji pengaruh SPM yang mencakup sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif terhadap kapabilitas perusahaan.
2. Menguji pengaruh kapabilitas perusahaan yang mencakup orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan terhadap kinerja perusahaan.
3. Menguji pengaruh langsung SPM terhadap kinerja perusahaan.
4. Menguji pengaruh SPM dengan kapabilitas perusahaan yang dimoderasi oleh kultur organisasi.

1.3.2. Manfaat Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat memberikan manfaat sebagai berikut:

1. Bagi pengembangan ilmu. Hasil penelitian ini diharapkan dapat memberikan bukti empiris tentang pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan dan pengaruh SPM dan kapabilitas perusahaan dimoderasi oleh kultur organisasi. Secara teoritis penelitian ini memberikan sumbangan pada pengembangan ilmu di bidang akuntansi manajemen, dan secara khusus dalam membangun sebuah kerangka konseptual mengenai pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan dimediasi oleh kapabilitas perusahaan dan pengaruh kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan.
2. Bagi manajemen. Hasil penelitian ini kiranya dapat memberikan kontribusi bagi manajemen dalam mendesain sistem pengendalian manajemen yang tepat dengan mempertimbangkan kultur organisasi sebagai faktor yang dapat memperkuat hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan untuk meningkatkan kinerja perusahaan.

1.4. Orisinalitas Penelitian

Pada dasarnya penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan, dan untuk menguji pengaruh kultur organisasi yang mempengaruhi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) sebagai penelitian terdahulu dijadikan dasar pemikiran dalam penelitian ini.

Orisinalitas penelitian ini mencakup beberapa hal berikut. Pertama, penelitian-penelitian terdahulu oleh Henri (2006) dan Widener (2007) menggunakan elemen-elemen sistem pengendalian manajemen (SPM) dari Simons (1995) yang berbeda-beda. Henri (2006) menggunakan model teoritikal dasar terdiri atas dua elemen SPM ditambah satu model gabungan yaitu pengendalian diagnostik dan interaktif serta pengendalian bersama (interaksi dari sistem pengendalian diagnostik dan interaktif, sedangkan Widener (2007) menggunakan keempat elemen SPM. Penelitian ini juga akan menggunakan keempat bentuk SPM seperti yang digunakan oleh Widener (2007). Alasan digunakannya keempat elemen SPM tersebut adalah bahwa setiap elemen SPM tidak dapat digunakan secara terpisah-pisah tapi harus digunakan secara bersama-sama. Menurut Simons (1995) bila digunakan secara terpisah, maka tidak memiliki kekuatan. Perbedaan lain dari penelitian ini dengan Widener (2007) adalah terletak pada model pengujian elemen-elemen SPM dalam menganalisis faktor konfirmatori. Analisis faktor konfirmatori elemen-elemen SPM oleh Widener (2007) dilakukan melalui *first order*, sedangkan penelitian ini dilakukan melalui *second order*.

Kedua, penelitian ini juga akan menggunakan *resource-based view* dalam memandang kapabilitas perusahaan. Penelitian terdahulu yang menghubungkan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan sebagai strategi perusahaan hanya menggunakan satu elemen kapabilitas perusahaan, misalnya pembelajaran organisasi seperti digunakan oleh Widener (2007). Sedangkan penelitian Henri (2006) menggunakan keempat elemen kapabilitas perusahaan. Untuk itu, penelitian ini akan menggunakan keempat bentuk kapabilitas perusahaan dalam

menjelaskan hubungan antara SPM dengan kinerja perusahaan melalui kapabilitas perusahaan. Kapabilitas perusahaan yang digunakan adalah sama dengan Henri (2006) karena dianggap merupakan sebuah kapabilitas utama yang dipakai sebagai strategi perusahaan. Namun, perbedaannya terletak pada analisis faktor konfirmatori. Henri (2006) melakukan analisis faktor konfirmatori menggunakan *first order* sedangkan penelitian ini menggunakan *second order*.

Ketiga, penelitian ini akan memasukkan variabel moderasi dalam melihat hubungan antara SPM dengan kapabilitas perusahaan. Variabel moderasi yang digunakan adalah variabel kultur organisasi. Beberapa penelitian terdahulu baik yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) maupun beberapa penelitian lain yang berkaitan dengan SPM masih mengabaikan kultur organisasi. Alasan digunakannya kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan antara SPM dengan kapabilitas perusahaan adalah bahwa baik buruknya sebuah sistem pengendalian manajemen yang telah didesain untuk pengimplementasian strategi akan sangat tergantung pada kultur organisasi. Selain itu konstruk kultur organisasi dipertimbangkan dalam penelitian ini karena kultur organisasi merupakan *soft contingency variable* (Gong dan Tse, 2009). Teori kontinjensi mengendaki bahwa praktek-praktek akuntansi manajemen dan berbagai variabel kontinjensi sangat penting apalagi pembahasan berkaitan dengan implementasi strategi (Gong dan Tse, 2009). Penambahan variabel kultur organisasi sebagai variabel moderasi yang menghubungkan SPM dan kapabilitas perusahaan adalah karena sepengetahuan peneliti jarang digunakan dalam penelitian-penelitian sebelumnya.

1.5. Definisi-Definsi Utama

Penelitian ini menggunakan empat variabel penelitian. Variabel dependen adalah kinerja perusahaan, variabel independen adalah SPM yang mencakup sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif. Kultur organisasi dijadikan sebagai variabel moderasi dan variabel mediasi adalah kapabilitas perusahaan yang mencakup orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan.

Definisi utama dari setiap variabel yang digunakan dalam penelitian dapat dijelaskan berikut ini:

1. Kinerja Perusahaan

Kinerja perusahaan adalah indikator tingkat kesuksesan dalam mencapai tujuan perusahaan (Roth dan Jackson, 1995). Kinerja perusahaan dalam penelitian ini adalah keseluruhan kinerja perusahaan yang mencakup profitabilitas, pangsa pasar, dan sistem pengiriman. Kinerja keuangan dalam penelitian ini dipandang dari sisi subjektif bukan objektif. Penilaian kinerja keuangan secara subjektif menunjukkan bahwa penilaian yang didasarkan pada *self-rating* sedangkan penilaian kinerja perusahaan secara objektif merujuk pada penilaian kinerja yang didasarkan atas hasil nyata yang dicapai oleh perusahaan.

2. Sistem *Beliefs*

Sistem *beliefs* adalah serangkaian definisi organisasi yang secara eksplisit dikomunikasikan oleh para manajer senior secara formal dan ditegakkan secara sistematis untuk memberikan nilai-nilai dasar, tujuan dan arah bagi organisasi

(Simons, 1995; 2000). Sistem *beliefs* dalam penelitian ini adalah pernyataan misi dan nilai-nilai utama perusahaan kepada seluruh karyawan.

3. Sistem *Boundary*

Sistem *boudary* adalah sistem yang membatasi domain/wilayah yang bisa diterima dari aktivitas strategik untuk para partisipan organisasi (Simons, 1995; 2000). Sistem *boundary* dalam penelitian ini berkaitan dengan aturan-aturan yang harus dilaksanakan oleh semua anggota perusahaan dan berbagai resiko yang harus dihindari.

4. Sistem Pengendalian Diagnostik

Sistem pengendalian diagnostik adalah sistem umpan balik formal yang digunakan untuk memantau hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dari standar kinerja yang ditetapkan sebelumnya (Simons, 1995; 2000). Sistem pengendalian diagnostik dalam penelitian ini adalah tujuan yang harus dicapai, pemantauan dan perbandingan hasil yang dicapai, telaah ukuran-ukuran kunci, serta diskusi dan debat berkesinambungan, keeratan organisasi, fokus pada hal-hal umum yang mendatangkan kesuksesan.

5. Sistem Pengendalian Interaktif

Sistem pengendalian interaktif adalah sistem formal yang digunakan oleh manajer puncak untuk melibatkan diri secara teratur dalam kegiatan pengambilan keputusan bawahan (Simons, 1995; 2000). Pengendalian interaktif dalam penelitian ini adalah keterlibatan manajer operasi dan perhatian dari manajer puncak akan sistem pengendalian manajemen.

6. Kultur Organisasi

Kultur organisasi adalah sesuatu yang penekanannya pada hubungan manusia; fleksibilitas dengan fokus pada lingkungan internal dan eksternal organisasi; produktivitas, kinerja, dan pencapaian tujuan; dan stabilitas internal, keseragaman, koordinasi, dan efisiensi (Lau dan Ngo, 1996). Kultur organisasi dalam penelitian ini berkaitan dengan hubungan dengan sesama manusia, fokus pada lingkungan internal dan eksternal organisasi, serta yang bersifat rasional.

7. Orientasi Pasar

Orientasi pasar adalah penekanan organisasi terhadap kebutuhan pelanggan secara cepat dan kepada pengembangan berpikir jangka panjang yang didasarkan pada kebutuhan pelanggan yang bisa timbul sewaktu-waktu (Narver dan Slater, 1990). Orientasi pasar dalam penelitian ini berkaitan dengan pemahaman terhadap pelanggan, mengukur kepuasan pelanggan, orientasi kepada pelanggan, layanan purna jual, informasi kepada para pesaing, keunggulan bersaing, mendiskusikan kekuatan pesaing, menciptakan nilai bagi pelanggan dan prospek pelanggan mendatang.

8. Inovasi

Inovasi adalah Keterbukaan organisasi untuk menerima ide-ide baru, produk dan proses dan orientasinya terhadap inovasi (Hurley dan Hult, 1998). Inovasi dalam penelitian ini adalah keseluruhan bentuk inovasi baik teknik maupun administrasi

9. Pembelajaran Organisasi

Pembelajaran organisasi adalah keterampilan organisasi dalam menciptakan, memperoleh dan mentransfer pengetahuan, dan memodifikasi perilakunya yang

dicerminkan pada pengetahuan baru dan memiliki pengertian yang dalam (Garvin, 1993). Pembelajaran organisasi dalam penelitian ini berkaitan dengan kemampuan perusahaan untuk belajar, nilai yang terkandung dalam pembelajaran, pembelajaran itu penting, serta pembelajaran adalah investasi.

10. Kewirausahaan

Kewirausahaan adalah kemampuan perusahaan untuk secara kontinyu melakukan pembaharuan, inovasi dan secara konstruktif mengambil resiko dalam bidang operasinya (Miller, 1983). Kewirausahaan dalam penelitian ini adalah cepat merespon, adanya perubahan, bisa menerima resiko, pengembangan produk baru, mengadopsi persaingan dan mengelola resiko.

1.6. Pembatasan Ruang Lingkup dan Asumsi-Asumsi Dasar

Penelitian ini bertujuan untuk menguji pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan dan pengaruh kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan. Tipe SPM yang digunakan dalam penelitian ini adalah tipe yang dikonsepsikan Simons (1995; 2000) yang disebut dengan *Lever's of Control* (LOC). Terdapat empat tipe LOC yaitu sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif.

Pembatasan ruang lingkup berikut terkait dengan penggunaan kapabilitas sebagai bentuk strategi perusahaan. Strategi ini berkaitan dengan strategi yang digunakan oleh Henri (2006) yang meliputi orientasi pasar, inovasi, pembelajaran

organisasi, dan kewirausahaan. Keempat kapabilitas ini dikenal dengan istilah kapabilitas utama.

Asumsi utama studi ini adalah bahwa para CFO dan manajer di lingkungan CFO seperti manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, serta manajer dan asisten manajer kontroler sangat memahami dan mengetahui pelaksanaan SPM dan implementasi terhadap setiap strategi (Widener, 2007). SPM yang dijalankan oleh manajemen bertujuan untuk menghindari manajemen dari berbagai hal yang tidak diinginkan dalam perusahaan (Merchant dan Van der Stede, 2007). RBV merupakan sebuah bentuk kapabilitas sumberdaya yang dianggap oleh manajemen sebagai sebuah bentuk strategi yang unik yang tidak dimiliki oleh pihak lain di luar perusahaan (Wernefelt, 1984).

Perusahaan manufaktur dalam penelitian ini diwakili oleh CFO dengan tim berupa manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, manajer dan asisten manajer kontroler, CFO dalam penelitian ini dipilih karena yang bertanggung jawab dan memahami pelaksanaan SPM dan strategi perusahaan. Manajer akuntansi, manajer keuangan, manajer kontroler, asisten manajer akuntansi, asisten manajer keuangan dan asisten manajer kontroler adalah pihak tim CFO yang memahami tentang proses dan pelaksanaan SPM dan strategi perusahaan.

BAB II

TELAAH PUSTAKA DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

Bab dua membahas tentang telaah literatur yang berhubungan dengan masalah penelitian. Telaah atas berbagai literatur kemudian digunakan untuk membangun model penelitian. Pembahasan terdiri atas dua bahagian, bahagian awal akan didiskusikan beberapa konsep berkaitan dengan variabel-variabel penelitian. Bagian akhir akan dikemukakan bukti-bukti empiris dari penelitian-penelitian sebelumnya. Setelah dilakukan telaah literatur, dilanjutkan dengan pengembangan hipotesis untuk menjawab pertanyaan-pertanyaan penelitian yang telah diuraikan sebelumnya.

2.1. Telaah Pustaka

2.1.1. Teori Kontinjensi

Pendekatan kontinjensi sebagai sebuah teori (teori kontinjensi) dimulai pada pertengahan tahun 1960. Pendekatan ini kemudian berkembang sangat cepat dalam bidang akuntansi manajemen (Otley, 1980). Pada dasarnya teori kontinjensi muncul sebagai bagian yang sangat mendasar karena berbagai studi dilakukan untuk mencari sifat kontinjensi dalam akuntansi (Albernathy dan Lillis, 1995). Beberapa studi yang berkaitan dengan akuntansi manajemen mengklaim bahwa teori kontinjensi merupakan sebuah paradigma yang sangat dominan (Cadez dan Guilding, 2008; Dent, 1990; Fisher, 1995).

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 (Otley, 1980). Oleh karena itu, model yang sangat tepat sebuah sistem akuntansi sangat tergantung pada kondisi organisasi itu sendiri (Otley, 1980). Adanya perkembangan sistem akuntansi mengakibatkan terjadi juga perkembangan dalam pendekatan kontinjensi.

Proposisi utama dari teori kontinjensi adalah bahwa teori kontinjensi menilai kinerja perusahaan akan sangat tergantung kepada kecocokan antara faktor-faktor kontekstual sebuah organisasi (Cadez dan Guilding, 2008). Esensi dasar teori kontinjensi juga mengatakan bahwa organisasi harus beradaptasi dengan struktur kontinjensinya seperti lingkungan, ukuran organisasi dan strategi bisnis bila organisasi dijalankan dengan baik (Gardin dan Greve, 2008). Studi-studi kontinjensi kemudian berdampak luas dalam penggunaan berbagai faktor kontekstual.

Chenhall (2003; 2007) kemudian melakukan *meta-analysis* terhadap berbagai riset yang telah dilakukan dan menemukan bahwa faktor-faktor kontekstual sangat berpengaruh dalam mendesain sebuah sistem pengendalian manajemen. Faktor-faktor tersebut adalah lingkungan, teknologi, struktur organisasi, ukuran organisasi, strategi, dan budaya organisasi. Faktor-faktor tersebut dikenal sebagai variabel kontekstual organisasi yang didasarkan atas pendekatan kontinjensi. Faktor-faktor ini juga yang dapat mempengaruhi kinerja sebuah organisasi.

Strategi organisasi sebagai faktor kontekstual dalam organisasi masih dianggap baru dalam pendekatan kontinjensi (Gong dan Tse, 2009). Pengimplemtasian strategi organisasi juga membutuhkan seorang manajer untuk menilai faktor-faktor kontekstual lain agar dapat mencapai tujuan organisasi yang diinginkan (Chenhall, 2007). Penelitian Chenhall dan Langfield-Smith (1998)

menunjukkan bahwa strategi organisasi sangat bermanfaat untuk proses organisasi. Henri (2006) juga menunjukkan bahwa kapabilitas perusahaan adalah sebuah strategi yang dapat membawa perusahaan menuju kepada keunggulan bersaing yang juga berdampak pada kinerja.

Faktor kontekstual lain yang perlu dipertimbangkan dalam pendekatan kontinjensi adalah kultur organisasi. Kultur organisasi dianggap sebagai *soft-contingency variable* (Gong dan Tse, 2009). Kultur organisasi dianggap memiliki peran penting dalam sebuah organisasi. Doney, et al. (1998) berpendapat bahwa kultur organisasi baik pada tingkat personal maupun organisasi dapat memberikan sebuah keunggulan bersaing sehingga perlu dipertimbangkan dalam mempererat hubungan antara bawahan dengan atasan. Oleh karena itu, peran kultur organisasi memberikan arti penting bagi pengembangan sebuah organisasi sehingga kultur organisasi perlu dipertimbangkan dalam menerapkan kapabilitas sebagai strategi organisasi.

Sistem pengendalian manajemen dalam sebuah organisasi merupakan hal penting yang perlu diperhatikan. Kegagalan dalam menerapkan sistem pengendalian manajemen akan berdampak pada kegagalan organisasi yang pada akhir memberikan akibat yang fatal misalnya kerugian finansial, hilangnya reputasi perusahaan, dan berakhir pada kegagalan organisasi (Merchant dan van der Stede, 2007). Oleh karena itu diklaim bahwa sebuah organisasi tanpa pengendalian adalah tidak mungkin (Otley dan Berry, 1980).

Keterkaitan antara SPM, strategi (kapabilitas perusahaan), kultur organisasi, dan kinerja perusahaan sangat tepat dijelaskan oleh pendekatan/teori kontinjensi.

Dengan demikian, teori kontinjensi menjadi dasar dalam menjelaskan hubungan variabel-variabel tersebut yang digunakan dalam penelitian ini.

2.1.2. Teori *Resource-based View*

Konsep keunggulan bersaing merupakan landasan dalam perspektif yang didasarkan pada sumberdaya (*resource-based perspective*) yang memandang organisasi sebagai sesuatu yang unik dan dikelilingi oleh sumberdaya dan kapabilitas yang beraneka ragam (Barney, 1991; Jones, et al. 2005). Menurut Sharma dan Vredenburg (1998) perspektif yang didasarkan pada sumberdaya memandang bahwa strategi bersaing organisasi dan kinerja tergantung secara signifikan pada sumberdaya spesifik dan kapabilitas yang dimiliki oleh organisasi.

Sumberdaya atau *resources* mengacu kepada ketersediaan berbagai sumberdaya yang dimiliki dan dikendalikan oleh perusahaan (Amit dan Scoemaker, 1993). Sumberdaya terdiri dari komponen-komponen berwujud seperti aset keuangan dan fisik misalnya bangunan, pabrik dan peralatan. Sedangkan komponen-komponen tidak berwujud seperti sumberdaya manusia, paten, pengetahuan teknologi (Grant, 1991; Amit dan Schoemaker, 1993).

Di sisi lain, sumberdaya termasuk beberapa elemen yang dapat digunakan untuk mengimplementasikan penciptaan nilai strategi. Pandangan ini mengakibatkan beberapa peneliti seperti Barney (1991), Eisenhardt dan Martin (2000), Teece, et al. (1997) kemudian mengklasifikasikan sumberdaya atas (1) aset fisik spesifik, misalnya fasilitas produksi yang terspesialisasi, lokasi geografis; (2) sumberdaya manusia, misalnya pengalaman teknik, keahlian kimiawi; (3) aset organisasi,

misalnya skil manajemen, *superior sales force*; (4) kompetensi, misalnya miniatur, khayalan.

Teori *resource-based view* (RBV) merupakan teori yang tergolong baru dalam bidang strategi dan pemasaran (Suliyanto, 2009). Namun, teori RBV sebenarnya berawal dari David Ricardo tahun 1817 yang mendiskusikan mengenai sumberdaya yang dapat memberikan keunggulan ekonomi lebih kepada pemilik dengan ketersediaan sumberdaya yang bersifat tetap maupun terbatas (Sherman, 2007). Teori RBV untuk pertama kalinya diperkenalkan oleh Edith Penrose dan merupakan akademisi pertama yang memperkenalkan pentingnya sumberdaya dalam pencapaian posisi kompetitif perusahaan (Wong dan Karia, 2009). Edith Penrose mengatakan bahwa perusahaan digambarkan sebagai sebuah ikatan sumberdaya, dimana pertumbuhan perusahaan difasilitasi dan dibatasi oleh manajemen dalam usaha untuk menggunakan sumberdaya yang tersedia (Rivard, et al. 2006). Berdasarkan teori ini, maka Edith Penrose menerbitkan sebuah buku yang sangat terkenal dalam tahun 1959 dengan judul "*The Theory of the Growth of the Firm*" (Arend, 2008).

Teori RBV kemudian dimunculkan kembali oleh Wernefelt dalam tahun 1984, Barney (1986, 1989, 1991) dan Teece (1986). Asumsi dasar teori RBV adalah bahwa kemampuan perusahaan untuk bersaing sangat tergantung kepada keunikan sumberdaya yang ada dalam organisasi (Wernefelt, 1984). RBV juga dipandang sebagai kemampuan bersaing organisasi yang merupakan fungsi dari keunikan serta nilai dari sumberdaya serta kapabilitas yang dimiliki oleh organisasi tersebut. RBV juga menganggap bahwa kapabilitas merupakan sumber utama untuk mencapai keunggulan bersaing berkelanjutan.

Salah satu kekuatan teori RBV adalah kemampuannya dalam menjelaskan mengapa suatu perusahaan memiliki keunggulan bersaing dengan pesaingnya (Suliyanto, 2009). Perspektif berbasis kompetensi dalam manajemen strategis yang berakar pada RBV menunjukkan pengintegrasian dari pendekatan-pendekatan yang ada sehingga mampu memberikan penjelasan yang lebih sistemik dan holistik atas *sustainable competitive advantage* (SCA). Pendapat ini diperkuat oleh Peteraf dan Barney (2003) yang menyatakan fokus utama RBV adalah memberikan manfaat bagi perusahaan, secara khusus merupakan faktor yang dapat menciptakan SCA.

Konsep kapabilitas dalam organisasi merupakan fondasi dalam literatur keunggulan bersaing (Teece, et al. 1997; Jones, et al. 2005). Kapabilitas mengacu kepada suatu kapasitas perusahaan untuk mempertahankan sumber daya, biasanya dalam kombinasi, penggunaan proses organisasional untuk mempengaruhi suatu keinginan akhir (Amit dan Schoemaker, 1993). Definisi ini menurut Carmeli dan Tishler (2004) menunjukkan bahwa kapabilitas merupakan fungsi atau proses dasar. Sedangkan Teece, et al. (1997) mengemukakan bahwa kapabilitas merupakan aset yang bersifat tersembunyi, proses organisasi yang nyata atau abstrak dan dikembangkan oleh perusahaan lebih dari beberapa periode, tidak dapat dibeli tetapi harus dibentuk.

Berdasarkan beberapa definisi di atas, maka dapat dikatakan bahwa kapabilitas tidak dapat dipisahkan dari sumberdaya (*resources*). Oleh karena itu, Wernerfelt (1984) berpendapat bahwa *resource dan capabilities* merupakan suatu ikatan yang tidak dapat dipisahkan. Hal ini akhirnya menjelaskan bahwa teori RBV menganggap bahwa perusahaan merupakan suatu ikatan dan menunjukkan bahwa

atribut-atribut tersebut berpengaruh signifikan pada keunggulan kompetitif perusahaan dan akan berdampak pada kinerja perusahaan (Barney, 1986, 1991; Lee, et al. 2001; Peteraf, 1993; Wernefelt, 1984).

Perusahaan yang bertahan sangat tergantung pada kemampuannya untuk menciptakan sumberdaya baru, membangun pada program kapabilitasnya, dan membuat kapabilitas lebih yang tidak dapat ditiru untuk mencapai keunggulan bersaing (Day dan Wensley, 1988; Peteraf, 1993; Prahalad dan Hamel, 1990). Hal yang sama juga dikemukakan oleh Barney (1991) bahwa perusahaan yang memiliki sumber daya yang unik tidak dapat ditiru oleh perusahaan lain. Faktor ini yang membuat sehingga perusahaan dapat bertahan dalam persaingan. Dengan demikian, sumberdaya dan kapabilitas merupakan hal penting yang perlu dimiliki oleh suatu perusahaan agar dapat unggul dalam bersaing.

Henri (2006) menyatakan bahwa inovasi, pembelajaran organisasi, orientasi pasar dan kewirausahaan telah dikenal luas sebagai kemampuan utama untuk meningkatkan keunggulan bersaing, serta untuk mempertemukan dan menciptakan perubahan pasar. Teori RBV pada awalnya didasarkan pada keunggulan bersaing dan merupakan salah satu faktor yang sangat berpengaruh dalam bidang strategi. Oleh karena itu keterkaitan antara sistem pengendalian manajemen dan strategi terjadi pada level kapabilitas dari pada level pilihan strategi. Dengan demikian, teori RBV dianggap sangat relevan dalam menjelaskan berbagai variabel yang terkait dengan penelitian ini.

2.1.3. Sistem Pengendalian Manajemen

Istilah akuntansi manajemen, sistem akuntansi manajemen, sistem pengendalian manajemen (SPM), dan pengendalian organisasi digunakan secara bergantian (Chenhall, 2003). Akuntansi manajemen mengacu kepada suatu koleksi praktis seperti penganggaran atau harga pokok produk, sementara sistem akuntansi manajemen mengacu kepada penggunaan sistematis akuntansi manajemen untuk mencapai beberapa tujuan. SPM merupakan suatu istilah yang luas yang meliputi sistem akuntansi manajemen dan juga termasuk pengendalian lainnya seperti pengendalian personal atau kelompok. Pengendalian organisasional kadang-kadang digunakan dengan mengacu pada pembentukan pengendalian ke dalam aktivitas dan proses seperti pengendalian kualitas statistik dan manajemen *just-in-time*. Di antara berbagai istilah tersebut, maka penelitian ini akan menggunakan istilah SPM.

SPM didefinisikan oleh Anthony dalam Langfield-Smith (1997) sebagai proses dimana manajer meyakinkan bahwa sumberdaya telah diperoleh dan digunakan secara efektif dan efisien dalam mencapai tujuan organisasi. Definisi lain oleh Langfield-Smith (1997) bahwa SPM merupakan sesuatu yang sangat luas yang meliputi pengendalian yang didasarkan atas informasi akuntansi dari perencanaan, pemantauan aktivitas, pengukuran kinerja dan mekanisme integratif. SPM juga dibuat untuk secara artifisial memisahkan pengendalian manajemen dari pengendalian strategis dan pengendalian operasional. Definisi yang sama tentang SPM juga disampaikan oleh Simons (1987) yang mengatakan bahwa SPM dipandang sebagai prosedur dan sistem formal yang menggunakan informasi untuk mencapai atau mengubah berbagai pola dalam suatu aktivitas organisasi.

Terkait dengan definisi tersebut, Simons (1987) mengatakan bahwa SPM meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan, dan prosedur pemantauan yang didasarkan pada penggunaan informasi. Ada tiga hal penting yang terkandung dalam pengertian ini (Simons, 1987) pertama; perhatian terhadap prosedur dan rutinitas yang bersifat formal. Kedua; SPM harus didasarkan pada informasi, dan ketiga; tujuan SPM adalah menjaga atau mengubah hal-hal penting dalam aktivitas manajemen. Sedangkan SPM oleh Flamholtz, et al. (1985) didefinisikan sebagai proses untuk mempengaruhi perilaku.

Berdasarkan pada uraian di atas maka konsep SPM merupakan suatu proses formal yang digunakan oleh manajer dalam upaya mempengaruhi perilaku semua anggota organisasi untuk menggunakan semua sumberdaya perusahaan secara efektif dan efisien dalam upaya mencapai tujuan perusahaan yang telah ditetapkan sebelumnya dan didasarkan pada informasi. Pengertian tersebut memberikan suatu gambaran bahwa semua anggota organisasi atau perusahaan harus berperilaku yang mencerminkan tindakan-tindakan atau upaya-upaya untuk memanfaatkan semua sumberdaya baik yang bersifat nyata atau abstrak untuk kepentingan perusahaan yang didasarkan pada informasi. Tindakan-tindakan yang dilakukan haruslah secara efisien dan efektif dan terjadi melalui prosedur formal.

SPM juga sangat bermakna selama pelaksanaan kerja sama antara kelompok atau individu atau unit organisasi yang mungkin hanya membagi secara parsial tujuan yang sesuai, dan menyalurkan usaha tersebut menuju suatu kumpulan tujuan organisasi (Ouchi, 1979; Langfield-Smith, 1997). Dengan demikian SPM memberikan gambaran kepada perusahaan tentang apa yang akan dilakukan oleh

perusahaan untuk bisa mencapai tujuannya. Pendapat tersebut diperkuat oleh pendapat Chenhall (2003) bahwa secara konvensional, pendekatan fungsional yang didasarkan pada kontinjensi untuk meneliti asumsi-asumsi bahwa SPM diadopsi untuk membantu para manajer dalam mencapai tujuan-tujuan organisasi.

Tujuan SPM adalah untuk menyediakan informasi yang bermanfaat dalam pengambilan keputusan, perencanaan, pengendalian, dan evaluasi (Kaplan, 1983; Widener, 2007). Bertolak dari tujuan tersebut, maka SPM merupakan suatu alat manajemen untuk bagaimana menjalankan fungsi-fungsi manajemen dengan baik. Oleh karena itu, SPM pada dasarnya merupakan suatu sistem yang disusun dari komponen-komponen yang saling melengkapi (Milgrom dan Roberts, 1995; Otley, 1994; Widener, 2004). Ini berarti bahwa penggunaan setiap elemen SPM harus digunakan secara bersama-sama agar mempunyai kekuatan dalam pelaksanaannya.

Pengendalian dapat dikategorikan dalam beberapa bentuk. Anthony, et al. (1989) membagi pengendalian atas pengendalian formal dan informal. Menurut Ouchi (1977) pengendalian dapat berbentuk pengendalian keluaran dan perilaku. Dua tahun kemudian, Ouchi (1979) membagi pengendalian ke dalam tiga bentuk yaitu pengendalian pasar, birokrasi, dan pengendalian kelompok. Hopwood (1976) selanjutnya membagi pengendalian ke dalam administratif dan sosial. Sedangkan Merchant (1985) mengemukakan bahwa pengendalian terdiri atas pengendalian hasil, tindakan dan personal.

Beberapa bentuk pengelompokan lain dari pengendalian dikemukakan oleh Marginson (2002). Pengelompokan ini didasarkan dengan argumen bahwa SPM merupakan suatu sistem untuk mempengaruhi usaha manusia dalam perusahaan

seperti yang dikemukakan dalam beberapa peneliti sebelumnya seperti Flamholtz, et al. (1985); Langfield-Smith, (1997). SPM dalam pandangan mereka meliputi sistem perencanaan, sistem penganggaran, sistem sumberdaya manusia, sistem perencanaan karier, sistem pemantauan proyek, dan sistem akuntansi biaya. Simons (1994) kemudian mengelompokkan SPM dalam hubungannya dengan strategi dan bagaimana manajer puncak menggunakannya.

Perkembangan terakhir dari SPM menyebutkan bahwa dalam pelaksanaannya SPM merupakan sebuah paket. Menurut Malmi dan Brown (2008) konsep umum SPM sebagai paket karena merupakan kumpulan dari pengendalian dan sistem pengendalian. Ide ini sebenarnya telah ada lebih dari 30 tahun yang lalu. Sebagai suatu paket, maka SPM terdiri atas lima tipe pengendalian yaitu pengendalian perencanaan, pengendalian sibermetik, pengendalian penghargaan dan kompensasi, pengendalian administrasi dan pengendalian budaya.

Pengendalian perencanaan merupakan pengendalian yang berbentuk *ex-ante* (Flamholtz, et al. 1985). Pengendalian ini dicirikan dengan a) terdapat tujuan; b) standar pencapaian; dan c) mampu menyesuaikan dengan tujuan. Model pengendalian ini terdiri atas perencanaan tindakan dengan waktu selama 12 bulan dan perencanaan tindakan dengan waktu jangka menengah atau panjang. Pengendalian sibermetik merupakan suatu proses dimana umpan balik direpresentasikan menggunakan standar kinerja, pengukuran sistem kinerja, membandingkan kinerja dengan standar, dan umpan balik terhadap penyimpangan yang terjadi (Green dan Welsh, 1988). Pengendalian ini memiliki lima karakteristik, pertama ada ukuran yang dapat dikuantifikasikan dan didasarkan pada fenomena, aktivitas atau sistem; kedua standar

kinerja atau target; ketiga, proses umpan balik; keempat, penyimpangan; dan kelima, kemampuan modifikasi. Pengendalian sibermetik terdiri atas empat komponen yaitu penganggaran, sistem pengukuran finansial, sistem pengukuran non-finansial dan sistem pengukuran hibrid (ukuran keuangan dan non-keuangan).

Pengendalian penghargaan dan kompensasi berfokus pada motivasi dan peningkatan kinerja individual dan kelompok dalam organisasi yang dicapai dengan kesesuaian antara tujuan dan aktivitas organisasi tersebut (Bonner dan Sprinkle, 2002). Pengendalian administratif secara langsung melihat perilaku karyawan melalui pengorganisasian dalam bentuk individu dan kelompok (Malmi dan Brown, 2008). Pengendalian administratif dibagi ke dalam tiga kelompok yaitu desain dan struktur organisasi, struktur pengelolaan, dan prosedur dan kebijakan. Pengendalian kelima dari sistem pengendalian manajemen sebagai sebuah paket adalah pengendalian budaya. Sesuai dengan konteks pekerjaan, maka kultur organisasi secara bentuknya didefinisikan sebagai suatu kumpulan nilai yang kompleks, keyakinan, asumsi dan simbol-simbol yang dilaksanakan dalam berbagai cara tergantung pada organisasi itu sendiri (Barney, 1986).

Beberapa penelitian terdahulu mengenai konsep sistem pengendalian manajemen menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen dapat digunakan sebagai variabel independen dan juga sebagai variabel dependen. Penelitian-penelitian empiris yang menggunakan konsep SPM sebagai variabel independen dihubungkan dengan konsep kompetitif (Khandawalla, 1972); inovasi (Miller dan Friesen, 1982); kinerja ekonomi (Merchant, 1985); efektivitas (Govindarajan dan Gupta, 1985); strategi dan kinerja (Simons, 1987); efektivitas unit bisnis

(Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990); strategi (Henri, 2006; Simons, 1987; Marginson, 2002; Govindarajan dan Fisher, 1990; Widener, 2004); pengembangan organisasi (Abernethy dan Brownell, 1997); inovasi produk; dan kultur (Van der Stede, 2003).

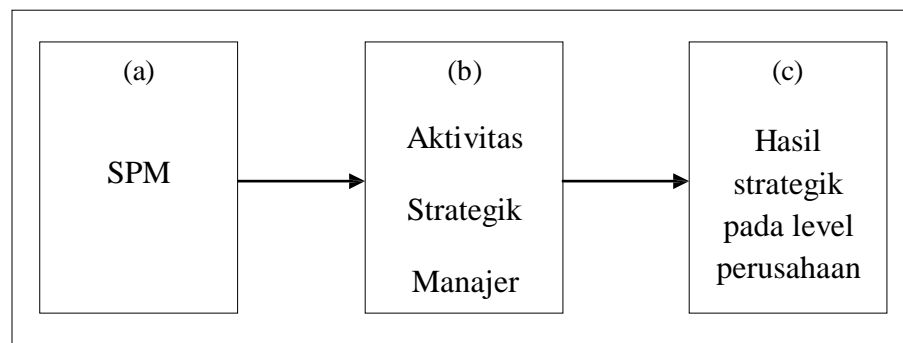
Henri (2006) membagi penelitian yang menghubungkan strategi dan SPM atau SPM dengan strategi ke dalam dua bagian. Pertama penelitian yang menekankan pengaruh strategi pada SPM. Konsep strategi yang digunakan dalam model ini menggunakan strategi dengan berbagai level berbeda. Misalnya strategi dilihat dari: posisi pasar yaitu kepemimpinan biaya dan diferensiasi (Bruggmen dan Stede, 1993; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990); pola strategi berupa prospektor dan *defender* (Abernethy dan Guthrie, 1994; Hoque, 2004; Simons, 1987); misi strategi: *build, hold, harvest* (Govindarajan dan Gupta, 1985; Merchant, 1985; dan prioritas strategi: pelanggan, kualitas, dan fleksibilitas (Abernethy dan Lilies, 1995; Chenhall dan Langfield-Smith, 1998; Baines dan Langfield-Smith, 2003; Ittner, et al. 2003).

Kedua, penelitian yang menekankan pengaruh sistem pengendalian manajemen (SPM) dengan strategi. Konsep strategi dalam model ini juga menggunakan pilihan strategi yang berbeda dan juga terdapat perluasan kepada kapabilitas perusahaan. Studi-studi yang menggunakan konsep strategi pada model ini menggunakan pilihan strategi seperti: prioritas strategi, misalnya Chenhall, (2005); dan Marginson (2002). Perubahan strategi, misalnya Abernethy dan Brownell, (1999); dan Chenhall dan Langfield-Smith, (2003). Kapabilitas perusahaan, misalnya Bisbe dan Otley (2004); Davila, (2000) dan Kloot (1997)

menggunakan kapabilitas dengan terminologi inovasi dan pembelajaran organisasi; kapabilitas sebagai inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan (misalnya, Henri, 2006); dan kapabilitas sebagai pembelajaran organisasi (misalnya, Widener, 2007).

Penelitian-penelitian sebelumnya tidak menyebutkan faktor-faktor apa saja dari SPM yang dapat mempengaruhi strategi dan *outcomes* dari strategi. Pendapat ini diperkuat oleh Marginson (2002) yang mengatakan bahwa belum ada penelitian yang menginvestigasi pengaruh SPM secara formal dengan proses strategi. Untuk itu, Marginson mencoba melakukan penekanan bahwa terdapat kesenjangan hubungan antara SPM dan strategi. Penelitian yang dilakukan Marginson (2002) dimotivasi oleh dua hal yaitu *pertama*, adanya peningkatan kepercayaan pada kreativitas dan inovasi dari manajer level menengah untuk menjamin bahwa organisasi akan tetap bertahan; *kedua*, terdapat bukti yang menunjukkan bahwa manajemen puncak mencari bentuk pengendalian dengan ketergantungan secara langsung pada SPM. Berdasarkan hal tersebut maka Marginson (2002) membuat model hubungan yang bersifat umum antara SPM dan strategi seperti pada gambar 2.1.

GAMBAR 2.1
MODEL UMUM HUBUNGAN ANTARA SPM DAN STRATEGI



Sumber: Marginson, (2002)

Model umum hubungan antara SPM dan strategi seperti dalam gambar di atas menjelaskan bahwa SPM dapat mempengaruhi strategi yang diterapkan perusahaan. Pendapat lain dari Kober, et al. (2007) mengatakan bahwa sistem pengendalian manajemen dapat membentuk strategi.

Beberapa penelitian telah dilakukan untuk menginvestigasi hubungan SPM dan strategi menunjukkan hasil yang berbeda termasuk penggunaan SPM. Studi yang dilakukan oleh Langfield-Smith (1997) menginvestigasi hubungan SPM dan strategi dengan mengkaji penelitian yang dilakukan oleh beberapa peneliti lebih dari 20 tahun. Langfield-Smith (1997) membedakan studi-studi yang telah dilakukan dalam dua kelompok yaitu studi kontinjensi dan studi kasus.

Langfield-Smith (1997) mengelompokkan studi-studi yang dilakukan sebelumnya dari pandangan kontinjensi ke dalam beberapa bagian yaitu (1) sifat sistem pengendalian dan strategi, misalnya studi yang dilakukan oleh Miles dan Snow (1978); Miller dan Freisen (1982); (2) sistem pengendalian dan level kompetisi, misalnya Khandwalla (1972); (3) pengendalian dan diskresioneri pembuatan keputusan, misalnya Merchant (1985); (4) strategi dan pengendalian kos, seperti Porter, (1980); Miles dan Snow (1978); Simons (1987); (5) evaluasi kinerja dan sistem penghargaan misalnya penelitian dari Simons (1987); Govindarajan (1988); Govindarajan dan Gupta (1985); Govindarajan dan Fisher (1990); Gupta dan Govindarajan (1986); (6) pembagian sumberdaya dan sistem pengendalian yang diperoleh, misalnya penelitian dari Govindarajan dan Fisher (1990); dan sistem pengendalian operasional dan strategi seperti yang dilakukan oleh Daniel dan

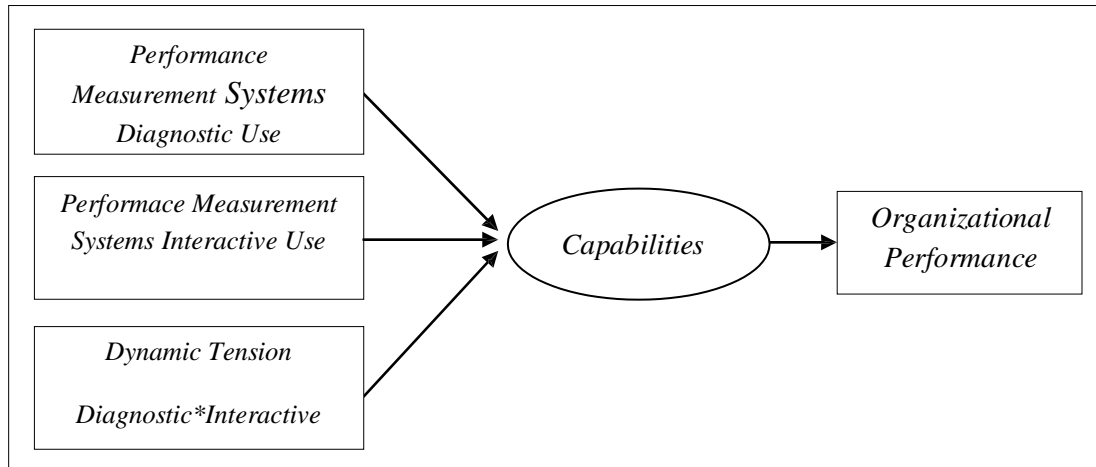
Reitsperger (1992). Sedangkan Penelitian SPM dan strategi yang dikelompokkan oleh Langfield-Smith (1997) sebagai studi kasus terdiri atas persepsi manajer sebagai mediasi SPM dan strategi, pengendalian akuntansi dan perubahan strategi, dan pilihan pengendalian interaktif dan diagnostik untuk mengelola strategi.

Hasil penelitian yang dilakukan oleh Langfield-Smith (1997) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen sangat penting dalam merumuskan dan mengimplementasikan strategi. Dengan demikian setiap perusahaan berusaha untuk menerapkan sistem pengendalian manajemen yang dapat menunjang pemilihan strategi yang akan dijalankan untuk mencapai tujuan-tujuan perusahaan.

Selain studi-studi tersebut, penelitian lain yang dilakukan oleh Henri (2006) juga menghubungkan SPM dan strategi dengan kinerja perusahaan. Adapun komponen SPM yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah sistem pengukuran kinerja. Bentuk sistem pengukuran kinerja yang digunakan adalah seperti yang digunakan oleh Simons (1995) yaitu sistem pengendalian interaktif dan sistem pengendalian diagnostik. Bentuk strategi yang digunakan adalah kapabilitas utama dengan empat dimensi penting yaitu *innovativeness*, *organizational learning*, *market orientation*, dan *entrepreneurship*. SPM dan strategi kemudian dihubungkan dengan kinerja perusahaan. Adapun model yang digunakan dalam penelitian Henri (2006) seperti pada gambar 2. 2.

Penelitian lain yang menggunakan SPM dan strategi serta kinerja dilakukan oleh Bisbe dan Otley (2004). Bentuk pengendalian yang digunakan dalam penelitian tersebut adalah sistem pengendalian interaktif yang berasal dari Simons (1995).

GAMBAR 2.2.
MODEL SISTEM PENGUKURAN KINERJA, STRATEGI DAN
KINERJA ORGANISASIONAL



Sumber: Henri (2006)

Pengendalian interaktif secara langsung mempengaruhi kinerja dan secara tidak langsung mempengaruhi kinerja melalui strategi kapabilitas yaitu inovasi. Sedangkan model lain yang dikembangkan adalah SPM dijadikan sebagai variabel moderasi yang menghubungkan inovasi dan kinerja.

2.1.4. Lever's of Control

Pada dasarnya SPM terdiri dari berbagai sistem pengendalian yang bekerja secara bersama-sama (Otley, 1980). Tahun 1995 Simons Robert memperkenalkan bentuk pengendalian yang diyakininya harus digunakan secara bersamaan. Bentuk sistem pengendalian ini disebutkan dalam penelitian-penelitian sebelumnya terutama penelitian tahun 1994. Simons (1994) dalam beberapa studi awal melakukan investigasi terhadap sistem pengendalian manajemen kemudian membagi tipe pengendalian formal ke dalam beberapa tipe yang dicapai dengan mengintegrasikan empat *lever's* (pengungkitan).

Keempat tipe ini merupakan bentuk sistem pengendalian manajemen yang didasarkan pada informasi dengan memiliki dua karakteristik yaitu berhubungan dengan strategi dan digunakan oleh manajemen puncak (Simons, 1995; 2000). Keempat 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. Keempat tipe pengendalian itu adalah (1) sistem *beliefs*; (2) sistem *boundary*; (3) sistem pengendalian diagnostik; dan (4) sistem pengendalian interaktif (Simons, 1995).

2.1.4.1. Sistem *Beliefs*

Sistem kepercayaan merupakan serangkaian definisi organisasi yang eksplisit yang dikomunikasikan oleh para manajer senior secara formal dan ditegakkan secara sistematis untuk memberikan nilai-nilai dasar, tujuan dan arahan bagi organisasi (Simons, 1994; 1995). Sistem kepercayaan mengkomunikasikan nilai-nilai inti untuk memberikan inspirasi dan memotivasi karyawan untuk mencari, mengeksplorasi, menciptakan dan melakukan usaha yang terkait dengan tindakan yang tepat. Sistem ini pada dasarnya dalam pengimplementasian strategi berkaitan dengan strategi sebagai perspektif (*strategy as "perspective"*) (Simons, 1995; 2000).

Sistem kepercayaan diciptakan dan dikomunikasikan melalui dokumen-dokumen formal seperti kredo, pernyataan misi atau pernyataan tujuan (Simons, 1994). Namun demikian, dalam lingkungan dinamis pasti ada beberapa hambatan pada karyawan. Timbulnya hambatan ini mengakibatkan para karyawan untuk terlibat

karena mengandung resiko. Hambatan ini menurut Simons merupakan pembatas (*boundary*) yang dalam *lever's of control* disebut sebagai sistem pembatas. Sistem ini berlawanan dengan sistem *beliefs*.

2.1.4.2. Sistem *Boundary*

Sistem batas adalah sistem formal yang membatasi domain atau wilayah yang bisa diterima dari aktivitas strategik untuk para anggota organisasi (Simons, 1995). Sistem batas digunakan oleh manajer puncak untuk membentuk batasan-batasan berupa aturan dan mengkomunikasikannya dengan tindakan yang harus dihindari oleh karyawan (Simons, 1994). Tujuannya adalah untuk memberikan karyawan kebebasan agar bias berinovasi dan berprestasi dalam bidang-bidang tertentu yang telah ditentukan sebelumnya.

Sistem batas diciptakan melalui pelaksanaan kode etik, sistem perencanaan strategi, dan pelaksanaan melalui perintah yang diberikan kepada manajer bisnis dan juga melalui standar yang melekat. Pengimplementasian strategi dalam sistem batas diberlakukan sebagai posisi (*Strategy as "position"*) dan juga dibuat untuk menghindari resiko (Simons, 1995; 2000).

Sistem batas dan kepercayaan mempunyai kesamaan yaitu keduanya dimaksudkan untuk memotivasi karyawan agar bisa mencari peluang-peluang baru. Selain itu perbedaan antara sistem batas dan kepercayaan adalah bahwa sistem batas dilakukan dalam hal-hal bersifat negatif melalui batasan-batasan perilaku sedangkan sistem kepercayaan berlaku dalam hal yang positif melalui inspirasi (Simons, 1995).

2.1.4.3. Sistem Pengendalian Diagnostik

Sistem diagnostik dimaksudkan untuk memotivasi para karyawan untuk berkinerja dan menyesuaikan perilaku mereka dengan tujuan-tujuan organisasi/perusahaan. Sistem pengendalian diagnostik merupakan sistem umpan balik formal yang digunakan untuk memantau hasil organisasi dan mengoreksi penyimpangan-penyimpangan yang terjadi dari standar kinerja yang ditetapkan sebelumnya (Simons, 1994; 2000). Sistem ini juga melaporkan informasi tentang faktor-faktor keberhasilan penting yang memungkinkan manajer untuk memfokuskan perhatiannya pada arahan-arahan organisasi yang mendasarinya dan perlu dimonitor supaya perusahaan mengetahui strategi yang dimaksudkannya.

Setiap sistem informasi formal dapat digunakan secara diagnostik jika memungkinkan (Simons, 2000) untuk (1) adanya tujuan untuk dilanjutkan, (2) ukuran keluaran, (3) menghitung atau mengkalkulasi penyimpangan kinerja, dan (4) menggunakan informasi penyimpangan sebagai umpan balik untuk mengubah masukan dan/atau proses agar kinerja yang diharapkan sesuai dengan standar. Beberapa bentuk sistem pengendalian diagnostik dan pengukuran kinerja berupa *balance scorecard*, anggaran pusat beban, sistem pemantauan proyek, sistem pemantauan *market share*, sistem sumberdaya manusia, dan standar akuntansi biaya.

Terdapat dua alasan penting mengapa para manajer puncak menggunakan sistem pengendalian secara diagnostic (Simons, 2000) yaitu untuk mengimplementasikan strategi secara efektif dan menghemat perhatian manajemen. Kebanyakan para manajer tertarik terutama dalam memantau sistem pengendalian diagnostik yang melaporkan informasi penyimpangan mengenai variabel-variabel

kinerja kritis/*critical performance variables* (Simons, 1994), dimana faktor-faktor tersebut harus dicapai. Variabel-variabel kinerja kritis berkaitan dengan pemicu kinerja (*performance drivers*) yang merupakan variabel-variabel (Simons, 2000) yang (1) mempengaruhi kemungkinan keberhasilan pengimplementasian strategi atau (2) menyediakan potensial paling besar terkait dengan efisiensi.

Penghematan perhatian manajemen berkaitan dengan aktivitas menghabiskan energi dan perhatian. Untuk itu manajer perlu membuat pengendalian otomatis untuk jangka waktu panjang. Dengan demikian sistem pengendalian diagnostik dalam penerapan strategi perusahaan diletakkan sebagai rencana (*Strategy as a "plan"*) untuk bagaimana melaksanakan pekerjaan selanjutnya (Simons, 2000).

Untuk menggunakan sistem pengendalian diagnostik secara efektif diperlukan lima bidang penting yaitu (Simons, 2000): a) penetapan dan negosiasi tujuan, b) memadukan ukuran kinerja, c) pendesainan insentif, d) meninjau laporan-laporan pengecualian, dan e) menindaklanjuti pengecualian yang signifikan. Selain itu, dalam penggunaan sistem pengendalian diagnostik dihadapkan dengan resiko yang mungkin timbul. Untuk itu manajer harus dapat meminimalkan resiko-resiko tersebut seperti a) mengukur variabel yang salah, b) membentuk slek ke dalam target, dan c) sistem permainan.

2.1.4.4. Sistem Pengendalian Interaktif

Sistem pengendalian interaktif merupakan suatu sistem formal yang digunakan oleh manajer puncak untuk secara teratur dan secara personal melibatkan mereka sendiri dalam aktivitas pengambilan keputusan dari bawahan (Simons, 1994;

2000). Tujuan sistem pengendalian interaktif adalah untuk fokus perhatian dan memaksakan dialog dan pembelajaran melalui organisasi yang direfleksikan melalui sinyal-sinyal yang dikirim oleh manajer puncak.

Sistem pengendalian interaktif pada dasarnya menggambarkan tekanan positif dari sistem pengendalian manajemen yang digunakan untuk memperluas pencarian peluang dan pembelajaran. Sistem ini juga dimaksudkan untuk membantu perusahaan mencari cara-cara baru untuk menempatkan posisinya secara strategik dalam pasar yang dinamis. Menurut Henri (2006) sistem pengendalian interaktif dapat merangsang pengembangan ide-ide baru dan inisiatif dan arahan-arahan yang muncul dari bawah ke atas dengan fokus pada ketidakpastian strategi.

Berbeda dengan sistem pengendalian diagnostik, sistem pengendalian interaktif digunakan oleh manajer sebagai alat untuk mempengaruhi eksperimentasi dan pencarian kesempatan yang dihasilkan dari strategi-strategi yang muncul (Simons, 2000). Oleh karena itu, dalam pengimplemetasian strategi pengendalian interaktif dijadikan sebagai pola tindakan (*strategi as "patterns in action"*). Sistem pengendalian interaktif juga melibatkan baik pengendalian maupun pembelajaran, namun dalam pelaksanaannya kebanyakan didominasi oleh manajer senior.

Sistem pengendalian interaktif bukan merupakan tipe unik dari sistem pengendalian. Setiap sistem pengendalian dapat digunakan secara interaktif oleh manajer senior jika sistem tersebut cocok dengan tingkat kepastian yang disyaratkan (Simons, 2000). Terdapat empat syarat penting untuk bisa menggunakan sistem pengendalian interaktif (Simons, 2000) yaitu 1) informasi yang dimuat dalam sistem pengendalian interaktif harus mudah dipahami, 2) memberikan informasi mengenai

ketidakpastian strategi, 3) digunakan oleh manajer di semua level organisasi, dan 4) membentuk rencana tindakan baru. Sedangkan pemilihan terhadap sistem pengendalian interaktif sangat tergantung pada empat faktor yaitu 1) ketergantungan teknologi, 2) regulasi, 3) kompleksitas penciptaan nilai, dan 4) kenyamanan dari respon taktis.

Terdapat beberapa alasan manajer hanya menggunakan satu sistem pengendalian secara interaktif (Simons, 2000) yaitu 1) ekonomi, perhatian manajemen merupakan sumberdaya yang langka dan mahal; 2) kognitif, kemampuan setiap individu untuk memproses informasi dalam jumlah besar bersifat terbatas; dan 3) strategik, berkaitan dengan pembelajaran aktif mengenai ketidakpastian strategi dan mengumpulkan rencana tindakan baru.

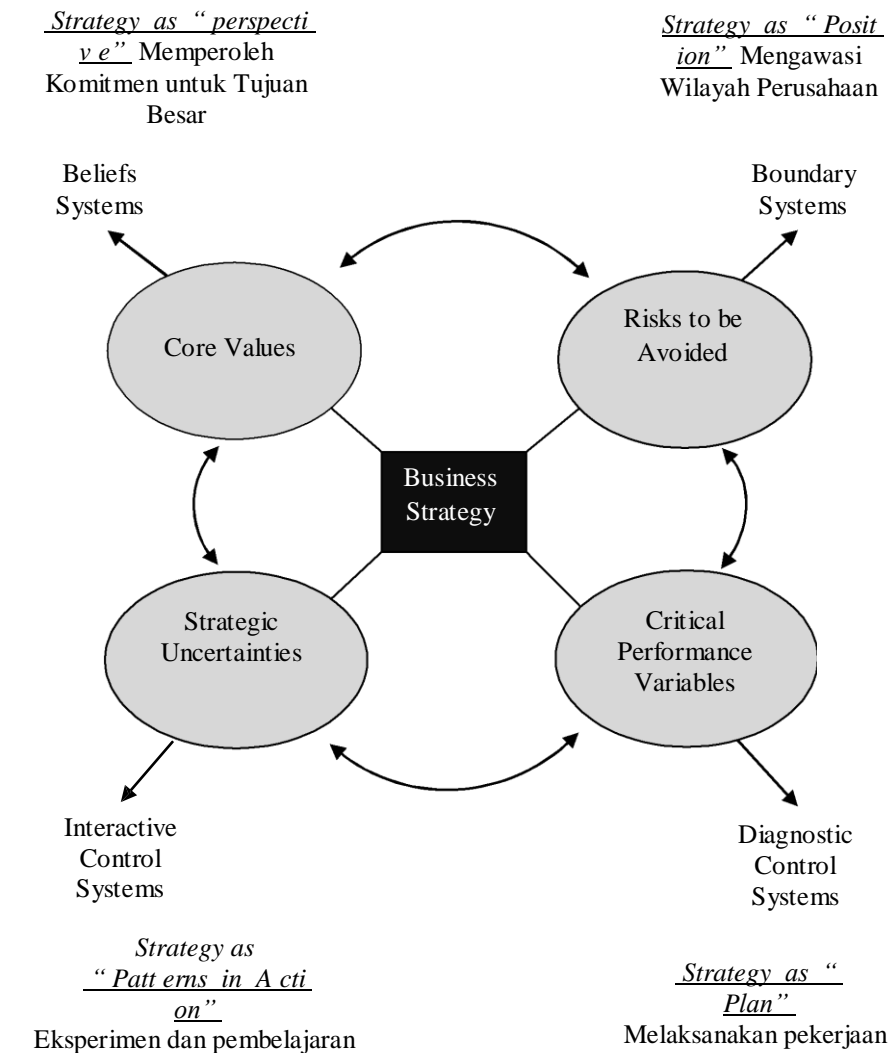
2.1.5. Hubungan Empat *Lever's of Control* dengan Strategi

Sebelumnya telah disebutkan bahwa sistem pengendalian manajemen merupakan sistem yang terkait satu dengan lainnya. Simons (1995; 2000) menunjukkan bahwa setiap *lever's* dari sistem pengendalian manajemen tidak dapat digunakan secara terpisah, namun kekuatannya adalah harus digunakan secara bersamaan.

Pada dasarnya pengendalian strategi tidak dicapai melalui pengukuran kinerja yang unik dan baru tetapi melalui sistem pengendalian *beliefs*, sistem pengendalian *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif yang bekerja bersama. Keempat sistem ini bekerja untuk mengendalikan implementasi strategi yang direncanakan dan merumuskan strategi-strategi yang muncul. Henri

(2006) mengatakan bahwa penggunaan sistem pengendalian manajemen sebagai tekanan positif dan negatif untuk menciptakan tekanan dinamis. Tekanan ini menurut Simons (2000) dapat menimbulkan energi dinamis dalam rangka mengendalikan strategi dari keempat sistem tersebut.

GAMBAR 2.3.
LEVER'S OF CONTROL



Sumber: Simons (1995)

Sesuai gambar 2.3 dua sistem pengendalian yaitu sistem *beliefs* dan sistem pengendalian interaktif bertujuan untuk memotivasi semua anggota organisasi untuk secara kreatif mencari dan memperluas peluang-peluang yang ada. Hasil yang bisa diperoleh dari kedua sistem ini adalah motivasi intrinsik dengan menciptakan suatu lingkungan informasional positif yang dapat menimbulkan pembagian informasi dan pembelajaran. Oleh karena itu, sistem *beliefs* dan sistem pengendalian interaktif dikenal sebagai sistem positif.

Sebaliknya, sistem *boundary* dan sistem pengendalian diagnostik digunakan untuk membatasi pencarian perilaku dan mengalokasi perhatian yang langka. Kedua sistem ini dibuat untuk memberikan keyakinan terhadap motivasi intrinsik dengan tujuan yang disyaratkan, penghargaan yang didasarkan atas patokan, dan batasan yang jelas untuk pencarian peluang. Oleh karena itu, sistem *boundary* dan sistem pengendalian diagnostik dikenal sebagai sistem negatif. Hubungan keempat sistem pengendalian dapat dijelaskan pada tabel 2.1.

TABEL 2.1
HUBUNGAN EMPAT LEVER'S OF CONTROL DENGAN STRATEGI

Sistem Pengendalian	Tujuan	Komunikasi	Pengendalian Strategi sebagai
Sistem <i>beliefs</i>	Mengijinkan dan memperluas aktivitas pencarian	Visi	Perspektif
Sistem <i>boundary</i>	Memberikan batasan kebebasan	Domain strategi	Posisi kompetitif
Sistem pengendalian diagnostik	Koordinasi dan memantau implementasi strategi yang direncanakan	Rencana dan tujuan-tujuan	Rencana
Sistem pengendalian interaktif	Menstimulasi dan mengarahkan strategi-strategi yang muncul	Ketidakpastian strategi	Pola tindakan

Sumber: Simons (1995)

2.1.6. Kapabilitas Perusahaan

Organisasi yang berorientasi *profit* maupun *nir-profit* biasanya membutuhkan berbagai jenis sumberdaya untuk menjalankan usahanya. Sumberdaya yang dimiliki pada akhirnya akan digunakan dalam operasionalisasi perusahaan dan menghadapi persaingan apalagi jika sumberdaya yang dimiliki berbeda atau unik dibandingkan yang dimiliki oleh pesaing.

Terdapat berbagai macam sumberdaya yang dapat dimiliki oleh perusahaan. Sumberdaya tersebut oleh Barney (1991) meliputi semua aset, kapabilitas, proses organisasi, informasi, pengetahuan dan sebagainya, yang dikendalikan oleh perusahaan. Barney (1991) selanjutnya mengelompokkan sumberdaya ke dalam tiga kategori yaitu sumberdaya fisik, sumberdaya manusia dan sumberdaya organisasi. Amit dan Schoemaker (1993) mengelompokkan sumberdaya atas sumberdaya berwujud dan tidak berwujud. Termasuk dalam sumberdaya tidak berwujud misalnya sumberdaya manusia dan pengetahuan. Di lain pihak Carmeli dan Tishler (2004) mengelompokkan sumberdaya dalam tiga konstruk yaitu sumberdaya, kapabilitas dan kompetensi. Bila dilihat dari ketiga pengelompokan di atas, maka kapabilitas perusahaan sebenarnya dikelompokkan dalam sumberdaya yang bersifat *intangible*.

Kapabilitas perusahaan merupakan konsep penting yang perlu dipertimbangkan dalam semua perusahaan. Oleh karena itu Teece, et al. (1997) dan Jones, et al. (2005) berpendapat bahwa konsep kapabilitas perusahaan memiliki fondasi dalam keunggulan kompetitif. Teori *recourse-based view* (RBV) juga memandang bahwa kapabilitas perusahaan dapat dipakai untuk mempertahankan keunggulan bersaing. Barney (1991) memandang RBV perusahaan sebagai suatu

yang unik dimana terdapat ikatan sumberdaya yang bersifat heterogen dan kapabilitas.

Kapabilitas perusahaan merujuk kepada sebuah kapasitas perusahaan untuk mempertahankan sumberdaya yang dikombinasikan dalam proses organisasional untuk mempengaruhi suatu keinginan akhir (Amit dan Schoemaker, 1993). Definisi ini menurut Carmeli dan Tishler (2004) menunjukkan bahwa kapabilitas merupakan proses dasar yang harus ada dalam setiap organisasi.

Beberapa penelitian membuktikan bahwa perspektif yang didasarkan pada sumberdaya perusahaan akan memiliki perbedaan sifat sumberdaya pada berbagai level kapabilitas. Barney (1991); Peteraf (1993); dan Prahalad dan Hamel (1990) berpendapat bahwa perusahaan yang bertahan dalam persaingan adalah karena kemampuannya untuk menciptakan sumberdaya baru, membentuk program kapabilitas yang baik, dan membuat kapabilitas lebih unik sehingga tidak dapat ditiru oleh perusahaan lain.

Salah satu bentuk kapabilitas yang perlu diperhatikan adalah sumberdaya manusia. Hal ini menurut Suliyanto (2009) karena sumberdaya manusia memiliki kapabilitas tinggi jika sumberdaya manusia memiliki pengetahuan dan keterampilan yang lebih tinggi dibandingkan dengan sumberdaya manusia lainnya. Kapabilitas manusia biasanya diperoleh melalui proses pembelajaran yang terjadi di masa lalu.

Melalui proses pembelajaran, maka manusia akan memperoleh kemampuan dan keterampilan yang akan memunculkan kompetensi unggulan. Dengan demikian apabila seseorang dalam organisasi memiliki kemampuan dan ketrampilan yang tinggi maka pada akhirnya akan bertahan dalam menghadapi semua bentuk

persaingan. Kemampuan ini akan tercermin apabila semua orang dalam organisasi memiliki kemampuan yang unik. Menurut Suliyanto (2009) kemampuan yang unik dan dimiliki secara bersama-sama diperoleh dari pembelajaran yang merupakan akumulasi pembelajaran akan membentuk kapabilitas organisasi.

Kapabilitas perusahaan yang dimiliki oleh perusahaan harus digunakan dalam proses organisasi. Hal ini sejalan dengan pendapat Ferdinand (2003) yang mengatakan bahwa kapabilitas organisasi diupayakan agar bagaimana perusahaan mengelola proses operasionalnya untuk menghadapi kompetisi di pasar. Berdasarkan atas hal tersebut maka dengan mengikuti pendapat Suliyanto (2009) yang mengatakan bahwa kapabilitas organisasi lebih menekankan pada bagaimana sebuah organisasi mengelola proses operasionalnya bukan menekankan pada apa yang diproses. Oleh karena itu setiap perusahaan seharusnya memiliki kapabilitas perusahaan yang berbeda untuk dapat bertahan dalam kompetisi sehingga menjadikan perusahaan itu lebih unggul dibandingkan dengan pesaing. Bila hal ini ada dalam setiap perusahaan, maka akhirnya perusahaan akan memperoleh kinerja yang tinggi pula.

2.1.6.1. Orientasi Pasar

Tingginya persaingan di pasar global saat ini menyebabkan para manajer berusaha agar bagaimana dapat menemukan berbagai cara untuk dapat memperbaiki tingkat efektivitas organisasi. Salah satu cara untuk memperbaiki efektivitas organisasi adalah melalui metrik organisasi yang dikaitkan dengan kinerja perusahaan (Cano, et al. 2004). Menurut Deshpande dan Ferley (1999) untuk bisa memperbaiki maksud tersebut, maka semua perusahaan harus melakukan orientasi pasar. Hal ini

karena orientasi pasar dapat dijadikan sebagai peramal yang memiliki kontribusi untuk kesuksesan jangka panjang.

Pemahaman terhadap orientasi pasar sangat dipengaruhi oleh konsep pemasaran seperti diungkapkan oleh Druker dalam tahun 1954 (Cano, et al. 2004) yang menyatakan bahwa kepuasan konsumen menjadi dasar bagi sebuah organisasi karena kepuasan konsumen sangat penting bagi eksistensi organisasi (Suliyanto, 2009). Menurut Kohli dan Jaworski (1990) konsep pemasaran merupakan sebuah filosofi bisnis yang berbeda pengimplementasiannya dengan direfleksikan dalam aktivitas dan perilaku organisasi. Oleh karena itu, orientasi pasar pada dasarnya merupakan implementasi dari konsep pemasaran. Pandangan ini dibenarkan oleh Agarwal, et al. (2003) bahwa konsep pemasaran merupakan kunci pencapaian tujuan organisasi seperti *market share* dan profitabilitas. Sedangkan pandangan lain mengenai orientasi pasar dikemukakan oleh Dreher (1994) dalam Paningyrakis dan Theodoridis (2007) yang mengatakan bahwa orientasi pasar dapat dilihat dalam dua perspektif yaitu perspektif filosofi bisnis dan perilaku. Perspektif perilaku berfokus pada karakteristik organisasi seperti strategi, proses dan aktivitas.

Konsep pemasaran dalam pengimplementasiannya membutuhkan empat pilar (Kotler, 1997) yaitu target pasar, kebutuhan konsumen, pemasaran yang terintegrasi, dan memperoleh keuntungan melalui kepuasan konsumen. Untuk memenuhi keempat pilar tersebut, maka perusahaan harus mengetahui apa yang dibutuhkan oleh konsumen. Pendapat ini diperkuat oleh Agarwal, et al. (2003) yang dikutip juga oleh Suliyanto (2009) bahwa perusahaan harus menganalisis kebutuhan konsumen, keinginan target pasar dan kepuasan kepada konsumen melebihi para pesaing.

Orientasi pasar merupakan sebuah konsep yang banyak mendapat perhatian dalam disiplin pemasaran. Hal ini membuat banyak penelitian mengenai orientasi pasar berkembang pada awal 1990-an misalnya yang dilakukan oleh Kohli dan Jaworski (1990) serta Narver dan Slater (1990). Untuk itu, orientasi pasar saat ini menganut dua kerangka kerja yang merupakan aliran besar dalam konsep orientasi pasar yaitu kerangka kerja Kohli dan Jaworski dan kerangka kerja Narver dan Slater.

Kohli dan Jaworski (1990) mengatakan bahwa orientasi pasar merupakan aktivitas atau proses dengan tiga unsur penting yaitu intelegen pemasaran, intelegen diseminasi, dan tanggungjawab kepada pelanggan. Intelegen pemasaran merupakan titik awal dalam orientasi pemasaran. Intelegen pasar merupakan konsep yang lebih luas dari pelanggan karena berkaitan dengan kebutuhan dan preferensi. Kebutuhan konsumen bukan saja kebutuhan saat ini tapi juga kebutuhan mendatang. Intelegensi pasar bisa dilakukan dengan survei pelanggan yang bersifat formal dan informal (misalnya diskusi dengan partner bisnis) dan pengumpulan data bersifat primer dan sekunder. Sedangkan mekanisme pelengkap meliputi pertemuan dengan pelanggan dan partner bisnis, analisis laporan penjualan, database pelanggan di seluruh dunia, dan riset pasar formal misalnya survei sikap pelanggan.

Bertolak dari uraian di atas, maka Kohli dan Jaworski (1990) memberikan empat hal berbeda yang harus dilakukan dalam intelegen pasar (Wood, et al. 2000) yaitu (1) pertemuan, pemantauan, dan analisis informasi yang dicapai dari kebutuhan pelanggan sekarang maupun mendatang; (2) pemantauan dan analisis faktor-faktor eksogen diluar industri yang bisa mempengaruhi kebutuhan pelanggan sekarang maupun akan datang; (3) memonitor dan menganalisis tindakan persaingan yang

mempengaruhi kebutuhan pelanggan; (4) pertemuan dan pemantauan intelejen pasar secara formal dan informal. Hal-hal yang perlu dilakukan dalam diseminasi intelejen pasar terdiri atas dua aspek (Kohli dan Jaworski, 1990) yaitu (1) pembagian informasi baik yang ada maupun telah diantisipasi melalui organisasi; dan (2) meyakinkan penggunaan efektif dari informasi yang disebar dengan memotivasi semua departemen dan karyawan untuk membagi informasi yang berkaitan dengan kebutuhan pelanggan sekarang maupun akan datang, faktor-faktor eksogen (misalnya regulator, pemerintah dan sebagainya) maupun pesaing.

Diseminasi intelejen merupakan proses dan upaya penyebaran informasi pasar kepada seluruh bagian dalam organisasi yang diharapkan menghasilkan orientasi kepada pelanggan. Pada bagian ini perlu peran penting dari bagian riset dan pengembangan untuk mendesain dan mengembangkan produk-produk baru berdasarkan informasi yang diperoleh. Intelejen pelanggan atau tanggung jawab kepada pelanggan merupakan tindakan yang diambil dalam merespon intelejen baik yang dilakukan dalam intelejen pasar maupun diseminasi atau penyebaran informasi. Menurut Kohli dan Jaworski (1990) hal-hal yang perlu dilakukan meliputi (1) pengembangan, pendesaian, pengimplementasian sistem untuk mempromosikan, dan harga barang dan jasa yang direspon sesuai kebutuhan pelanggan; (2) penggunaan segmentasi pasar, diferensiasi produk dan strategi pemasaran dalam mengembangkan, mendesain dan mengimplementasi barang dan jasa sesuai dengan sistem promosi, distribusi dan harga.

Narver dan Slater (1990) memandang orientasi pasar atas tiga dimensi perilaku yaitu orientasi pelanggan, koordinasi interfunksional, dan orientasi pesaing.

Pengertian ini mengandung makna bahwa orientasi pasar merupakan budaya dan berkaitan dengan karakteristik dasar organisasi (Cano, et al. 2004). Orientasi pelanggan dan orientasi pesaing meliputi semua aktivitas yang dilibatkan dalam perolehan informasi mengenai pembeli dan pesaing dalam pasar target (Narver dan Slater, 1990).

Orientasi pelanggan merupakan pemahaman terhadap pembeli target yang mampu menciptakan nilai unggul yang berkelanjutan (Narver dan Slater, 1990). Untuk itu perlu pemahaman yang mendalam dari penjual terhadap pembeli. Orientasi pesaing merupakan pemahaman penjual terhadap kekuatan dan kelemahan jangka pendek dan jangka panjang dan kapabilitas dan strategi baik pesaing kunci saat ini maupun pesaing potensial kunci. Sedangkan koordinasi interfunksional merupakan koordinasi yang berkaitan dengan pemanfaatan sumberdaya perusahaan dalam menciptakan nilai unggul untuk pelanggan target/sasaran.

Pendapat yang berbeda dari Mavondo dan Farrell (2000) mengenai orientasi pasar lebih menekankan kepada pendekatan budaya dan perilaku, dimana konsumen merupakan pusat dari manifestasi orientasi pasar dan *stakeholder* mempertajam kebutuhan dan harapan pelanggan. Sedangkan Deshpande dan Farley (1998) beranggapan orientasi pasar dilihat sebagai pendekatan perspektif dan perilaku. Orientasi pasar berkaitan dengan proses fungsional silang dan arahan aktivitas dengan menciptakan nilai unggul untuk pelanggan dan kebutuhan berkelanjutan.

Setiap perusahaan dalam menjalankan orientasi pasar perlu memperhatikan faktor-faktor apa saja yang mempengaruhinya. Kholi dan Jaworski (1990) mengatakan bahwa orientasi pasar sangat dipengaruhi oleh tiga faktor penting yaitu

(1) faktor manajemen senior, artinya memerlukan peran manajemen senior dalam orientasi pasar dengan beberapa cara penting misalnya komunikasi, risiko yang diambil, mobilitas dan pendidikan manajemen, dan sikap terhadap perubahan. (2) faktor dinamika interdepartemen, hal-hal yang perlu diperhatikan adalah konflik interdepartemen, hubungan interdepartemen, serta perhatian dan ide-ide yang berasal dari departemen lain. (3) faktor sistem organisasi. Bila dalam organisasi membutuhkan sistem departementalisasi, formalisasi, dan sentralisasi yang semakin besar, maka akan mengurangi orientasi pasar; namun sebaliknya jika dalam organisasi membutuhkan sistem penghargaan berbasis pasar yang semakin besar maka makin tinggi juga orientasi pasar.

Sedangkan menurut Kohli dan Jaworski (1990); dan Wood, et al. (2000) bahwa orientasi pasar tergantung pada tujuh faktor anteseden yaitu (1) komitmen profesional dari tim manajemen senior; (2) edukasi profesional tim manajemen senior; (3) etika profesional tim manajemen senior; (4) kewirausahaan perusahaan; (5) persepsi tentang keberadaan dan intensitas kompetisi; (6) persepsi kompetisi sebagai tantangan; dan (7) persepsi permintaan sebagai kapasitas yang kurang atau lebih untuk dilayani.

2.1.6.2. Inovasi

Inovasi merupakan sebuah istilah yang ditunjukkan dengan perkembangan yang terjadi dalam sebuah perusahaan, baik yang berkaitan dengan produk, proses atau administrasi dan juga kinerja. Hal ini sangat beralasan karena dengan inovasi maka perusahaan dapat mengikuti perkembangan yang terjadi dalam dunia nyata.

Inovasi juga memberikan kemampuan kepada perusahaan agar dapat bertahan karena inovasi dapat memberikan peluang-peluang untuk bisa menghadapi persaingan yang terjadi. Hurley dan Hult (1998) berpendapat bahwa perusahaan melakukan inovasi secara berkelanjutan agar dapat menyesuaikan diri dengan lingkungan terutama pasar.

Para akademisi menganggap bahwa perusahaan harus melakukan inovasi untuk tetap bisa bertahan dalam lingkungan yang mudah berubah (Johnson, et al. 1997). Hurley dan Hult (1998) mendefinisikan inovasi dipandang dari perspektif kolektif, dimana terdapat keterbukaan untuk menerima ide-ide baru. Thompson dalam Calantone, et al. (2002) mendefinisikan inovasi sebagai penerimaan dan implementasi dari ide-ide baru, proses, produk atau jasa. Menurut Amabile, et al. (1996) inovasi berarti keberhasilan dalam mengimplementasikan ide-ide baru yang diciptakan dalam organisasi.

Bertolak dari beberapa defenisi tersebut maka dapat dikatakan bahwa perusahaan yang berhasil menerima ide-ide baru, proses atau jasa yang diperoleh merupakan perusahaan yang melakukan inovasi. Dengan demikian inovasi yang dilakukan oleh setiap perusahaan merupakan hasil dari proses pembelajaran, seperti yang dikatakan oleh Thompson dalam Calantone, et al. (2002) bahwa inovasi mempunyai hubungan yang sangat dekat dengan pembelajaran organisasional.

Hurt, et al. (1977) dalam Calantone, et al. (2002) membagi konsep inovasi perusahaan dalam dua perspektif. Pertama; inovasi dipandang sebagai variabel perilaku yang dapat mengadopsi inovasi oleh perusahaan, dan kedua; inovasi dipandang sebagai suatu kesediaan untuk berubah. Sedangkan Damanpour (1991) membagi inovasi yang berkaitan dengan inovasi organisasi ke dalam tiga bentuk

yaitu 1) inovasi organisasi (*organizational innovation*), bentuk ini berkaitan dengan pengembangan dan penerapan gagasan yang direpresentasikan dalam kapabilitas perusahaan. 2) tingkat inovasi (*innovativeness*) dimana individu lebih dulu mengembangkan inovasi dibanding anggota lain dalam organisasi, dan 3) kemampuan berinovasi (*capacity to innovate*), berhubungan dengan kemampuan suatu organisasi untuk mengadopsi dan mengimplementasikan gagasan-gagasan baru, proses atau produk baru.

Beberapa literatur yang terkait dengan inovasi organisasi membagi inovasi atas dua konstruk berbeda yaitu inovasi teknis dan inovasi administrative (Han, et al. 1998). Inovasi teknis berkaitan dengan produk, jasa, teknologi, dan proses produksi. Inovasi pada tingkatan ini berhubungan erat dengan aktivitas pekerjaan yang akhirnya menghasilkan produk atau proses. Sementara inovasi administratif melibatkan struktur organisasi dan proses administratif. Kedua bentuk inovasi ini secara tidak langsung berkaitan dengan aktivitas pekerjaan dasar suatu organisasi. Dengan demikian dapat dikatakan bahwa inovasi administrasi mendukung jalannya inovasi teknis.

Tipe inovasi lain menurut Damanpour (1991) adalah inovasi produk dan inovasi proses. Tipe inovasi seperti ini untuk memberikan keunggulan bersaing (Damanpour, 1991; Ettl, 1983). Inovasi produk merupakan produk atau jasa yang diperkenalkan ke pasar untuk memenuhi kebutuhan pasar baik pemakai eksternal maupun internal. Inovasi proses adalah pengenalan elemen-elemen baru yang memperkenalkan operasi produk atau jasa ke dalam perusahaan. Inovasi proses

misalnya bahan baku masukan, spesifikasi tugas, mekanisme kerja dan aliran informasi, dan peralatan yang digunakan untuk menghasilkan produk atau jasa.

Pengelompokan inovasi didasarkan pada intensitas inovasi menurut Damanpour (1991) terdiri atas inovasi radikal dan inkremental. Inovasi radikal terdiri atas inovasi yang bersifat rutin dan radikal (Normann, 1971). Inovasi inkremental adalah inovasi yang dihasilkan dalam sedikit perubahan praktek-praktek yang ada (Dewar dan Dutton, 1986; Ettlíe, et al. 1984).

2.1.6.3. Pembelajaran Organisasi

2.1.6.3.1. Pengertian Pembelajaran Organisasi

Lingkungan bisnis saat ini mengalami perubahan yang sangat cepat dan terjadi di semua aspek bisnis. Danneels (2002) berpendapat bahwa perubahan yang sangat cepat dikarakteristikkan dengan adanya perubahan di sisi pelanggan, teknologi maupun kompetisi bisnis. Untuk itu organisasi memerlukan perubahan secara berkelanjutan agar dapat bertahan dan bisa berhasil. Di sisi lain, organisasi dihadapkan dengan lingkungan bisnis yang sangat kompleks dan dinamis. Terjadi peningkatan dalam globalisasi dan kompetitif dari ekonomi global (Scott dan Tiessen, 1999).

Adanya lingkungan bisnis yang kompleks dapat terjadi di semua aspek organisasi sehingga organisasi atau perusahaan perlu mendasarkan diri pada pengetahuan (*knowledge-based*). Sedangkan menurut Nawawi dalam Suliyanto (2009) bahwa organisasi harus menyesuaikan diri dengan perubahan sehingga tidak dapat melepaskan diri dari keharusan untuk menerapkan konsep pembelajaran

organisasi. Sejalan dengan uraian di atas, maka Marquardt dan Renolds (1994) dalam Kloot (1997) berpendapat bahwa organisasi bukan saja harus tetap berlanjut, tetapi tumbuh, namun dunia akan menjadi kacau-balau (*chaos*) dan kejutan-kejutan pun akan terjadi. Oleh karena itu organisasi yang bertahan adalah organisasi yang memiliki kapabilitas untuk mengubah kebutuhan pasar dan para *stakeholders* (Otley, 1994).

Organisasi yang merespon perubahan lingkungan dikenal dengan pembelajaran organisasi (Argyris, 1977). Pembelajaran organisasi didefinisikan oleh Argyris (1977) sebagai suatu proses dimana anggota organisasi merespon perubahan dalam lingkungan internal dan eksternal organisasi dengan mendeteksi kesalahan-kesalahan. Pengertian yang sama juga dikemukakan oleh Friedlander dalam Kandemir dan Hult (2005) bahwa pembelajaran organisasi dipandang sebagai suatu proses dimana organisasi dijadikan sebagai pembelajaran kolektif melalui interaksi dengan lingkungannya. Hames dalam Kloot (1997) mendefinisikan pembelajaran yang meliputi perolehan dan praktek-praktek metodologi baru, keterampilan baru, sikap baru dan nilai-nilai baru.

Garvin (1993) mendefinisikan pembelajaran organisasi sebagai proses belajar organisasi untuk memiliki keahlian dalam menciptakan, mempelajari dan mentransfer pengetahuan serta menyesuaikan sikap dari perusahaan dan merefleksikan hasil dari perusahaan. Pengertian ini mengandung makna bahwa pembelajaran organisasi bertujuan untuk meningkatkan kemampuan organisasi dalam melakukan penyesuaian dengan lingkungannya dengan cara menciptakan, mempelajari dan mentransfer pengetahuan di antara anggota organisasi (Suliyanto, 2009).

Narver dan Slater (1995) mengatakan bahwa pembelajaran organisasi merupakan proses dinamis dimana setiap individu akan melakukan kegiatan pendalaman pemahaman (*intuiting*), interpretasi (*interpreting*), penggabungan (*integrating*) dan *institualization*, sehingga setiap individu yang berinteraksi akan bertambah baik tingkat kompetensinya. Pengertian ini menggambarkan bahwa setiap individu yang melakukan pembelajaran mengalami proses secara bertahap agar dapat memperoleh pengetahuan baru.

Bertolak dari beberapa pengertian di atas, maka pada dasarnya pembelajaran organisasi dikarakteristikan dengan adanya suatu proses, melibatkan individu, proses pembelajaran terjadi di dalam atau luar organisasi, dan individu yang memperoleh pembelajaran akan berinteraksi dengan perubahan lingkungan. Dengan demikian pembelajaran organisasi sangat penting bagi setiap organisasi. Kandemir dan Hult (2005) berpendapat bahwa pembelajaran organisasi dapat dianggap sebagai bagian dari budaya perusahaan.

2.1.6.3.2. Proses Pembelajaran Organisasi

Hampir semua definisi pembelajaran organisasi yang telah disebutkan di atas mengatakan bahwa pembelajaran terjadi melalui suatu proses. Meyer (1982) kemudian menunjukkan bahwa adaptasi dianggap sebagai suatu proses pembelajaran. Adaptasi melibatkan pemahaman terhadap norma-norma baru dalam organisasi atau menciptakan hubungan baru.

Pembelajaran organisasi dilakukan melalui tahapan-tahapan tertentu. Terdapat empat tahap pembelajaran organisasi (Huber, 1991; Levitt dan March, 1988; Sinkula,

1994) yaitu *information acquisition*, *information dissemination*, *information interpretation*, dan *organizational memory*. Tahap pertama, organisasi memperoleh informasi melalui pengalaman secara langsung, belajar tentang strategi dan teknologi diperoleh dari organisasi lain, dan meningkatkan penyimpanan informasi dengan mencangkokkan pada anggota baru (Huber, 1991).

Tahap kedua, penyebaran informasi dilakukan dengan melibatkan semua anggota organisasi untuk melaksanakan setiap informasi yang relevan. Tahap ketiga, dilakukan interpretasi informasi. Interpretasi berkaitan dengan proses memberikan makna (Kandemir dan Hult, 2005). Sedangkan pada tahap terakhir setiap informasi yang diperoleh disimpan untuk digunakan di masa mendatang. Sedangkan Lopez, et al. (2005) membagi tahapan pembelajaran organisasi atas 1) pencarian pengetahuan biasanya diperoleh melalui sumber eksternal atau internal; 2) penyebaran yaitu pengetahuan yang telah diperoleh dibagi ke semua bagian organisasi; 3) interpretasi yaitu setelah informasi diperoleh kemudian setiap individu menginterpretasi informasi tersebut; dan 4) memori organisasional, biasanya disimpan dalam memori organisasi untuk masa yang akan datang, misalnya peraturan, prosedur dan sebagainya.

2.1.6.3.3. Tipe Pembelajaran Organisasi

Pembelajaran organisasi terjadi pada level kognisi berbeda (Kandemir dan Hult, 2005) dan ada pada semua tingkatan organisasi (Huber, 1991). Menurut Fiol dan Lyles (1985) pembelajaran organisasi terjadi pada level paling rendah dan level paling tinggi. Pembelajaran pada level paling rendah terjadi dalam struktur

organisasi, misalnya melalui peraturan. Pembelajaran tipe ini menurut Duncan (1974) disebut sebagai pembelajaran level perilaku yang ditunjukkan dengan pengendalian perusahaan sebagai suatu bentuk penyesuaian dengan lingkungan. Sementara itu pembelajaran pada level paling tinggi bertujuan untuk menyesuaikan semua peraturan dan norma dari aktivitas atau perilaku khusus. Model pembelajaran ini misalnya dilakukan melalui penyelidikan dan pengembangan ketrampilan.

Pembelajaran organisasi terdiri atas beberapa tipe berbeda. Argyris (1977) membedakan pembelajaran organisasi atas *single loop learning* dan *double loop learning*. *Single loop learning* bertujuan untuk meningkatkan kompetensi inti yang berada dalam pembelajaran *boundary*. Sebaliknya *double loop learning* terjadi apabila perusahaan merespon hasil dalam perubahan organisasi pada level fundamental. *Single loop learning* disebut juga dengan pembelajaran adaptif (*adaptive learning*) menurut Sange dalam Slater dan Narver (1994) sedangkan *double loop learning* sama dengan pembelajaran generatif (*generative learning*).

2.1.6.4. Kewirausahaan

Globalisasi ekonomi yang terjadi saat ini dapat memberikan kesempatan kepada perusahaan untuk bisa bertumbuh dan mencapai profitabilitas tinggi (Zahra dan Garvis, 2000). Kesempatan-kesempatan yang timbul akibat globalisasi membuat perusahaan dapat menggunakan semua sumberdaya dan keterampilan yang dimiliki perusahaan dalam menghadapi pasar global. Pendapat berbeda disampaikan oleh Leavy dalam Zahra dan Garvis (2000) bahwa menghadapi ekonomi dan pasar global, maka banyak perusahaan menggunakan kapabilitas yang berasal dari sumberdaya

asing. Oleh karena itu perusahaan dalam menjalankan operasinya perlu melakukan berbagai aktivitas seperti meningkatkan kreativitas, pengambilan resiko, menggali berbagai bentuk model produksi baru, sumberdaya manusia dengan keahlian tinggi, riset dan pengembangan secara kontinu, dan sistem pemasaran. Menurut Zahra dan Covin, (2000) berbagai aktivitas tersebut sangat dekat dengan aktivitas yang terdapat dalam kewirausahaan.

Kewirausahaan dapat didefinisikan dalam berbagai cara. Namun, Lumpkin dan Dess (1996) mengatakan bahwa sulit untuk mendefinisikan istilah wirausaha dalam berbagai perspektif, perilaku ekonomi bahkan sosial. Stevenson dan Jarillo (1990) mendefinisikan kewirausahaan sebagai suatu proses dimana seseorang baik di dalam maupun di luar organisasi berusaha untuk mengejar peluang tanpa memperhatikan sumberdaya yang sedang dikuasai. Sathe dalam Suliyanto (2009) mendefinisikan kewirausahaan adalah proses dimana organisasi memperbaharui atau menciptakan bisnis yang baru. Bila ditinjau dari konteks organisasional, maka kewirausahaan adalah aktivitas yang meliputi persetujuan dan komitmen sumberdaya yang bertujuan untuk inovasi (Zahra dan Covin, 1995).

Berdasarkan beberapa definisi di atas, maka kewirausahaan sebenarnya merupakan suatu proses organisasi (Knight, 1997; Zampetakis, et al. 2009) yang dapat memberikan kesuksesan bagi perusahaan (Miller dan Friesen, 1982). Apabila dipandang sebagai proses, maka kewirausahaan merupakan masukan dan keluaran kunci (Morris dan Sexton, 1996). Masukan terdiri dari peluang-peluang yang ada di lingkungan, konteks organisasi, sumberdaya keuangan dan non-keuangan. Sedangkan

sebagai keluaran berarti kewirausahaan terdiri atas produk dan jasa baru, profit, karyawan dan pertumbuhan aset.

Perilaku kewirausahaan dalam organisasi secara umum telah dikenal sebagai sarana untuk meningkatkan pertumbuhan dan profitabilitas organisasi (Thornberry, 2001), pembaharuan strategi (Zahra, 1996); perubahan organisasi dan pelayanan yang menambah nilai bagi pelanggan (Kuratko, et al. 2005). Beberapa pandangan tersebut memberikan bukti bahwa orientasi kewirausahaan merupakan hal penting yang dapat harus dimiliki oleh setiap perusahaan.

Kewirausahaan perusahaan didefinisikan sebagai kemampuan perusahaan untuk secara kontinu memperbaharui, inovasi dan secara konstruktif mengambil resiko (Miller, 1983; Naman dan Selvin, 1993). Kewirausahaan berkaitan dengan inovatif, pengambilan resiko dan proaktif (Covin dan Selvin, 1989). Stevenson, et al. dalam Wood, et al. (2000) mengatakan bahwa kewirausahaan merupakan kesediaan organisasi untuk mendorong dan mendukung kreativitas, fleksibilitas dan pengambilan resiko. Dengan demikian, menurut Jarillo dan Wood dalam Wood, et al. (2000) bahwa kewirausahaan organisasi berkaitan dengan tiga komponen konseptual yang saling berkaitan yaitu *innovativeness*, *proactive*, dan *risk-taking*. Inovasi merupakan pengenalan produk, jasa, teknologi dan pembukaan pasar baru. Proaktif adalah secara aktif mencari cara-cara untuk mencapai tujuan organisasi. Sedangkan pengambilan resiko berkaitan dengan pembuatan keputusan yang tepat dalam kondisi ketidakpastian lingkungan. Dimensi lain dari orientasi kewirausahaan dikemukakan oleh Lumkin dan Dess (1996) yaitu kemandirian, inovasi, berani mengambil resiko, agresif dalam persaingan, dan proaktivitas.

Konsep kewirausahaan harus diterapkan dalam setiap perusahaan. Lumpkin dan Dess (1996) yang juga dikutip oleh Suliyanto (2009) berpendapat bahwa penerapan konsep kewirausahaan merupakan bagian dari literatur strategi. Secara operasional, konsep orientasi kewirausahaan dianggap sebagai suatu orientasi untuk berusaha menjadi pertama dalam inovasi produk pasar, berani mengambil resiko, dan bertindak proaktif untuk mengalahkan pesaing (Miller, 1983). Pendapat lain diungkapkan oleh Lumpkin dan Dess (1996) bahwa perusahaan yang melakukan orientasi kewirausahaan adalah perusahaan yang bersedia mengambil resiko, sebaliknya perusahaan konservatif memiliki sifat bertahan dan menghindari resiko.

Kewirausahaan tidak dapat dijalankan oleh seseorang atau pemimpin yang tidak memiliki jiwa tersebut. Untuk itu, kewirausahaan memiliki beberapa karakteristik seperti berikut. Wiratmo (2001) mengutip pendapat McClelland memberikan karakteristik kewirausahaan sebagai berikut (1) keinginan berprestasi, (2) keinginan untuk bertanggung jawab, (3) preferensi pada resiko-resiko menengah, (4) persepsi pada kemungkinan berhasil, (5) rangsangan terhadap umpan balik, (6) aktivitas energik, (7) orientasi masa depan, (8) ketrampilan dalam pengorganisasian, dan (9) sikap terhadap uang. Sedangkan Chandra (2001) berpendapat bahwa seorang kewirausahaan perlu memiliki lima unsur keberanian seperti (1) berani bermimpi, (2) berani mencoba, (3) berani memantau, (4) berani gagal, dan (5) berani sukses.

Pendapat yang sama juga disampaikan oleh Longnecker, et al. dalam Suliyanto (2009) bahwa kewirausahaan memiliki empat ciri yaitu memiliki kebutuhan yang tinggi untuk dipenuhi, memiliki keberanian mengambil resiko moderat, memiliki percaya diri yang kuat, dan memiliki kemauan berbisnis.

Bertolak dari beberapa karakteristik di atas, maka karakteristik kunci yang perlu dimiliki oleh seorang pemimpin yaitu memiliki tingkat kewirausahaan yang tinggi akan lebih inovatif, lebih proaktif dan lebih berani dalam mengambil resiko, sehingga pada akhirnya akan berpengaruh pada kinerja perusahaan. Pendapat ini didukung oleh beberapa peneliti sebelumnya yang mengatakan bahwa kewirausahaan dapat meningkatkan kinerja perusahaan, misalnya seperti yang dibuktikan oleh Covin dan Selvin (1989); Davis, et al. (1991); Zahra, et al. (1999); dan Zahra dan Garvis, (2000).

2.1.7. Kinerja Perusahaan

Kinerja perusahaan merupakan komponen penting dalam berbagai penelitian empiris terutama kebijakan bisnis (Dess dan Richard, 1984). Konstruk ini sering digunakan oleh para peneliti dalam menginvestigasi fenomena seperti struktur, strategi dan perencanaan. Di sisi lain kinerja perusahaan pada dasarnya merupakan suatu fenomena yang kompleks dan bersifat multidimensional. Kinerja perusahaan meliputi kinerja pemasaran, kinerja keuangan, dan kinerja sumberdaya manusia.

Kinerja perusahaan atau biasa dikenal juga dengan kinerja organisasi merupakan suatu indikator tingkat kesuksesan dalam mencapai tujuan perusahaan. Untuk itu kinerja perusahaan yang baik menunjukkan kesuksesan dan efisiensi perilaku perusahaan (Suliyanto, 2009). Kinerja perusahaan terkait dengan informasi yang akan diperoleh. Untuk itu, agar dapat memperbaiki berbagai informasi terutama yang relevan dengan informasi internal, maka selanjutnya dikembangkan pengukuran kinerja perusahaan yang memadukan faktor keuangan dan non-keuangan.

Ada berbagai macam indikator yang dapat digunakan untuk mengukur kinerja perusahaan. Lee dan Miller (1996) mengukur kinerja perusahaan dengan menggunakan indikator berupa pertumbuhan penjualan, pertumbuhan pendapatan, pertumbuhan *market share*, pertumbuhan aset, perkembangan produk baru, moral karyawan dan kesejahteraan karyawan. Agarwal, et al. (2003) mengukur kinerja perusahaan dengan menggunakan dua dimensi yaitu kinerja objektif dan subjektif. Kinerja objektif berkaitan dengan kinerja keuangan dan kinerja pemasaran misalnya profitabilitas dan *market share*. Sedangkan kinerja subjektif didasarkan pada pengukuran para pelanggan dan karyawan misalnya kualitas layanan, kepuasan konsumen dan sebagainya.

Govindarajan dan Fisher (1990) memberikan beberapa alasan sukar mengukur kinerja perusahaan menggunakan ukuran objektif yaitu pertama; ukuran kinerja yang sama sukar digunakan untuk unit bisnis yang berbeda, kedua; tidak ada ukuran kinerja objektif dapat menangkap beberapa faktor kritis untuk kesuksesan kepastian strategi, dan ketiga; data kinerja objektif dari unit bisnis yang dibandingkan sukar untuk diukur. Oleh karena itu beberapa peneliti kemudian menggunakan kinerja subjektif. Namun menurut Colvin dan Slevin (1989) digunakannya ukuran kinerja subjektif didasarkan pada persepsi manajemen karena untuk mengantisipasi tidak tersedianya data kinerja bisnis secara objektif. Lee dan Miller (1996) beranggapan bahwa ukuran kinerja subjektif sangat cocok digunakan apabila sampel penelitian terdiri atas beberapa industri yang berbeda. Alasan lain disampaikan oleh Covin dan Slevin (1989) adalah karena beberapa peneliti telah membuktikan bahwa ukuran kinerja subjektif memiliki tingkat reliabilitas dan validitas yang sangat tinggi.

Henri (2006) mencatat bahwa ukuran kinerja mulai berkembang sejak awal 1990-an dan puncaknya dalam tahun 1996. Dixon, et al. (1990) dalam Henri (2006) di tahun 1990 memadukan sistem pengukuran kinerja dengan pengetahuan kos dan kinerja yang disyaratkan dan digunakan dalam siklus manajemen strategik. Lynch dan Cross (1991) dalam Henri (2006) memperkenalkan suatu piramida kinerja yang mengkaitkan strategi dan operasi dengan mentranslasikan tujuan strategik dari ukuran atas-bawah dan ukuran bawah-atas. Tahun 1992 dan 1996 Kaplan dan Norton mengusulkan salah satu bentuk pengukuran kinerja yang disebut *balance scorecard*.

Salah satu pendekatan yang digunakan untuk pengukuran kinerja strategi adalah ukuran keuangan yang bersifat tradisional dipadukan dengan ukuran yang bersifat non-finansial (Ittner, et al. 2003). Bentuk pengukuran seperti ini telah banyak digunakan untuk mengetahui bagaimana kinerja perusahaan. Bentuk pengukuran seperti ini oleh beberapa peneliti dan praktisi dikenal dengan istilah diversitas pengukuran atau pengukuran yang bermultidimensional.

Diversitas pengukuran merupakan suatu konsep yang luas dan berkaitan dengan beberapa dimensi seperti (1) ukuran pemicu vs ukuran hasil; (2) ukuran subjektif vs objektif; (3) ukuran internal vs eksternal; dan (4) ukuran keuangan vs non-keuangan. Beberapa peneliti telah mencoba untuk menggunakan bentuk pengukuran ini misalnya Ittner, et al. (2003); Kaplan dan Norton, (1996); Hoque, et al. (2001); Baker dan Sinkula, (1999); serta Henri (2006).

Diversitas pengukuran juga mengacu kepada perluasan yang mana ukuran tim manajemen puncak dan informasi yang digunakan berkaitan dengan ukuran keuangan dan non-keuangan. Sesuai dengan model ini, bentuk pengukuran kinerja sebenarnya

terdiri atas kinerja keuangan dan kinerja non-keuangan. Hoque, et al. (2001) berpendapat bahwa bentuk pengukuran yang demikian disebut juga dengan ukuran kinerja multidimensi. Bentuk pengukuran yang bersifat multidimensional tersebut dalam *balance scorecard* dipandang sebagai kinerja perusahaan dari empat dimensi yaitu finansial, pelanggan, proses bisnis internal, dan pembelajaran dan pertumbuhan.

2.1.8. Kultur Organisasi

Konsep kultur dalam organisasi pada dasarnya diadopsi dari bidang antropologi. Kultur dapat didefinisikan dengan cara yang berbeda dan berasal dari perspektif yang berbeda pula (Hofstede, 1980; 1994; Pratt dan Beaulieu, 1992). Kultur adalah keseluruhan pola pemikiran, perasaan dan tindakan dari suatu kelompok sosial yang dapat membedakan antara kelompok sosial yang satu dengan kelompok sosial yang lain (Hofstede, 1980).

Kultur ada untuk suatu masyarakat secara keseluruhan atau negara. Sedangkan subkultur digunakan untuk level seperti organisasi, profesi, atau keluarga. Sementara itu kultur bervariasi antara masyarakat yang satu dengan masyarakat yang lain (Hofstede, 1980). Kultur yang ada dalam kelompok-kelompok yang besar tersebut dibentuk berdasarkan lingkungan sosial di sekitarnya termasuk yang sangat berperan adalah lingkungan sosial, misalnya negara, daerah, tempat kerja, sekolah dan rumah tangga.

Hofstede (1994) mengklasifikasikan kultur yang ada dalam masyarakat menjadi beberapa tingkatan yaitu nasional, daerah, gender, generasi, kelas sosial, dan organisasi/perusahaan. Kultur pada tingkat organisasional adalah seperangkat asumsi-

asumsi, keyakinan, nilai dan persepsi yang dimiliki para anggota kelompok dalam suatu organisasi yang membentuk dan mempengaruhi sikap dan perilaku kelompok yang bersangkutan (Hofstede 1980; Sackman 1992; Meschi dan Roger 1995; van Oudenhoven 2001).

Kultur organisasi tercermin dalam dua dimensi yaitu nilai-nilai organisasi dan praktek-praktek organisasi (Pratt dan Beaulieu, 1992). Setiap nilai kultur yang ada dalam organisasi tidak dapat diobservasi tetapi dimanifestasikan dalam praktek. Hal inilah yang membedakan kelompok organisasi dengan kelompok organisasi lainnya.

Nilai-nilai dan praktek dari kultur yang diterapkan dalam organisasi kemudian digunakan oleh para peneliti dalam menginvestigasi bagaimana pengaruh kultur dalam organisasi. Hubungan antara kultur dengan berbagai fungsi sosial dalam organisasi telah menjadi tema dalam penelitian-penelitian sosial sejak lama (Denison dan Mishra, 1995). Ahli sosiologi, ahli antropologi sosial dan ahli psikologi mempresentasikan kultur dan ideologi sebagai fitur integral dari suatu fungsi sosial. Hofstede (1980) mengembangkan dimensi kultur yang kemudian secara luas dipelajari di bidang sosiologi, teori organisasi dan dalam bidang akuntansi.

Secara umum, kultur merupakan suatu elemen esensial dalam kerangka untuk memahami bagaimana suatu sistem sosial berubah (Gray, 1988). Menurut Gray (1988) kultur mempengaruhi 1) norma-norma dan nilai-nilai seperti sistem; dan 2) perilaku kelompok dalam interaksi mereka dalam dan lintas sistem.

Kultur dalam akuntansi awal mula dikembangkan oleh Gray dalam tahun 1988. Gray (1988) menghubungkan nilai kultur yang dikemukakan oleh Hofstede (1980) dengan nilai-nilai akuntansi. Gray membagi kultur dalam empat dimensi yaitu

professionalism, uniformity, conservatism, dan secrecy. Dimensi-dimensi ini kemudian dipakai secara luas dalam berbagai penelitian akuntansi maupun auditing. Beberapa studi kultur yang dikaitkan dengan sistem pengendalian manajemen lebih berfokus pada kultur nasional dibandingkan kultur organisasional.

Kultur organisasi merupakan bagian dari kultur nasional. Kultur nasional pada akhirnya akan membentuk kultur organisasi. Zamumuto dan Krakower (1991) dalam Lau dan Ngo (1996) mengembangkan empat tipe kultur dan memiliki karakteristik umum yang dapat dipakai dalam strategi organisasi. Keempat tipe kultur tersebut adalah kultur kelompok, kultur pengembangan, kultur hirarki, dan kultur rasional. Kultur kelompok penekanan utama adalah pada hubungan manusia. Bentuk kultur ini bersifat fleksibel dan menjaga hubungan internal organisasi. Kultur pengembangan memberikan penekanan utama pada fleksibilitas dan perubahan dengan fokus utama adalah lingkungan eksternal. Kultur rasional memberikan penekanan pada produktivitas, kinerja, dan pencapaian tujuan. Sedangkan kultur rasional memberikan penekanan pada stabilitas internal keseragaman, koordinasi dan efisiensi.

2.1.9. Penelitian-Penelitian Terdahulu

Bagian ini akan membahas beberapa penelitian terdahulu yang berkaitan dengan penelitian ini. Pembahasan penelitian-penelitian terdahulu dikelompokkan atas dua bagian. Pertama; penelitian-penelitian yang menggunakan *lever's of control* atau sistem pengendalian manajemen (SPM) dihubungkan dengan kapabilitas organisasi. Kedua; penelitian-penelitian yang menggunakan kapabilitas perusahaan dihubungkan dengan kinerja perusahaan.

2.1.9.1. Penelitian-Penelitian Terdahulu Tentang SPM Dengan Menggunakan *Lever's of Control*

Penelitian yang menggunakan sistem pengendalian manajemen dihubungkan dengan kapabilitas perusahaan sebagai mediasi kinerja perusahaan banyak dilakukan di beberapa negara maju seperti Amerika Serikat, Inggris, Kanada, Australia, Spanyol, dan Slovenia. Di Indonesia penelitian seperti ini sepengetahuan peneliti masih jarang dilakukan.

Penelitian-penelitian dengan menggunakan sistem pengendalian manajemen di era 1990-an sampai sekarang terinspirasi oleh penelitian yang dilakukan oleh Simons tahun 1990, 1991, 1994, 1995, 2000. Kebanyakan penelitian yang dilakukan didasarkan pada buku yang sangat terkenal dalam bidang akuntansi manajemen maupun bidang manajemen strategi. Buku yang diterbitkan *Harvard Business School* dalam tahun 1995 oleh Simons dengan judul "*Lever's of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategy Renewal*". Penerbitan buku ini didasarkan pada penelitian Simons dalam tahun 1990, 1991, dan 1994.

Simons (1990) melakukan studi lapangan selama dua tahun untuk mengetahui bagaimana manajer puncak menggunakan sistem pengendalian manajemen formal sebagai penuntun munculnya strategi-strategi baru dan meyakinkan bahwa keunggulan bersaing tetap berlanjut. Sampel melibatkan 13 industri yang berbeda dan wawancara dilakukan terhadap 70 manajer puncak. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pengendalian interaktif dapat digunakan untuk mengelola strategi-strategi yang muncul. Para manajer puncak menggunakan sistem formal untuk memperoleh keuntungan maksimal.

Simons (1991) mengadakan investigasi untuk mengetahui bagaimana manajer puncak menggunakan sistem pengendalian spesifik dengan fokus perhatian organisasi dan pada ketidakpastian strategi. Sebanyak 17 manajer puncak dari 17 industri produk kesehatan di Amerika Serikat terlibat dalam wawancara. Hasil penelitian menunjukkan bahwa semua sampel menggunakan sistem pengendalian interaktif. Secara keseluruhan hasil penelitian menunjukkan bahwa visi manajemen puncak merupakan alasan mendasar untuk menggunakan sistem pengendalian interaktif.

Simons (1994) melakukan studi yang bersifat *longitudinal* karena data dikumpulkan selama 18 bulan. Tipe penelitian ini merupakan penelitian eksploratif untuk menginvestigasi dua hal utama yaitu bagaimana visi dan strategi bisnis dan bagaimana para manajer menggunakan sistem pengendalian formal sebagai *lever's* dari perubahan dan pembaharuan strategi. Sampel penelitian adalah sepuluh manajer puncak yang baru menduduki jabatan sebagai presiden direktur perusahaan. Kesepuluh presiden direktur dibagi atas dua kelompok yaitu lima yang dipromosi dari dalam perusahaan dan lima direkrut dari luar perusahaan. Enam puluh persen sampel merupakan perusahaan manufaktur dan sisanya adalah perusahaan yang bergerak di sektor jasa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem pengendalian merupakan *lever's* yang paling penting digunakan baik untuk perubahan yang dilakukan secara bertahap maupun secara cepat.

Abernethy dan Brownell (1999) melakukan penelitian peran anggaran dalam perubahan strategi organisasi. Mereka menggunakan sistem pengendalian manajemen yang diklasifikasikan oleh Simons (1990) atas pengendalian interaktif dan diagnostik. Penelitian ini bertujuan untuk menggali bagaimana manajemen puncak dalam

organisasi melakukan orientasi ulang strategi dengan menggunakan sistem pengendalian akuntansi manajemen. Sampel adalah 63 *chief executive officers* (CEOs) yang bekerja di rumah sakit umum di Australia. Hasil penelitian menunjukkan bahwa gaya interaktif penggunaan anggaran dapat mengurangi gangguan pengaruh kinerja karena proses perubahan strategi.

Penelitian Marginson (2002) terhadap 26 manajer level unit bisnis berbeda yang bergerak dalam industri telekomunikasi di Inggris. Hasil penelitian menunjukkan bahwa Secara keseluruhan persepsi manajerial terhadap SPM merupakan faktor penting dalam menentukan pengaruh bahwa SPM diperlukan manajer untuk aktivitas strategi. Sistem *beliefs* mempengaruhi manajer dalam menginisiasi keputusan.

Penelitian Bisbe dan Otley (2004) menggunakan pengendalian interaktif dari Simons (1995). Tujuan penelitian adalah untuk melihat perbedaan secara eksplisit antara penggunaan interaktif dari sistem pengendalian manajemen terhadap inovasi produk dan kinerja. Penelitian ini melibatkan 58 CEO dari perusahaan manufaktur di Spanyol. Hasil penelitian menunjukkan bahwa: 1) pengendalian interaktif berpengaruh terhadap inovasi, namun sangat tergantung pada level inovasi produk, 2) Pengendalian interaktif dapat mengurangi resiko inovasi jika perusahaan menggunakan inovasi tinggi, 3) Pengendalian interaktif merupakan pemicu bagi strategi.

Henri (2006) melakukan survei terhadap manajemen tim yang terdiri atas para CEO, CFO, COO, dan wakil presiden senior untuk menguji perspektif *resource-based* dan mengetahui bagaimana penggunaan sistem pengendalian manajemen oleh

tim manajemen puncak sebagai anteseden kapabilitas organisasi. Sebanyak 383 tim manajemen yang berasal dari industri pemanufakturan di Kanada berpartisipasi dalam penelitian ini. Hasil penelitian membuktikan bahwa: 1) sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif dengan keempat kapabilitas, 2) sistem pengendalian diagnostik berpengaruh negatif dengan keempat kapabilitas perusahaan, dan 3) sistem pengendalian gabungan berpengaruh positif dengan keempat kapabilitas perusahaan.

Penelitian Widener (2007) menggunakan empat *lever's of control* dari Simons (1995, 2000) yaitu sistem *beliefs*, *boundary*, diagnostik, dan interaktif. Widener melibatkan 122 CFOs sebagai sampel yang bekerja pada beberapa industri di Amerika seperti industri manufaktur, industri jasa, industri logam, jasa keuangan, transportasi, retail, dan pedagang besar. Hasil penelitian menunjukkan bahwa sistem *beliefs* dan diagnostik berpengaruh terhadap pembelajaran organisasi. Sementara itu, sistem *boundary* dan interaktif tidak berpengaruh terhadap pembelajaran organisasi. Pembelajaran organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan.

Tekavčič, et al. (2008) melakukan investigasi penggunaan *lever's of control* dari Simons (1995, 2000) dengan metode studi kasus pada industri manufaktur terbesar di Slovenia. Wawancara melibatkan manajer menengah dan puncak. Hasil penelitian membuktikan bahwa *lever's of control* sangat penting dalam penerapan strategi perusahaan.

Untuk mengetahui penelitian-penelitian terdahulu tentang sistem pengendalian manajemen yang menggunakan *lever's of control* dari Simons (1995, 2000) dapat dilihat pada tabel 2.2.

TABEL 2.2
RINGKASAN PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU TENTANG LOC

Peneliti	Variabel loc	Sampel	Metode	Alat Uji	Hasil
Simons (1990)	Interaktif	70 CEO	Wawancara	Analisis kualitatif	Pengendalian interaktif dapat digunakan untuk mengelola strategi-strategi yang muncul. Para manajer puncak menggunakan sistem formal untuk memperoleh keuntungan maksimal.
Simons (1991)	Diagnostik Interaktif	17 Manajer Puncak Unit Bisnis	Wawancara	Analisis kualitatif	Semua sampel menggunakan sistem pengendalian interaktif. Secara keseluruhan hasil penelitian menunjukkan bahwa visi manajemen puncak merupakan alasan mendasar untuk menggunakan sistem pengendalian interaktif.
Simons (1994)	<i>Beliefs Boundary</i> Diagnostik Interaktif	10 presiden direktur	Wawancara	Analisis kualitatif	Sistem pengendalian merupakan <i>lever's</i> untuk perubahan strategi baik bersifat evolusi maupun revolusi
Abernethy dan Brownell (1999)	Diagnostik Interaktif	63 CEO	Kuesioner	Regresi	Gaya interaktif anggaran dapat mengurangi gangguan pengaruh kinerja organisasi
Marginson (2002)	<i>Beliefs Boundary</i> Diagnostik Interaktif	26 manajer SBU	Wawancara	Analisis kualitatif	Secara keseluruhan persepsi manajerial terhadap SPM merupakan faktor penting dalam menentukan pengaruh bahwa SPM diperlukan manajer untuk aktivitas strategi. Sistem beliefs mempengaruhi manajer dalam menginisiasi keputusan.
Bisbe dan Otley (2004)	Interaktif	58 CEO	Kuesioner	Regresi	Pengendalian interaktif berpengaruh terhadap inovasi, namun sangat tergantung pada level inovasi produk. Pengendalian interaktif dapat mengurangi resiko inovasi jika perusahaan menggunakan inovasi tinggi. Pengendalian interaktif merupakan pemicu bagi strategi.

Lanjut...

Lanjutan TABEL 2.2

Toumela (2005)	<i>Beliefs Boundary</i> Diagnostik Interaktif	Tim manajemen	Wawancara	Analisis kualitatif	Sistem pengukuran kinerja dapat digunakan baik secara diagnostik maupun interaktif, tetapi sistem tersebut berimplikasi untuk pengendalian <i>beliefs</i> dan <i>boundary</i> . Penggunaan pengendalian interaktif untuk mengukur kinerja adalah lebih cenderung untuk memperbaiki kualitas manajemen strategik dan meningkatkan komitmen terhadap pencapaian strategi
Henri (2006)	Diagnostik Interaktif Gabungan diagnostik dan interaktif	383 Tim manajemen	Kuesioner	SEM	Sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif terhadap keempat kapabilitas Sistem pengendalian diagnostik berpengaruh negatif terhadap keempat kapabilitas perusahaan Sistem pengendalian gabungan berpengaruh positif dengan keempat kapabilitas perusahaan
Widener (2007)	<i>Beliefs Boundary</i> Diagnostik Interaktif	122 CFO	Kuesioner	SEM	Sistem <i>beliefs</i> dan diagnostik berpengaruh terhadap pembelajaran organisasi. Sistem <i>boundary</i> dan interaktif tidak berpengaruh terhadap pembelajaran organisasi. Pembelajaran organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan.
Tekavčič, et al. (2008)	<i>Beliefs Boundary</i> Diagnostik Interaktif	Manajer puncak dan Manajer menengah	Wawancara	Analisis kualitatif	LOC sangat penting dalam penerapan strategi perusahaan.

Sumber: Abernethy dan Brouwnell (1999); Bisbe dan Otley (2004); Henri (2006); Marginson (2002) Simons (1990; 1991; 1994); Tekavcic et al. (2008); Toumela (2005); Widener (2007).

2.1.9.2. Penelitian-Penelitian Terdahulu Tentang Kapabilitas Perusahaan

Penelitian-penelitian sebelumnya yang menggunakan konsep kapabilitas dihubungkan dengan kinerja perusahaan kebanyakan dilakukan dalam bidang pemasaran dan sepengetahuan peneliti sangat jarang dilakukan dalam bidang

akuntansi. Beberapa penelitian sebelumnya terkait dengan kapabilitas dan kinerja dapat dijelaskan seperti berikut ini.

Agarwal, et al. (2003) melakukan investigasi pengaruh inovasi terhadap kinerja perusahaan baik yang diukur secara objektif maupun subjektif. Survei dilakukan terhadap 201 CEO sebagai sampel yang bekerja di industri perhotelan di Amerika. Hasil penelitian yang diuji menggunakan analisis regresi menunjukkan bahwa inovasi berpengaruh terhadap kinerja baik kinerja objektif maupun subjektif.

Penelitian Deshpande dan Farley (2004) menggunakan perusahaan-perusahaan lintas negara seperti Jepang, Amerika Serikat, Prancis, Inggris, dan Jerman. Penelitian menggunakan metode wawancara dengan kepala cabang di kantor pusat negara masing-masing. Hasil penelitian menunjukkan bahwa inovasi secara positif berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Bisbe dan Otley (2004) melakukan penelitian dengan tujuan untuk secara eksplisit membedakan pengaruh yang berbeda dari gaya interaktif sistem pengendalian manajemen pada inovasi produk. Penelitian ini menggunakan 58 CEOs yang bekerja di industri manufaktur di Spanyol. Hasil penelitian membuktikan bahwa inovasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Darroch (2005) melakukan penelitian dengan pengumpulan data melalui survei. Kuesioner dikirim kepada CEOs yang bekerja di beberapa industri besar di Selandia Baru. Sebanyak 443 CEOs berpartisipasi dalam penelitian ini. Hipotesis penelitian diuji menggunakan *structural equation model*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak terdapat hubungan antara inovasi dan kinerja perusahaan.

Henri (2006) menggunakan tim manajemen sebagai sampel yang bekerja pada industri manufaktur di Kanada. Sebanyak 383 anggota tim manajemen berpartisipasi dalam penelitian ini. Inovasi diukur menggunakan indikator berupa ide-ide baru, cepat untuk menerima inovasi, manajemen secara aktif mencari inovasi dan ide-ide. Hasil penelitian membuktikan bahwa inovasi berpengaruh positif dengan kinerja. Ringkasan penelitian-penelitian terdahulu yang menghubungkan inovasi dan kinerja dapat dilihat pada tabel berikut ini.

TABEL 2.3
PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU MENGENAI
HUBUNGAN INOVASI DENGAN KINERJA

Peneliti	Sumber konstruk inovasi	Sampel	Alat Analisis	Hasil
Agarwal, et al. (2003)	Han, et al. (1998)	201 CEO	Regresi	Inovasi berpengaruh positif dengan kinerja
Deshpande dan Farley (2004)	Capon, et al. (1992)	Kepala Kantor Pusat	MANOVA	Inovasi berpengaruh positif dengan kinerja
Bisbe dan Otley (2004)	Capon, et al. (1992)	58 CEO	Analisis Jalur dan Regresi	Inovasi berpengaruh positif dengan kinerja
Darroch (2005)	Booz Allen Hamilton (1982)	443 CEO	SEM	Inovasi tidak berpengaruh dengan kinerja
Henri (2006)	Hurley dan Hult (1998)	383 Tim Manajemen	SEM	Inovasi berpengaruh dengan kinerja

Sumber: Aragawal, et al. (2003); Bisbe dan Otley (2004); Darroch (2005); Deshpande dan Farley (2004); Henri (2006).

Seperti halnya dengan inovasi, penelitian mengenai orientasi pasar merupakan bidang utama dalam literatur pemasaran. Baker dan Sinkula (2005) dalam Suliyanto (2009) berpendapat bahwa penelitian yang menguji hubungan orientasi pasar dan

kinerja organisasi sejak tahun 1990 sudah lebih dari 100 penelitian. Kinerja organisasi dapat diukur dengan berbagai pengukuran baik yang berkaitan dengan dimensi efisiensi, pertumbuhan, profit maupun dimensi lainnya.

Narver dan Slater (1990) melakukan survei terhadap 113 manajer level SBU yang dibagi ke dalam 36 perusahaan komoditas dan 77 perusahaan non-komoditas untuk menilai hubungan antara orientasi pasar dan *return on investment*. Mereka menemukan bahwa orientasi pasar secara positif berhubungan dengan ROI untuk bisnis non-komoditas tetapi non-linier untuk bisnis komoditas.

Deshpande, et al. (1993) melakukan studi dampak orientasi pelanggan dihubungkan dengan inovasi dan kultur organisasi pada kinerja perusahaan-perusahaan di Jepang. Ukuran kinerja dikelompokkan atas kinerja objektif yaitu profitabilitas, *size*, *market share*, dan tingkat pertumbuhan. Sampel adalah para eksekutif yang bekerja pada 50 perusahaan yang terdaftar di *Nikkei Stock Exchange* Tokyo Jepang. Hasil penelitian membuktikan bahwa tidak ada hubungan antara orientasi pelanggan dengan kinerja.

Hart dan Diamantopoulos (1993) melakukan replikasi terhadap penelitian Kohli dan Jaworski (1990). Penelitian bertujuan untuk menguji hubungan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan. Penelitian menggunakan sampel yang diperoleh secara acak terhadap 87 *managing directors* dari beberapa perusahaan besar di Inggris. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang lemah antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan.

Jaworski dan Kohli (1993) melakukan investigasi dengan membagi sampel penelitian atas dua bagian. Sampel pertama terdiri atas 222 strategi bisnis unit yang

adalah eksekutif pemasaran dan non-eksekutif pemasaran. Sampel kedua sebanyak 230 manajer pemasaran di Amerika Serikat. Mereka melakukan studi untuk menghubungkan orientasi pasar dengan lima ukuran kinerja yaitu *market share*, ROE keduanya dikelompokkan ke dalam kinerja objektif, dan tiga kinerja lainnya yaitu komitmen organisasional, *esprit de corps*, dan kinerja keseluruhan yang dikelompokkan ke dalam kinerja subjektif. Hasil penelitian baik untuk sampel pertama maupun kedua membuktikan bahwa orientasi pasar memiliki hubungan positif dengan kinerja bisnis secara keseluruhan jika diukur menggunakan kinerja subjektif namun tidak berhubungan positif dengan kinerja objektif.

Slater dan Narver (1994) melakukan perluasan terhadap studi sebelumnya dengan memasukkan dua ukuran kinerja objektif tambahan yaitu kesuksesan produk baru dan pertumbuhan penjualan di samping ROA. Sampel terdiri dari 107 manajer strategi bisnis unit di Amerika Serikat. Hasil penelitian membuktikan bahwa orientasi pasar berpengaruh positif dengan pertumbuhan penjualan, kesuksesan produk baru, dan ROA.

Greenley (1995) menginvestigasi perusahaan-perusahaan di Inggris. Greenley (1995) melakukan replikasi penelitian yang dilakukan oleh Slater dan Narver (1994). Data diperoleh dari 280 perusahaan yang bervariasi seperti industri produk dan jasa. Hasil penelitian menunjukkan bahwa tidak ada hubungan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan yang dinilai secara objektif.

Han, et al. (1998) melakukan penelitian untuk menguji hubungan antara orientasi pasar dan kinerja dimediasi oleh inovasi. Studi dilakukan terhadap manajemen level senior di 134 bank lokal di negara bagian barat tengah Amerika

Serikat. Kinerja diukur menggunakan ukuran objektif yaitu pertumbuhan dan profitabilitas. Hasil penelitian membuktikan bahwa tidak ada hubungan yang signifikan antara orientasi pasar dan kinerja yang dinilai berdasarkan objektif.

Baker dan Sinkula (1999) melakukan penelitian pengaruh sinergik orientasi pasar dan orientasi belajar dengan kinerja organisasi. Sampel adalah 411 tim manajemen dari berbagai perusahaan di Amerika Serikat. Hasil penelitian membuktikan bahwa orientasi pasar mempengaruhi secara langsung kinerja organisasi.

Wood, et al. (2000) menginvestigasi anteseden orientasi pasar dengan kinerja rumah sakit. Sebagai sampel adalah para CEOs yang berjumlah 237 yang bekerja pada 37 rumah sakit yang dipilih secara random di Amerika Serikat. Hasil penelitian membuktikan orientasi pasar memberikan dukungan kuat untuk hubungan antara orientasi pasar dengan kinerja rumah sakit.

Subramanian dan Gopalakrishna (2001) menginvestigasi hubungan antara orientasi pasar dengan kinerja organisasi dalam konteks negara berkembang. Sampel adalah 162 manajer level atas dari perusahaan jasa dan industri pemanufakturan di India. Kinerja diukur menggunakan pertumbuhan pendapatan, ROE, kesuksesan produk baru, kemampuan mempertahankan pelanggan, dan kesuksesan dalam pengendalian beban. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terdapat hubungan yang signifikan antara orientasi pasar dengan kinerja organisasi.

Agarwal, et al. (2003) melakukan penelitian orientasi pasar dan kinerja pada perusahaan jasa Amerika Serikat. Penelitian dengan menggunakan 201 hotel bertaraf internasional dan sebagai unit analisis adalah para manajer umum yang bekerja di

hotel tersebut. Pengukuran kinerja menggunakan ukuran objektif dan subjektif. Hasil penelitian membuktikan bahwa orientasi pasar berhubungan positif dan signifikan baik dengan kinerja yang diukur secara objektif maupun subjektif.

Henri (2006) melakukan penelitian dengan memasukkan orientasi pasar dari kapabilitas perusahaan sebagai mediasi hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kinerja perusahaan. Sebanyak 383 anggota tim manajemen berpartisipasi dalam penelitian ini. Orientasi pasar diukur menggunakan 13 butir konstruk yang dikembangkan oleh Narver dan Slater (1990) sedangkan kinerja perusahaan diukur menggunakan ukuran subjektif. Hasil penelitian membuktikan bahwa orientasi pasar berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan.

Panigyrakis dan Theodoridis (2007) melakukan penelitian pada beberapa perusahaan ritel di Yunani. Sebanyak 252 manajer cabang yang bekerja di perusahaan ritel dijadikan sebagai sampel. Hasil penelitian membuktikan bahwa terdapat pengaruh positif orientasi pasar dan kinerja perusahaan ritel dan mendukung bahwa orientasi pasar merupakan suatu faktor penentu yang paling penting dalam kinerja perusahaan.

Haugland, et al. (2007) menginvestigasi hubungan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan dalam industri jasa. Sampel adalah 110 CEOs yang bekerja pada hotel tersebut di Norwegia. Kinerja perusahaan diukur menggunakan ukuran objektif dan subjektif. Hasil penelitian membuktikan bahwa hubungan yang kuat antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan terjadi ketika ukuran subjektif digunakan.

Penelitian-penelitian terdahulu yang telah dilakukan untuk menghubungkan konsep orientasi pasar dan kinerja perusahaan dapat dilihat pada tabel 2.4.

TABEL 2.4
PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU YANG MENGGUNAKAN
KONSEP ORIENTASI PASAR DAN KINERJA PERUSAHAAN

Peneliti	Sumber Konstruksi Orientasi Pasar	Sampel	Alat Analisis	Hasil
Narver dan Slater (1990)	Narver dan Slater (1990)	113 manajer SBU	Regresi	Orientasi pasar secara positif berhubungan dengan ROI untuk bisnis non-komoditas tetapi non-linier untuk bisnis komoditas.
Deshpande, et al. (1993)	Narver dan Slater (1990)	50 manajer eksekutif	Analisis Diskriminan	Tidak ada hubungan antara orientasi pelanggan dengan kinerja
Hart dan Diamantopoulos (1993)	Kohli dan Jaworski (1990)	87 Managing Directors	<i>Chi-square</i>	Terdapat hubungan yang lemah antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan
Jaworski dan Kohli (1993)	Kohli dan Jaworski (1990)	222 manajer SBU 230 manajer pemasaran	Regresi	orientasi pasar tidak berpengaruh secara positif dengan ukuran kinerja objektif tapi, memiliki hubungan positif antara orientasi pasar dengan kinerja yang bersifat subjektif
Slater dan Narver (1994)	Narver dan Slater (1990)	107 manajer SBU	Regresi	Orientasi pasar berpengaruh positif dengan pertumbuhan penjualan, kesuksesan produk baru dan ROA.
Greenley (1995)	Narver dan Slater (1990)	280 manajer umum	Regresi	Tidak ada hubungan antara orientasi pasar dengan kinerja perusahaan yang dinilai secara objektif.
Han, et al. (1998)	Narver dan Slater (1990)	134 manajer senior	Regresi	Tidak ada hubungan signifikan antara orientasi pasar dan kinerja berdasarkan penilaian objektif.
Baker dan Sinkula (1999).	Kohli et al. (1993)	411 Tim Manajemen	Regresi	Orientasi pasar mempengaruhi secara langsung kinerja organisasi.

Lanjut...

Lanjutan TABEL 2.4

Wood et al. (2000)	Kohli et al. (1993)	237 CEOs	Regresi	Orientasi pasar memberikan dukungan kuat untuk hubungan antara orientasi pasar dan kinerja rumah sakit.
Subramanian dan Gopalakrishna (2001)	Narver dan Slater (1990)	162 top manajer	Regresi	Terdapat hubungan signifikan antara orientasi pasar dan kinerja
Agarwal, et al. (2003)	Narver dan Slater (1990)	201 Manajer umum	Regresi	Orientasi pasar berhubungan positif dan signifikan dengan kinerja baik objektif maupun subjektif.
Henri (2006)	Narver dan Slater (1990)	383 tim manajemen	SEM	Orientasi pasar berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan
Panigyrakis dan Theodoridis (2007)	Kohli dan Jaworski (1993)	252 manajer cabang	SEM	Orientasi pasar dan kinerja berpengaruh positif dan orientasi pasar merupakan faktor penentu paling penting dalam kinerja perusahaan.
Haugland, et al. (2007)	Narver dan Slater (1990)	110 CEOs	Regresi	Hubungan yang kuat antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan terjadi ketika ukuran subjektif digunakan.

Sumber: Agarwal, et al. (2003); Baker dan Sinkula (1999); Deshpande, et al. (1993); Greenley (1995); Han, et al. (1998); Hart dan Diamantopoulos (1993); Haugland, et al. (2007); Henri (2006); Jaworski dan Kohli (1993); Narver dan Slater (1990); Panigyrakis dan Theodoridis (2007); Slater dan Narver (1994); Subramanian dan Gopalakrishna (2001); Wood, et al. (2000).

Penelitian-penelitian terdahulu yang menggunakan konsep pembelajaran organisasi dihubungkan dengan kinerja organisasi dapat dijelaskan seperti berikut ini.

Calantone, et al. (2002) melakukan investigasi dengan menguji hubungan antara orientasi pembelajaran, inovasi perusahaan, dan kinerja perusahaan melalui pembelajaran organisasi. Sampel adalah eksekutif senior dan *vice president* yang

dipilih secara random dari industri manufaktur di Amerika Serikat berjumlah 187 orang. Pengukuran kinerja menggunakan ukuran objektif berupa ROI, ROA, dan ROS dan satu ukuran subjektif yaitu profitabilitas keseluruhan. Hasil penelitian menunjukkan bahwa orientasi pembelajaran berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan.

Santos-Vijande, et al. (2005) menginvestigasi hubungan pembelajaran organisasi dan orientasi pasar terhadap kinerja perusahaan di beberapa industri manufaktur sedang dan besar di Spanyol. Sampel dipilih sebanyak 272 manajer. Pengujian menggunakan *structural equation modelling*. Kinerja perusahaan diukur menggunakan ukuran finansial berupa ROI dan ukuran operasi seperti penjualan, kesuksesan produk baru, dan benefit. Hasil penelitian membuktikan bahwa ada hubungan antara pembelajaran organisasi dan derajat orientasi pasar dan hasil organisasi baik ekonomi maupun non-ekonomi. Temuan ini mengindikasikan bahwa orientasi belajar menstimulasi perilaku orientasi pasar dan secara positif mempengaruhi hubungan strategik jangka panjang dengan klien.

Henri (2006) menguji hubungan antara pembelajaran organisasi sebagai salah satu unsur kapabilitas perusahaan dengan kinerja organisasi. Penelitian dengan menggunakan 383 anggota tim manajemen sebagai sampel yang bekerja pada industri manufaktur di Kanada. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembelajaran organisasi berpengaruh positif dan signifikan dengan kinerja organisasi.

Aragon-Correa (2007) melakukan investigasi untuk menguji peran kepemimpinan dan pembelajaran organisasi terhadap inovasi dan kinerja perusahaan. Sampel adalah para 408 CEOs yang dipilih secara acak dari beberapa industri besar di

Spanyol. Kinerja diukur menggunakan kinerja subjektif. Hasil penelitian membuktikan bahwa pembelajaran organisasi secara kuat berpengaruh secara langsung dengan inovasi, kepemimpinan transformasional secara kuat dan signifikan berpengaruh pada pembelajaran organisasi, dan secara tidak langsung mempengaruhi inovasi. Inovasi secara signifikan dan positif berpengaruh terhadap kinerja. Pembelajaran organisasi secara positif mempengaruhi kinerja.

Jimenez-Jimenez dan Cegarra-Nevarro (2007) menginvestigasi pengaruh pembelajaran organisasi dan orientasi pasar terhadap kinerja organisasi. Sampel adalah 451 manajer yang bekerja pada industri manufaktur di Spanyol. Pengukuran kinerja menggunakan ukuran subjektif dan objektif. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembelajaran organisasi berpengaruh positif terhadap kinerja organisasi.

Widener (2007) melakukan penelitian terhadap para CFOs di Amerika Serikat. Penelitian menguji hubungan orientasi pembelajaran dengan kinerja organisasi. Sampel yang digunakan sebanyak 122 CFOs yang diperoleh melalui penyebaran kuesioner. Hasil penelitian menunjukkan bahwa pembelajaran organisasi berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan.

Jiang dan Li, (2008) menguji hubungan antara pembelajaran organisasi dan kinerja keuangan perusahaan. Studi dilakukan terhadap perusahaan-perusahaan yang ada di Cina. Perusahaan-perusahaan asing yang beraliansi dengan perusahaan domestik berjumlah 127 buah terdiri atas 57 perusahaan asing dan 70 perusahaan domestik. Sampel adalah para eksekutif puncak berjumlah 127 orang dari berbagai industri seperti mobil, peralatan, farmasi, bioteknologi, elektronik, semikonduktor

dan teknologi informasi. Hasil penelitian membuktikan bahwa pembelajaran organisasi berpengaruh signifikan terhadap kinerja organisasi.

Adapun ringkasan penelitian-penelitian terdahulu mengenai konsep pembelajaran organisasi dan kinerja dapat dilihat pada tabel 2.5.

TABEL 2.5
PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU YANG MENGGUNAKAN
KONSEP PEMBELAJARAN ORGANISASI DAN KINERJA ERUSAHAAN

Peneliti	Sumber Konstruk Pembelajaran Organisasi	Sampel	Alat Analisis	Hasil
Calantone, et al. (2002)	Van der Heijen dan Galer (1992); Sinkula, et al. (1997); Hult dan Farrell, (1997)	187 eksekutif senior	Analisis Jalur	Orientasi pembelajaran berpengaruh positif dengan kinerja perusahaan.
Santos-Vijande, et al. (2005)	Sinkula, et al. (1997); Baker dan Sinkula (1999)	272 Manajer	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja
Henri (2006)	Hult (1998)	383 Tim Manajemen	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan
Aragon-Correa (2007)	Kale, et al. (2000); Edmondson (1999)	408 CEOs	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.
Jimenez-Jimenez dan Cegarra-Nevarro (2007)	Perez-Lopez, et al. (2004)	451 manajer	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan
Widener (2007)	Henri (2006); Hult dan Thomas (1998).	122 CFOs	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan
Jiang dan Li (2008)	Lane, et al. (2001)	127 eksekutif puncak	SEM	Pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan

Sumber: Aragon-Correa (2007); Calantone, et al. (2002); Henri (2006); Jiang dan Li (2008); Jimenez-Jimenez dan Cegarra-Nevarro (2007); Santos-Vijande, et al. (2005); Widener (2007).

Berikut akan dijelaskan penelitian-penelitian terdahulu berkaitan dengan penggunaan konsep kewirausahaan dihubungkan dengan kinerja organisasi. Zahra dan Covin (1995) melakukan penelitian dengan analisis yang bersifat *longitudinal* sejak tahun 1983 sampai 1990 di Amerika Serikat. Penelitian dimaksudkan untuk

menguji kewirausahaan perusahaan dan dampaknya pada kinerja keuangan perusahaan. Pengumpulan data menggunakan tiga sampel berbeda. Studi pertama menggunakan 69 eksekutif senior yang bekerja pada 24 perusahaan pemanufakturan berskala menengah yang mewakili 14 segmen industri. Studi kedua menggunakan 50 CEOs dari 39 perusahaan kimia, dan studi ketiga menggunakan 59 CEOs dari 45 perusahaan industri yang mewakili lima segmen industri. Data yang dikumpulkan terdiri atas data primer dan sekunder. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kewirausahaan perusahaan berdampak positif terhadap ukuran keuangan dari kinerja perusahaan.

Zahra (1995) melakukan penelitian dengan menguji hubungan antara kewirausahaan dan kinerja keuangan dengan memasukkan manajemen *leveraged buyout* (LBO). Data dikumpulkan dari 47 perusahaan LBO, dengan melibatkan 94 CEOs di Amerika Serikat. Hasil penelitian menunjukkan bahwa aktivitas kewirausahaan perusahaan berpengaruh secara positif dengan kinerja keuangan perusahaan.

Morris dan Sexton (1996) menguji konsep kewirausahaan dan dampaknya terhadap kinerja perusahaan. Penelitian dilakukan pada 50 buah industri pemanufakturan di negara bagian Florida. Pengumpulan data menggunakan metode survei dan diperoleh 52 responden. Pengukuran kinerja menggunakan perubahan *employment*, profit, tingkat penjualan, *market share*, perubahan jumlah pelanggan baru, *size*. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kewirausahaan berpengaruh terhadap lima ukuran kinerja perusahaan kecuali untuk profit berpengaruh tidak signifikan.

Zahra dan Garvis (2000) menguji hubungan kewirausahaan perusahaan dan kinerja perusahaan dengan memasukkan faktor moderasi lingkungan internasional. Studi ini menggunakan data dari 98 perusahaan di Amerika Serikat yang didalamnya terdapat 149 CEOs. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kewirausahaan perusahaan internasional secara positif berasosiasi dengan profitabilitas dan pertumbuhan perusahaan secara keseluruhan.

Penelitian yang dilakukan oleh Bhuian, et al. (2005) memasukkan faktor moderasi kewirausahaan terhadap hubungan antara orientasi pasar dan kinerja. Penelitian dilakukan pada 231 CEOs yang bekerja pada rumah sakit di Amerika Serikat. Pengukuran kinerja menggunakan pertimbangan subjektif. Hasil penelitian membuktikan bahwa pengaruh interaksi antara orientasi pasar dan kewirausahaan adalah signifikan. Hasil ini menunjukkan bahwa kewirausahaan meningkatkan kinerja organisasi. Dengan demikian dapat dibuktikan bahwa kewirausahaan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.

Henri (2006) menguji hubungan kewirausahaan sebagai salah satu unsur kapabilitas perusahaan dengan kinerja organisasi. Hasil penelitian menunjukkan bahwa kewirausahaan berpengaruh positif dan signifikan dengan kinerja perusahaan. Ringkasan penelitian-penelitian terdahulu yang menghubungkan kewirausahaan dengan kinerja perusahaan dapat dilihat pada tabel 2.6.

Secara keseluruhan dapat dikatakan bahwa hasil-hasil penelitian tersebut memberikan gambaran yang berbeda antara beberapa penelitian baik penelitian yang menggunakan *lever's of control* dihubungkan dengan kapabilitas maupun kapabilitas dengan kinerja perusahaan. Penelitian-penelitian sebelumnya menggunakan variabel

lever's of control secara terpisah misalnya yang dilakukan oleh Henri (2006) sedangkan Widener (2007) menggunakan empat *lever's of control*. Selain itu penelitian yang menghubungkan *lever's of control* dan kapabilitas perusahaan dikaitkan dengan kinerja perusahaan juga masih dilakukan secara terpisah. Henri (2006) menghubungkan *lever's of control* dengan empat bentuk kapabilitas sedangkan Widener (2007) hanya menggunakan satu bentuk kapabilitas yaitu pembelajaran organisasi. Hasil penelitian juga bersifat kontradiktif.

TABEL 2.6
PENELITIAN-PENELITIAN TERDAHULU YANG MENGHUBUNGKAN
KEWIRAUSAHAAN DENGAN KINERJA PERUSAHAAN

Peneliti	Sumber Konstruk Kewirausahaan	Sampel	Alat Analisis	Hasil
Zahra dan Covin (1995)	Miller dan Friesen (1982)	Sampel 1 69 eksekutif senior Sampel 2 50 CEOs Sampel 3 59 CEOs	Regresi Moderasi	Kewirausahaan berdampak positif terhadap ukuran keuangan dari kinerja perusahaan.
Zahra (1995)	Guth dan Ginsberg (1990)	94 CEOs	MANCOVA, ANOVA Regresi	Hasil penelitian menunjukkan bahwa aktivitas kewirausahaan perusahaan berpengaruh secara positif dengan kinerja keuangan perusahaan.
Morris dan Sexton (1996)	Miller dan Friesen (1983)	52 eksekutif pemasaran senior	Regresi	Kewirausahaan berpengaruh terhadap lima ukuran kinerja keuangan kecuali profit.
Zahra dan Garvis (2000)	Miller (1983)	149 CEOs	Regresi	Kewirausahaan perusahaan internasional secara positif berasosiasi dengan profitabilitas dan pertumbuhan perusahaan secara keseluruhan

Lanjut...

LANJUTAN TABEL 2.6

Bhuian, et al. (2005)	Miller dan Friesen (1983)	231 CEOs	Regresi	Pengaruh interaksi antara orientasi pasar dan kewirausahaan adalah signifikan. Kewirausahaan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan.
Henri (2006)	Naman dan Selvin (1993)	383 Tim Manajemen	SEM	Kewirausahaan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan

Sumber: Bhuian, et al. (2005); Henri (2006); Morris dan Sexton (1996); Zahra (1995); Zahra dan Covin (1995); Zahra dan Garvis (2000).

Penelitian ini akan melakukan perluasan terhadap penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007). Penelitian ini akan memasukkan keempat bentuk *lever's of control* dan menggunakan keempat bentuk kapabilitas perusahaan dan dihubungkan dengan kinerja perusahaan. Alasannya adalah bahwa penggunaan keempat *lever's of control* akan memberikan kekuatan dibandingkan penggunaan secara parsial (Simons, 1995; 2000).

Penelitian sebelumnya yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) masih mengabaikan kultur organisasi dalam menerapkan kapabilitas sebagai strategi perusahaan. Untuk itu penelitian ini akan menambahkan kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan. Penelitian ini juga akan menambahkan hubungan langsung SPM dengan kinerja organisasi.

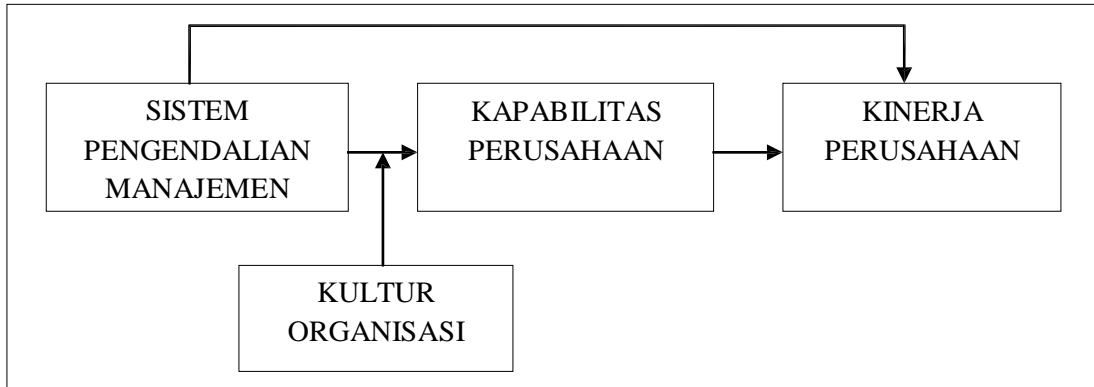
2.2. Model Teoritikal Dasar

Berdasarkan telaah teori dan hasil-hasil penelitian sebelumnya maka dibuatlah model teoritikal dasar. Model ini dikembangkan dari penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007). Model teoritikal dasar seperti disajikan dalam gambar 2.4.

Gambar 2.4 tersebut menunjukkan bahwa sistem pengendalian manajemen merupakan variabel independen, kultur organisasi sebagai variabel moderator, kapabilitas perusahaan sebagai variabel mediasi, dan kinerja perusahaan sebagai variabel dependen.

Sistem pengendalian manajemen dalam penelitian ini merujuk pada SPM tipe Simons (1995; 2000) dan telah digunakan oleh beberapa penelitian terdahulu misalnya Henri (2006) dan Widener (2007). Simons (1995; 2000) menyebutnya sebagai tipe *lever's of control* (LOC). LOC terdiri atas empat tipe yaitu sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif. Keempat tipe LOC inilah yang membentuk sistem pengendalian manajemen dan memiliki kekuatan apabila digunakan secara bersamaan (Simons, 1995; 2000).

GAMBAR 2.4
MODEL TEORITIS SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM
MENINGKATKAN KINERJA PERUSAHAAN: PENDEKATAN
KONTINJENSI DAN *RESOURCE-BASED VIEW*



Sumber: Model Dikembangkan Untuk Disertasi Ini

Kapabilitas perusahaan merupakan sebuah bentuk strategi yang dipandang sebagai sesuatu yang unik. Di satu sisi kapabilitas perusahaan dipandang sebagai dasar dalam perspektif sumberdaya untuk keunggulan bersaing. Kapabilitas perusahaan/RBV dalam penelitian ini merupakan strategi yang bersifat *intangible* sehingga disebut sebagai kapabilitas perusahaan (Henri, 2006; Teece, et al. 1997; Jones, et al. 2005). Kapabilitas perusahaan/RBV dapat dipakai dalam berbagai penelitian sebagai mediasi yang dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan merupakan empat faktor kapabilitas (Hult, et al. 2003), dan disebut juga sebagai kapabilitas utama (Henri, 2006). Oleh karena itu keempat kapabilitas ini dipakai dalam penelitian ini sebagai sebuah strategi yang mampu meningkatkan kinerja perusahaan.

Teori RBV menganggap bahwa perusahaan merupakan sebuah bentuk ikatan dan menunjukkan bahwa atribut-atribut tersebut berpengaruh signifikan pada

keunggulan kompetitif perusahaan dan akan berdampak pada kinerja perusahaan (Barney, 1986, 1991; Lee, et al. 2001; Peteraf, 1993; Wernerfelt, 1984).

Teori kontinjensi menitikberatkan pada berbagai faktor kontekstual seperti strategi dan kultur organisasi untuk keberhasilan perusahaan. Strategi kapabilitas perusahaan (RBV) sebagai faktor kontekstual yang bersifat *hard contingency* (Chenhall, 2003; 2007; Gong dan Tse, 2009) memandang bahwa keberhasilan sebuah perusahaan perlu ditunjang dengan pengimplementasian strategi. Agar dapat mengimplementasikan strategi maka dibutuhkan sistem pengendalian manajemen yang handal.

Penelitian Mohama (2006) membuktikan bahwa sistem pengukuran kinerja yang merupakan bagian dari sistem pengendalian manajemen berpengaruh secara langsung dan positif dengan kinerja perusahaan. Penelitian yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007) tidak melakukan pengujian hubungan langsung SPM dengan kinerja perusahaan. Penelitian ini menduga bahwa SPM memiliki pengaruh langsung dengan kinerja perusahaan. Untuk itu penelitian ini juga akan melakukan pengujian langsung SPM dengan kinerja perusahaan.

Faktor kontekstual lain yang diduga berpengaruh dalam sistem pengendalian manajemen adalah kultur organisasi. Penelitian Fauzi dan Hussein (2008) menyimpulkan bahwa kultur organisasi dapat mempengaruhi SPM dan sekaligus memoderasi hubungan SPM dengan kinerja organisasi. Penelitian ini memandang kultur organisasi sebagai pemoderasi hubungan antara SPM dan strategi kapabilitas perusahaan.

2.3. Pengembangan Hipotesis dan Model Penelitian Empirik

Berdasarkan model teoritikal dasar yang disajikan pada gambar 2.4 di atas, selanjutnya dikembangkan hipotesis penelitian untuk diuji. Hipotesis yang menjelaskan hubungan kausal masing-masing variabel penelitian dapat didiskusikan seperti berikut ini.

2.3.1. Pengembangan Hipotesis

2.3.1.1. Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kapabilitas Perusahaan

Sistem *beliefs* mengkomunikasikan berbagai nilai inti dalam perusahaan kepada semua anggota perusahaan. Simons (1995; 2000) mengatakan bahwa pada dasarnya sistem *beliefs* membantu organisasi untuk memberikan inspirasi dan memotivasi karyawan agar bisa melakukan kegiatan-kegiatan seperti mencari, mengeksplorasi, menciptakan dan melakukan usaha dengan tindakan yang tepat.

Berdasarkan hal-hal tersebut, maka sistem *beliefs* merupakan suatu sistem yang memberikan kesempatan kepada anggota perusahaan melakukan hal-hal yang bersifat positif. Pernyataan ini didukung oleh pendapat Simons (1995; 2000) dan Henri (2006) yang menyatakan bahwa sistem *beliefs* merupakan suatu sistem yang memiliki energi positif. Oleh karena itu sistem *beliefs* pada akhirnya memberikan dampak yang besar bagi organisasi. Semua anggota organisasi dimotivasi untuk bisa melakukan kegiatan yang dapat menguntungkan perusahaan.

Kapabilitas perusahaan memberikan peran penting dalam keunggulan bersaing berkelanjutan. Oleh karena itu setiap unsur kapabilitas harus dilihat sebagai bagian penting dalam perusahaan sehingga perlu untuk dilakukan. Melalui sistem

beliefs, maka inovasi dapat dengan mudah dilakukan dan diterapkan dalam perusahaan. Setiap anggota perusahaan termotivasi untuk melakukan hal-hal yang baru. Pada akhirnya secara kolektif perusahaan akan menerapkan sesuatu yang sifatnya baru, karena menerima ide-ide baru yang muncul dari luar.

Sistem *beliefs* memungkinkan perusahaan mencari dan menginvestigasi apa yang diinginkan oleh konsumen. Untuk itu orientasi pasar menjadi lebih terfokus baik pada perilaku maupun budaya perusahaan. Kohli dan Jaworski (1990) berpendapat bahwa beberapa faktor anteseden berupa faktor manajemen senior, faktor dinamika interdepartemen, dan faktor sistem organisasional mempengaruhi orientasi pasar. Untuk itu, manajemen memerlukan pengendalian *beliefs* dalam mengatasi faktor-faktor tersebut.

Pembelajaran organisasi dapat dilakukan oleh perusahaan karena memberikan hal-hal baru untuk menambah pengetahuan semua anggota organisasi. Pembelajaran merupakan hal yang paling penting bagi setiap organisasi. Sinkula, et al. (1997) berpendapat bahwa organisasi yang memiliki tingkat pembelajaran yang tinggi biasanya dibarengi dengan komitmen yang tinggi dalam pembelajaran. Untuk itu, setiap anggota organisasi harus dikontrol dengan sistem *beliefs* agar pembelajaran organisasi menjadi budaya bagi perusahaan. Melalui pembelajaran organisasi maka organisasi akan memperoleh pengalaman dan pengetahuan yang pada akhirnya dipakai dalam menghadapi perubahan-perubahan yang muncul.

Kewirausahaan perusahaan membutuhkan perilaku yang bersifat proaktif (Menon dan Varadarajan, 1992). Perilaku tersebut menghendaki agar semua anggota organisasi untuk mencari hal-hal baru. Untuk itu perlu dilakukan pencarian peluang-

peluang baru untuk bisa memasuki pasar baru (Miller dan Friesen, 1982; Vekatraman, 1989). Sistem *beliefs* memungkinkan apa yang diinginkan oleh perusahaan dapat tercapai karena semua anggota perusahaan termotivasi.

Sistem *boundary* digunakan oleh manajer puncak untuk membentuk batasan-batasan yang harus dihindari oleh setiap anggota organisasi (Simon, 2000). Pelaksanaan sistem ini melalui beberapa cara, misalnya adanya kode etik, aturan-aturan, maupun sistem perencanaan. Selain adanya batasan-batasan yang diberikan, namun sistem ini juga memberikan peluang kepada semua anggota perusahaan untuk termotivasi mencari peluang-peluang baru.

Berbagai batasan yang diberikan dalam sistem ini mengakibatkan semua anggota perusahaan diatur perilakunya. Hal ini membuat apa yang diinginkan oleh perusahaan dapat sesuai dengan tujuan yang diharapkan perusahaan. Batasan-batasan yang diberikan dalam sistem ini akan menimbulkan energi yang bersifat negatif (Simons, 2000). Melalui batasan-batasan yang diterapkan dalam sistem ini, maka apabila ada resiko yang timbul dapat dikendalikan oleh sistem *boundary*.

Kapabilitas organisasi merupakan salah satu faktor strategik dalam perusahaan. Ferdinand (2003) mengatakan bahwa kapabilitas sangat penting karena dapat digunakan untuk menghadapi persaingan yang terjadi di pasar. Ferdinand (2003) selanjutnya mengatakan bahwa untuk menghasilkan daya saing, maka perlu kombinasi sumberdaya yang unik yang terikat dalam sebuah organisasi. Henri (2006) mengatakan bahwa inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan merupakan kapabilitas utama perusahaan yang dapat dipakai untuk membangun keunggulan bersaing. Sedangkan Hult, et al. (2003) mengatakan bahwa

inovasi, orientasi pasar, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan merupakan faktor persaingan yang paling tinggi dan pada akhirnya akan mempengaruhi kinerja organisasi.

Berdasarkan uraian tersebut diharapkan pelaksanaan sistem *boundary* dapat mempengaruhi kapabilitas perusahaan berupa inovasi, pembelajaran organisasi, orientasi pasar dan kewirausahaan. Walaupun sistem *boundary* merupakan sistem dengan batasan-batasan yang diatur oleh manajemen puncak dan dianggap oleh anggota perusahaan sebagai sesuatu yang bersifat negatif, namun sistem ini dapat memberikan motivasi kepada semua anggota perusahaan untuk melakukan sesuatu yang bersifat positif.

Sistem pengendalian diagnostik pada dasarnya digunakan sebagai alat manajemen untuk mentransformasikan strategi (Simons, 2000). Fokus sistem ini untuk pencapaian tujuan perusahaan. Pengendalian bentuk ini memungkinkan manajer untuk membandingkan antara apa yang direncanakan dengan apa yang dicapai. Oleh karena itu manajer bisa membandingkan bagaimana pencapaian tujuan saat ini dengan apa yang direncanakan sebelumnya.

Pada dasarnya sistem pengendalian diagnostik bertujuan untuk mengkoordinasikan dan memonitor implementasi strategi yang direncanakan (Simon, 2000). Sistem pengendalian diagnostik juga digunakan sebagai dasar untuk pencapaian penghargaan melalui kajian atas kinerja yang dicapai. Terkait dengan pernyataan tersebut, maka seorang manajer perlu mengkomunikasikan bentuk strategi ini dengan cara melakukan perencanaan dan perlu menyusun tujuan perusahaan sebelumnya. Oleh karena itu bentuk pengendalian yang dilakukan terkait dengan

strategi adalah pengendalian pada fungsi perencanaan. Agar sistem pengendalian diagnostik dapat berjalan dengan baik, maka perlu melakukan komunikasi dan mentranslasikan strategi dengan cara bagaimana mengidentifikasi faktor-faktor kunci (Simons, 1994).

Sistem pengendalian diagnostik bermaksud untuk memonitor hasil yang dicapai dan dibandingkan dengan kinerja yang ditetapkan sebelumnya, oleh karena itu Simons (1995; 2000) dan Henri (2006) berpendapat bahwa sistem ini dapat memberikan tekanan negatif bagi semua pelaku perusahaan, karena sistem ini berfokus pada kesalahan dan penyimpangan dan hasil yang dicapai perlu untuk dibandingkan. Berdasarkan alasan tersebut, maka hal utama yang perlu dilakukan adalah umpan balik dengan maksud mengetahui penyimpangan dan perlu penyesuaian.

Kapabilitas utama menurut Henri (2006) merupakan strategi yang komprehensif. Bentuk strategi ini sangat penting dalam menghadapi perubahan organisasi. Tujuan utama dari sistem pengendalian diagnostik adalah untuk koordinasi dan memonitor hasil yang dicapai. Oleh karena itu sistem pengendalian diagnostik dengan sendirinya memberikan kepada semua pelaku dalam perusahaan untuk bertindak sesuai dengan otoritas dan tanggungjawabnya (Abernethy dan Brownell, 1999).

Henri (2006) dalam penelitiannya telah menguji tekanan negatif dari sistem pengendalian diagnostik dan menyimpulkan bahwa tidak terdapat hubungan antara pengendalian diagnostik dengan kapabilitas perusahaan. Namun hasil penelitian

bersifat kontradiktif dibuktikan oleh Widener (2007) bahwa sistem pengendalian diagnostik berpengaruh positif dengan pembelajaran organisasi.

Sistem pengendalian interaktif pada dasarnya digunakan untuk memperluas pencarian kesempatan dan pembelajaran. Ciri utamanya adalah manajer senior memiliki keterlibatan yang kuat (Simons, 1995; 2000). Manajer level puncak dituntut untuk merumuskan berbagai strategi penting. Didasarkan pada cirinya yang demikian, maka sangat diperlukan dari manajer puncak untuk sering memberikan perhatian secara teratur dengan isu-isu yang ditekankan oleh sistem pengendalian interaktif.

Fokus utama sistem pengendalian seperti ini adalah perhatian pada perubahan informasi secara konstan dan secara kontinyu dilakukan. Manajer puncak harus selalu mengirimkan pesan kepada semua anggota organisasi dengan fokus pada ketidakpastian strategi. Dengan demikian, maka perlu adanya perhatian dari semua level manajer baik manajer pada level yang sama maupun level yang berbeda.

Agar terciptanya pesan yang dapat diperoleh di semua level manajer, maka hal penting yang dapat dilakukan adalah komunikasi. Menurut Henri (2006) cara yang paling baik terkait dengan komunikasi adalah dialog, debat dan diskusi organisasional agar dapat mengumpulkan informasi. Bila informasi yang dikumpulkan melebihi apa yang diharapkan maka dengan sendirinya tidak terjadi kesenjangan informasi. Lebih lanjut dikatakan bahwa sistem pengendalian interaktif disajikan kembali agar memberikan makna yang cukup untuk menjaga kapabilitas orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi dan kewirausahaan. Terdapat dua cara penting seperti yang diadopsi oleh Henri (2006) dari Burns dan Stalker (1961)

yaitu pertama, pengendalian yang longgar dan informal; dan kedua saluran komunikasi yang terbuka dan bebas dalam organisasi.

Toumela (2005) berpendapat bahwa sistem pengendalian interaktif memiliki beberapa keunggulan seperti yang disebutkan oleh Simons (1995) yaitu bahwa manajemen puncak dilibatkan, digunakan pada semua level organisasi, bermaksud melakukan promosi dan memotivasi komunikasi yang terjadi dengan penekanan kepada pembelajaran, dan digunakan untuk mengubah strategi bila terjadi ketidakpastian.

Beberapa penelitian empiris menunjukkan bahwa sistem pengendalian interaktif sangat efektif bagi perusahaan dengan beberapa tipe resiko dan ketidakpastian. Simons (2000) berpendapat bahwa tujuan sistem pengendalian interaktif adalah untuk meningkatkan kemampuan manajer untuk mengantisipasi dan mengelola secara efektif ketidakpastian di masa mendatang.

Simons (1991) menemukan bahwa ketidakpastian yang berkaitan dengan teknologi produk, pengendalian produk baru, dan kompetisi pasar sangat cocok menggunakan sistem pengendalian interaktif. Abernethy dan Brownell (1999) menemukan bahwa penggunaan sistem pengendalian interaktif anggaran meningkatkan kinerja dalam perubahan strategi rumah sakit. Bisbey dan Otley (2004) menyimpulkan bahwa perusahaan dengan tingkat resiko inovasi tinggi dan ketidakpastian kinerja perusahaan juga tinggi sangat cocok untuk menggunakan sistem pengendalian interaktif. Oleh karena itu Bisbe dan Otley (2004) berkesimpulan bahwa sistem pengendalian interaktif berpengaruh terhadap inovasi. Seperti halnya Chenhall dan Morris (1995) berkesimpulan bahwa sistem pengendalian interaktif

akan menjadi efektif dalam organisasi. Pendapat berbeda disampaikan oleh Widener (2007) dan bersifat dualisme yaitu ketidakpastian dan resiko dalam berkompetisi memicu sistem pengendalian interaktif yang tinggi sedangkan di sisi lain pengendalian interaktif tidak berpengaruh dengan pembelajaran organisasi. Untuk itu Bisbe dan Otley (2004) menyimpulkan bahwa sistem pengendalian interaktif dapat mendorong manajer puncak untuk mempertimbangkan dengan seksama melebihi kemudahan dari perhatian khusus yang dilakukan untuk menggunakan pola sistem pengendalian yang lebih formal dalam perusahaan.

Bertolak dari beberapa penjelasan di atas, maka dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian interaktif akan memberikan kepada semua level manajer hal yang positif. Manajer pada berbagai level bisa melakukan komunikasi satu dengan yang lain. Melalui komunikasi dan interaksi di antara semua level manajemen (Haas dan Kleingeld, 1999), maka informasi yang diperoleh terdistribusi secara baik.

Berdasarkan uraian di atas, dapat disimpulkan bahwa sistem pengendalian manajemen sangat penting dalam perumusan dan pengimplementasian sebuah strategi. Sistem pengendalian manajemen harus bisa diterapkan secara serempak dalam setiap perusahaan agar memiliki kekuatan (Simons, 1995; 2000). Penerapan sistem pengendalian manajemen yang baik dan serempak akan mendorong terciptanya pengimplementasian kapabilitas sebagai sebuah strategi dengan sukses. Oleh karena itu, hipotesis penelitian diformulasikan sebagai berikut.

H1: Sistem pengendalian manajemen berupa sistem beliefs, sistem boundary, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif terhadap kapabilitas perusahaan.

2.3.1.2. Pengaruh Kapabilitas Perusahaan Terhadap Kinerja Perusahaan

Orientasi pasar merupakan kunci penting untuk mencapai keberhasilan perusahaan (Narver dan Slater, 1990). Orientasi pasar sering dipakai sebagai dasar yang kuat untuk memperbaiki kinerja (Jaworski dan Kohli, 1993). Pendapat yang sama juga dinyatakan oleh Kohli dan Jaworski (1990) bahwa terdapat hubungan yang kuat antara orientasi pasar dan kinerja bisnis. Namun hubungan seperti ini akan sangat dipengaruhi oleh beberapa kondisi misalnya adanya turbulensi pasar, kompetisi yang tinggi, dan permintaan pasar yang terlalu rendah. Pernyataan ini menjelaskan bahwa faktor-faktor kontekstual mempengaruhi hubungan antara orientasi pasar dan kinerja bisnis.

Secara khusus orientasi pasar telah diteoritkan memiliki hubungan yang kuat dengan kinerja perusahaan. Hubungan ini telah dibuktikan melalui beberapa penelitian sebelumnya bahwa orientasi pasar mempengaruhi kinerja bisnis, misalnya penelitian yang dilakukan oleh Narver dan Slater (1990), Kohli dan Jaworski (1990), Jaworski dan Kohli (1993) dan Matsuno dan Mentzer (2000). Selain itu terdapat juga penelitian yang membuktikan bahwa ada hubungan negatif atau tidak signifikan, namun banyak temuan yang menyatakan bahwa terdapat hubungan positif antara orientasi pasar dan kinerja bisnis. Di era tahun 2000-an hasil penelitian juga masih memberikan dukungan yang sama terhadap penelitian yang menginvestigasi hubungan orientasi pasar dan kinerja perusahaan. Wood, et al. (2000) membuktikan bahwa orientasi pasar dapat meningkatkan kinerja perusahaan. Namun kesimpulan Wood dan Bhuin (2000) menyatakan bahwa perlu memperhatikan peran tim

manajemen senior seperti komitmen profesional dalam meningkatkan kinerja perusahaan.

Inovasi secara fundamental berbeda dari ukuran keuangan tradisional atau hasil yang didasarkan pada pasar (Lau dan Ngo, 1996). Inovasi merupakan unsur kapabilitas perusahaan dan faktor penentu kinerja perusahaan (Mone, et al. 1998). Inovasi juga dianggap dapat memainkan peranan penting dalam memperbaiki kinerja organisasi (Montes, et al. 2005). Beberapa penelitian empiris telah menunjukkan bahwa inovasi memiliki pengaruh terhadap kinerja perusahaan (Damanpour dan Evan, 1984, Damanpour, et al. 1989, Zahra, et al. 1998).

Muffatto (1998) menunjukkan bahwa proses inovasi akan menciptakan iklim inovasi dan berkaitan dengan pengetahuan profesional dan kapabilitas yang diperlukan untuk mendukung aktivitas inovasi. Darroch (2005) memberikan kesimpulan yang bersifat kontradiktif bahwa pengetahuan manajemen memberikan dukungan terhadap inovasi namun inovasi tidak berpengaruh terhadap kinerja. Beberapa peneliti lain juga membuktikan bahwa orientasi pasar juga memberi pengaruh positif terhadap inovasi. Deshpande, et al. (1993) dan Slater dan Narver (1995) mengatakan bahwa inovasi merupakan faktor penting, karena inovasi meningkatkan hubungan antara orientasi pasar dan kinerja perusahaan. Oleh karena itu inovasi merupakan faktor kunci dalam meningkatkan kinerja perusahaan.

Pembelajaran organisasi sangat penting bagi sebuah perusahaan, karena pembelajaran organisasi dapat memberikan pengetahuan kepada perusahaan sehingga perusahaan tetap bertahan. Penelitian-penelitian sebelumnya menunjukkan bahwa pembelajaran organisasi memberikan kepada perusahaan agar tetap bertahan dan

mampu mencapai kinerja secara efektif (Fiol dan Lyles, 1985; Inkpen dan Crossan, 1995 Montes, et al. 2005). Pendapat lain disampaikan oleh March (1991) bahwa pembelajaran organisasi merupakan komponen dasar yang digunakan dalam setiap usaha untuk memperbaiki kinerja perusahaan dan memberi kekuatan kepada keunggulan bersaing. Sedangkan Narver dan Slater (1995) memberikan pendapat yang mengatakan bahwa pembelajaran organisasi sangat penting dalam memperbaiki kinerja perusahaan. Pendapat ini menjelaskan bahwa dengan pembelajaran organisasi maka perusahaan akan memperoleh pengetahuan baru baik yang diperoleh dari dalam maupun luar organisasi untuk digunakan dalam upaya meningkatkan kinerja organisasi. Pendapat ini diperkuat dengan pendapat dari Jiang dan Li (2008) bahwa melalui pembelajaran organisasi maka terjadi transfer dan pembagian pengetahuan yang pada akhirnya akan memperbaiki kinerja keuangan perusahaan. Narver dan Slater (1995) mengemukakan bahwa pembelajaran organisasi memungkinkan perusahaan untuk secara cepat merespon semua permintaan pasar terutama keperluan pelanggan, membaca peluang-peluang pasar, memperoleh produk yang ditargetkan, unggul dalam profitabilitas, pertumbuhan penjualan dan retensi pelanggan.

Beberapa penelitian empiris telah menunjukkan bahwa pembelajaran organisasi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Hubungan positif antara pembelajaran organisasi dan kinerja telah dijelaskan melalui teori *resource-based view* yang menunjukkan bahwa keunggulan bersaing perusahaan disebabkan oleh keunikan sumberdaya yang dimiliki oleh perusahaan. Dengan demikian pengetahuan yang dimiliki merupakan sumberdaya yang sangat bernilai dari perusahaan sehingga dapat untuk menciptakan dan melanjutkan keunggulan bersaing perusahaan yang

sangat tergantung kepada pengetahuan. Oleh karena itu, pembelajaran organisasi yang efektif dimana terdapat pengetahuan unik yang diperoleh akan sangat berkontribusi terhadap keunggulan bersaing perusahaan yang pada akhirnya dapat meningkatkan kinerja perusahaan (Choe, 2004).

Schroeder, et al. (2002) menunjukkan bahwa ada hubungan positif antara pembelajaran internal dan eksternal dengan kinerja perusahaan. Kraatz (1998) menunjukkan bahwa jaringan interorganisasional dapat memotivasi pembelajaran sosial yang dapat berkonsekuensi untuk meningkatkan adaptasi terhadap perubahan lingkungan. Selain itu, dengan pengalaman belajar dari perubahan lingkungan akan memberikan kesuksesan bagi tujuan perusahaan (Pennings, et al. 1994).

Kewirausahaan membutuhkan inovatif, pengambilan resiko dan proaktif (Covin dan Selvin, 1989). Sedangkan Slater dan Narver (1995) berpendapat bahwa budaya kewirausahaan memerlukan toleransi yang tinggi terhadap resiko, proaktif, kesiapan berinovasi, dan tahan terhadap birokrasi. Oleh karena itu mencari sesuatu yang baru merupakan tindakan proaktif termasuk mengantisipasi kebutuhan konsumen. Orientasi kewirausahaan berkaitan dengan kemampuan menentukan kebutuhan konsumen diikuti dengan pengenalan produk, jasa atau proses baru.

Studi yang dilakukan oleh Hult dan Ketchan (2001) membuktikan bahwa orientasi pasar dan kewirausahaan yang merupakan kapabilitas perusahaan berkontribusi untuk menciptakan sumberdaya yang unik sebagai keunggulan positif. Hasilnya menunjukkan bahwa kedua bentuk kapabilitas tersebut secara positif berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Zahra (1995) mengatakan bahwa aktivitas kewirausahaan perusahaan akan secara langsung berhubungan dengan kinerja

perusahaan. Selain itu kewirausahaan perusahaan diyakini akan memperbaiki kinerja perusahaan (Zahra, 1991). Block dan MacMillan (1993) dalam Zahra dan Covin (1995) mengatakan bahwa aktivitas kewirausahaan perusahaan memiliki hubungan positif dengan kinerja perusahaan.

Bertolak dari uraian-uraian di atas dapat dikatakan bahwa sebagai kapabilitas utama, maka orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan akan berpengaruh terhadap kinerja perusahaan. Untuk itu hipotesis penelitian dirumuskan sebagai berikut.

H2: Kapabilitas perusahaan berupa orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan.

2.3.1.3. Pengaruh Sistem Pengendalian Manajemen Terhadap Kinerja Organisasi

Sistem pengendalian manajemen memberikan peranan yang sangat penting bagi perusahaan. Gagalnya penerapan sistem pengendalian manajemen akan memberikan dampak yang besar bagi sebuah perusahaan misalnya kerugian keuangan yang sangat besar, rusaknya reputasi perusahaan, dan berakhir pada kegagalan organisasi (Merchant dan Van der Stede (2007).

Konsep SPM merupakan konsep yang luas dan biasa terdiri dari berbagai elemen serta dapat digunakan untuk berbagai tujuan (Langfield-Smith, 1997; Widener dan Selto, 1999). Simons (1995; 2000) membagi sistem pengendalian manajemen ke dalam empat tipe yaitu sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif. Keunggulan dari sistem

ini adalah harus digunakan secara bersamaan sehingga memiliki kekuatan (Simons, 1995; 2000).

Penelitian yang dilakukan Mahama (2006) pada dasarnya membagi konsep SPM ke dalam dua bagian yaitu evaluasi kinerja dan sosialisasi anggota organisasi (Govindarajan dan Fisher, 1990). Evaluasi kinerja merujuk kepada pengukuran, evaluasi dan penghargaan kinerja (Govindarajan dan Fisher, 1990). Dengan demikian evaluasi kinerja berkaitan dengan sistem pengukuran kinerja (Mahama, 2006).

Beberapa penelitian empiris memberikan bukti bahwa ada keterkaitan antara sistem pengukuran kinerja dengan kinerja organisasi (Chenhall dan Langfield-Smith, 1998; Haque dan James, 2000; Mohama, 2006). Dengan demikian dapat dipredikasikan bahwa sistem pengendalian manajemen yang terdiri atas sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif akan berimplikasi pada peningkatan kinerja perusahaan. Untuk itu, hipotesis kelima dirumuskan sebagai berikut.

H3: Sistem pengendalian manajemen yang terdiri atas sistem beliefs, sistem boundary, sistem pengendalian diagnostik, dan sistem pengendalian interaktif berpengaruh positif terhadap kinerja perusahaan.

2.3.1.4. Pengaruh Kultur Organisasi Sebagai Pemoderasi Hubungan Sistem Pengendalian Manajemen Dan Kapabilitas Perusahaan

Kultur diperlukan dalam organisasi untuk memberikan arah kepada 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). Kultur organisasi merupakan sumber dari keunggulan bersaing yang berkelanjutan (Barney, 1991).

Holmes dan Marsden (1996) berpendapat bahwa kultur perusahaan atau organisasional mempunyai pengaruh terhadap perilaku, cara kerja dan memotivasi para manajer dan bawahannya untuk mencapai kinerja organisasional. Kultur organisasi mampu membawa perusahaan mencapai perencanaan dan tujuan (Chan, et al. (2004) Di samping itu kultur juga mampu membantu perusahaan apabila terjadi pergantian arah strategi. Kultur organisasi dikenal secara luas sebagai faktor utama yang berasosiasi dengan inovasi (McDonough III dan Lin 2008).

Penelitian empiris membuktikan bahwa kultur organisasi merupakan faktor kunci efektivitas organisasi (Gordon, 1991; Zheng, et al. 2009). Denison dan Mishra (1995) memberikan dukungan hasil penelitian bahwa kultur organisasi berpengaruh pada kinerja. Kultur organisasi diketahui berhubungan positif dengan pengetahuan manajemen (Zheng, et al. 2009). Kultur organisasi tidak hanya memfasilitasi keunggulan kinerja perusahaan tetapi juga memberikan pengaruh yang kuat pada kinerja perusahaan (Chan, et al. 2004). Penelitian empiris membuktikan bahwa kultur organisasi sebagai faktor kontekstual organisasi berpengaruh terhadap sistem pengendalian manajemen selain itu kultur organisasi juga merupakan pemoderasi hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kinerja perusahaan (Fauzi dan Hussain, 2008).

Bertolak dari beberapa gambaran di atas dan hasil penelitian empiris, maka kultur organisasi dapat memberikan kepada semua anggota organisasi keyakinan, nilai dan norma sehingga akan berdampak pada strategi kapabilitas perusahaan. Dengan demikian kultur organisasi yang tinggi dalam perusahaan diharapkan dapat

memperkuat hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas sebagai sebuah bentuk strategi perusahaan. Oleh karena itu hipotesis yang dirumuskan adalah:

H4: Kultur organisasi memperkuat hubungan antara sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan.

2.3.2. Model Penelitian Empirik

Berdasarkan hipotesis penelitian yang telah dikembangkan di atas, selanjutnya dibuat model penelitian empirik. Model tersebut menggambarkan pengaruh tidak langsung dan langsung dan pengaruh variabel moderator. Pengaruh tidak langsung dalam penelitian ini adalah pengaruh sistem pengendalian manajemen terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh variabel kapabilitas perusahaan. Variabel moderator adalah kultur organisasi yang mempengaruhi hubungan sistem pengendalian manajemen dengan kapabilitas perusahaan.

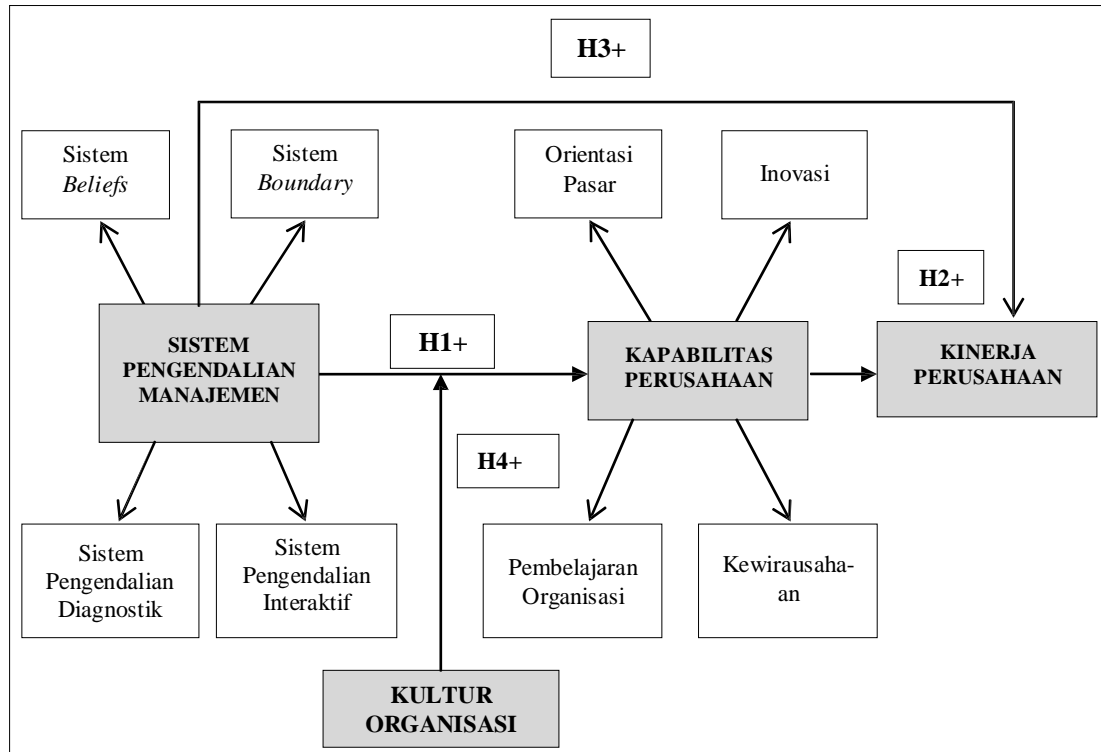
Pengaruh tidak langsung dan langsung digunakan untuk menguji hipotesis 1, 2 dan 3. Sedangkan variabel moderator (kultur organisasi) digunakan untuk menguji hipotesis 4. Berikut disajikan model penelitian empirik sebagaimana terdapat pada gambar 2.5.

2.4. Dimensionalisasi Teoritis dan Variabel Penelitian

Penelitian ini terdiri atas empat variabel yaitu variabel dependen, independen, mediasi dan moderasi. Variabel dependen adalah kinerja perusahaan, variabel independen adalah sistem pengendalian manajemen, variabel mediasi adalah kapabilitas perusahaan, dan variabel moderasi adalah kultur organisasi.

Definisi operasional dan pengukuran masing-masing variabel penelitian dapat dijelaskan berikut ini.

GAMBAR 2.5
PENGARUH SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN TERHADAP
KAPABILITAS PERUSAHAAN DAN KINERJA PERUSAHAAN
DIMODERASI KULTUR ORGANISASI



Sumber: Model dikembangkan untuk disertasi ini

2.4.1. Sistem Pengendalian Manajemen

Sistem pengendalian manajemen terdiri atas empat dimensi yaitu sistem *beliefs*, sistem *boundary*, sistem pengendalian diagnostik dan sistem pengendalian interaktif.

2.4.1.1. Sistem Beliefs

Sistem *beliefs* adalah serangkaian definisi organisasi yang secara eksplisit dikomunikasikan oleh para manajer senior secara formal dan ditegakkan secara sistematis untuk memberikan nilai-nilai dasar, tujuan dan arah bagi organisasi (Simons, 1995). Sistem *beliefs* adalah pengendalian yang memberikan inspirasi bagi karyawan untuk mengambil tindakan yang diinginkan (Widener, 2007). Indikator sistem *beliefs* dalam penelitian ini mengacu kepada indikator yang berasal dari Simons (1995) dan dikembangkan oleh Widener (2007), dan koefisien *Cronbach Alpha* adalah 0,91.

Indikator ini dipilih karena secara jelas menggambarkan sistem *beliefs*. Dimensi sistem *beliefs* diukur menggunakan 4 butir pertanyaan dengan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak diskriptif) sampai 7 (sangat diskriptif).

Untuk mengukur variabel sistem *beliefs* digunakan indikator seperti pada tabel 2.7.

TABEL 2.7
INDIKATOR SISTEM BELIEFS

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Sistem <i>Beliefs</i>	1. Pernyataan misi sangat jelas.	<ul style="list-style-type: none">• Simons (1995).• Widener (2007).
	2. Manajer puncak mengkomunikasikan nilai-nilai utama kepada semua anggota organisasi.	
	3. Semua anggota organisasi sadar akan nilai-nilai utama.	
	4. Pernyataan misi memberikan inspirasi kepada anggota organisasi.	

Sumber: Widener (2007).

2.4.1.2. Sistem *Boundary*

Sistem *boundary* didefinisikan sebagai sistem yang membatasi domain/wilayah yang bisa diterima dari aktivitas strategis untuk para partisipan organisasi (Simons, 1995). Indikator sistem *boundary* dalam penelitian ini mengacu kepada konsep yang berasal dari Simons (1995) kemudian dikembangkan dan digunakan oleh Widener (2007) dengan memperoleh nilai koefisien *Alpha* 0,87. Indikator ini dipilih karena secara jelas menggambarkan sistem *boundary*.

Konstruk sistem *boundary* diukur menggunakan 4 butir pertanyaan dengan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Adapun indikator-indikator konstruk sistem *boundary* seperti terdapat pada tabel 2.8.

TABEL 2.8

INDIKATOR SISTEM *BOUNDARY*

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Sistem <i>Boundary</i>	<ol style="list-style-type: none">1. Kode etik perilaku menentukan perilaku yang tepat bagi semua anggota organisasi.2. Kode etik mengatur perilaku yang dilarang.3. Resiko pekerjaan yang harus dihindari.4. Semua anggota organisasi sadar akan kode perilaku	<ul style="list-style-type: none">• Simons (1995)• Widener (2007)

Sumber: Widener (2007)

2.4.1.3. 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 digunakan

oleh Henri (2006) dan diuji lagi oleh Widener (2007) dengan memperoleh nilai koefisien *Alpha* masing-masing 0,76 dan 0,96.

Indikator ini digunakan dalam penelitian ini karena menggambarkan secara jelas informasi yang sifatnya rutin kepada para manajer tentang ukuran-ukuran penting dan kemajuan menuju kepada pencapaian tujuan. Terdapat 11 butir pertanyaan untuk mengukur konstruk sistem pengendalian diagnostik. Pengukuran menggunakan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (tingkat yang kecil) sampai 7 (tingkat paling besar). Indikator-indikator yang digunakan untuk mengukur konstruk sistem pengendalian diagnostik seperti terdapat pada tabel 2.9.

TABEL 2.9

INDIKATOR SISTEM PENGENDALIAN DIAGNOSTIK

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Sistem pengendalian diagnostik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Kemajuan untuk pencapaian tujuan. 2. Memonitor hasil-hasil yang dicapai. 3. Membandingkan hasil dengan harapan. 4. Menelaah ukuran-ukuran kunci. 5. Memungkinkan diskusi dalam berbagai pertemuan. 6. Memungkinkan tantangan berkesinambungan dan debat atas data, asumsi dan rencana kegiatan. 7. Memberikan pandangan umum mengenai perusahaan. 8. Mempererat kebersamaan organisasi. 9. Memungkinkan organisasi berfokus pada isu-isu umum. 0. Memungkinkan perusahaan berfokus pada faktor-faktor sukses kritis. 1. Mengembangkan “wacana” dalam perusahaan. 	<ul style="list-style-type: none"> • Simons (1995). • Vandenbosch (1999). • Henri (2006). • Widener (2007).

Sumber: Henri (2006); Widener (2007)

2.4.1.4. Sistem Pengendalian Interaktif

Sistem pengendalian interaktif didefinisikan sebagai sistem formal yang digunakan oleh manajer puncak untuk melibatkan diri mereka secara teratur dan

pribadi dalam kegiatan pengambilan keputusan dari bawahan (Simons, 2000). Indikator ini dikembangkan oleh Widener (2007) dan memperoleh koefisien *Alpha* 0,84. Penelitian ini menggunakan indikator yang dikembangkan oleh Widener (2007) karena secara jelas menggambarkan pengendalian yang melibatkan para manajer puncak dan manajer operasi.

Konstruk sistem pengendalian interaktif diukur menggunakan 6 butir pertanyaan dengan skala Likert 7 poin, mulai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Indikator-indikator untuk mengukur konstruk sistem pengendalian interaktif seperti terdapat pada tabel 2.10.

TABEL 2.10

INDIKATOR SISTEM PENGENDALIAN INTERAKTIF

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Sistem pengendalian interaktif	<ol style="list-style-type: none"> 1. Manajemen puncak jarang memberikan perhatian. 2. Manajemen puncak sangat mengandalkan staf. 3. Para manajer operasi jarang terlibat dengan SPM 4. Manajemen puncak memberi perhatian pada sistem pengendalian manajemen. 5. Manajemen puncak menginterpretasi informasi. 6. Para manajer operasi sering terlibat dengan SPM. 	<ul style="list-style-type: none"> • Simons (1995). • Vandenbosch (1999). • Henri (2006). • Widener (2007).

Sumber: Widener (2007).

2.4.2. Kapabilitas Perusahaan

Kapabilitas perusahaan terdiri atas empat dimensi yaitu orientasi pasar, inovasi, pembelajaran organisasi, dan kewirausahaan.

2.4.2.1. Orientasi Pasar

Orientasi pasar merupakan penekanan organisasi terhadap kebutuhan pelanggan secara cepat dan kepada pengembangan berpikir jangka panjang yang didasarkan pada kebutuhan pelanggan yang bisa timbul sewaktu-waktu (Slater dan Narver (1990). Indikator orientasi pasar dikembangkan oleh Narver dan Slater (1990) dan telah digunakan lagi oleh Slater dan Narver (1999), dan telah diuji lagi oleh beberapa peneliti lainnya seperti Greenly (1995), Han, et al. (1998) dan Henri (2006). Hasil pengujian koefisien *Alpha* dari beberapa peneliti tersebut masing-masing 0,80; 0,83; dan 0,72.

Indikator orientasi pasar digunakan dalam penelitian ini karena orientasi pasar dipandang sebagai perspektif budaya. Konstruk ini diukur menggunakan 13 butir pertanyaan dengan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak jelas) sampai 7 (sangat jelas). Variabel orientasi pasar diukur menggunakan indikator-indikator seperti terdapat pada tabel 2.11.

TABEL 2.11
INDIKATOR ORIENTASI PASAR

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Orientasi Pasar	<ol style="list-style-type: none"> 1. Mengkomunikasikan informasi mengenai pengalaman pelanggan. 2. Memahami kebutuhan pelanggan. 3. Mengukur kepuasan pelanggan. 4. Berkomitmen dan berorientasi untuk melayani kebutuhan pelanggan. 5. Memadukan fungsi-fungsi untuk melayani berbagai kebutuhan pasar. 6. Melakukan layanan purna jual. 7. Membagi informasi mengenai strategi pesaing. 8. Mementingkan kepuasan pelanggan. 9. Para manajer memahami setiap orang yang dapat menciptakan nilai. 10. Menitikberatkan pada konsumen target. 11. Mendiskusikan kekuatan-kekuatan dan strategi-strategi pesaing. 12. Menciptakan nilai yang lebih besar bagi pelanggan. 13. Mengunjungi para pelanggan prospektif dan ada sekarang. 	<ul style="list-style-type: none"> • Narver dan Slater (1990). • Slater dan Narver (1999). • Greenly (1995). • Han <i>et al.</i> (1998). • Hult <i>et al.</i> (2003). • Henri (2006).

Sumber: Henri (2006)

2.4.2.2. Inovasi

Inovasi didefinisikan sebagai keterbukaan organisasi untuk menerima ide-ide baru, produk dan proses dan orientasinya terhadap inovasi (Hurley dan Hult, 1998). Penelitian ini menggunakan indikator inovasi yang dikembangkan oleh Hurley dan Hult (1998) dan telah digunakan kembali oleh Hult, et al. (2003), dan telah diuji kembali oleh Henri (2006) dan memperoleh koefisien *Apha* 0,72.

Indikator inovasi digunakan dalam penelitian ini karena memberikan gambaran inovasi secara keseluruhan dalam suatu organisasi. Konstruk inovasi diukur menggunakan 5 butir pertanyaan dengan skala Liker 7 poin mulai dari 1

(sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Indikator-indikator konstruk inovasi seperti terdapat pada tabel 2.12.

TABEL 2.12
INDIKATOR INOVASI

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Inovasi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Menghukum anggota perusahaan untuk ide baru yang tidak dapat dikerjakan. 2. Menerima inovasi dengan mudah dalam pengelolaan proyek. 3. Inovasi teknis dengan mudah diterima. 4. Menolak inovasi yang terlalu beresiko. 5. Manajemen mencari inovasi dan ide-ide baru. 	<ul style="list-style-type: none"> • Hurley dan Hult (1998). • Hult, et al. (2003). • Henri (2006).

Sumber: Henri (2006).

2.4.2.3. Pembelajaran Organisasi

Pembelajaran organisasi didefinisikan sebagai keterampilan organisasi dalam menciptakan, memperoleh, dan mentransfer pengetahuan, dan memodifikasi perilakunya yang dicerminkan pada pengetahuan baru dan memiliki pengertian yang dalam (Garvin, 1993). Indikator pembelajaran organisasi dikembangkan oleh Hult (1998) dan telah diuji kembali oleh Henri (2006) dan memperoleh koefisien *Alpha* 0,79.

Indikator ini digunakan karena sangat cocok dalam menjelaskan pembelajaran organisasi dan indikator-indikator tersebut juga sangat berbeda dengan orientasi belajar. Indikator untuk mengukur konstruk ini sebanyak 4 butir pertanyaan dengan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Adapun indikator-indikator yang digunakan seperti pada tabel 2.13.

TABEL 2.13

INDIKATOR PEMBELAJARAN ORGANISASI

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Pembelajaran Organisasi	<ol style="list-style-type: none">1. Kemampuan belajar merupakan kunci perbaikan.2. Nilai-nilai dasar termasuk pembelajaran merupakan kunci perbaikan.3. Meninggalkan pembelajaran berarti membahayakan masa depan.4. Pembelajaran karyawan merupakan investasi, bukan beban.	<ul style="list-style-type: none">• Garvin (1993).• Hult (1998).• Henri (2006).

Sumber: Henri (2006)

2.4.2.4. Kewirausahaan

Kewirausahaan didefinisikan sebagai kemampuan perusahaan untuk secara kontinyu melakukan pembaharuan, inovasi dan secara konstruktif mengambil resiko di pasar dan bidang operasinya (Miller, 1983; Naman dan Slevin, 1993). Indikator kewirausahaan dikembangkan oleh Naman dan Slevin (1993) dan telah digunakan kembali oleh Hult et al. (2003) dan diuji kembali oleh Henri (2006) dan memperoleh koefisien *Alpha* 0,72.

Indikator yang dikembangkan oleh Naman dan Selvin (1993) digunakan dalam penelitian ini karena menggambarkan kemampuan perusahaan dalam melakukan kewirausahaan. Konstruk ini menggunakan 9 butir pertanyaan dan diukur dengan skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Indikator-indikator yang digunakan seperti pada tabel tabel 2.14.

TABEL 2.14
INDIKATOR KEWIRAUSAHAAN

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Kewirausahaan	<ol style="list-style-type: none"> 1. Melakukan tindakan-tindakan yang memiliki jangkauan luas untuk mencapai tujuan. 2. Melakukan tindakan-tindakan yang direspon oleh organisasi lain. 3. Menghindari proyek beresiko tinggi. 4. Melakukan perubahan-perubahan dramatis atas produk yang dihasilkan. 5. Mengembangkan lini produk baru. 6. Fokus utama memperkenalkan produk-produk baru, teknik-teknik baru, dan lain-lain. 7. Memilih bersikap berhati-hati dengan cara “<i>wait and see</i>”. 8. Mengadopsi sikap kompetitif yaitu sikap yang tidak dikerjakan oleh pesaing 9. Secara perlahan-lahan menggali lingkungan dan perilaku dengan berhati-hati. 	<ul style="list-style-type: none"> • Miller (1982). • Naman dan Slevin (1993). • Hult, et al. (2003). • Henri (2006).

Sumber: Henri (2006).

2.4.3. Kinerja Perusahaan

Kinerja perusahaan adalah indikator pengukuran kinerja organisasi yang dilihat dari ukuran-ukuran keuangan maupun non-keuangan secara keseluruhan. Indikator kinerja keuangan dikembangkan oleh Roth dan Jackson (1995) dan digunakan kembali oleh Widener (2007) dan memperoleh koefisien *Alpha* 0,85.

Indikator ini digunakan dalam penelitian ini karena secara jelas menggambarkan kinerja perusahaan yang bermultidimensional. Konstruk kinerja perusahaan menggunakan 4 butir pertanyaan dalam skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak puas) sampai 7 (sangat puas). Adapun indikator-indikator dari konstruk kinerja perusahaan sebagaimana terdapat pada tabel 2.15.

TABEL 2.15

INDIKATOR KINERJA PERUSAHAAN

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Kinerja Perusahaan	<ol style="list-style-type: none">1. Keseluruhan kinerja organisasi2. Keseluruhan profitabilitas organisasi3. Pangsa pasar relatif untuk produk-produk utama4. Keseluruhan produktivitas dari sistem pengiriman	<ul style="list-style-type: none">• Roth dan Jackson (1995).• Widener (2007)

Sumber: Widener (2007)

2.4.4. Kultur Organisasi

Kultur organisasi adalah sesuatu yang penekanannya pada hubungan manusia; fleksibilitas dengan fokus pada lingkungan internal dan eksternal organisasi; produktivitas, kinerja, dan pencapaian tujuan; dan stabilitas internal, keseragaman, koordinasi, dan efisiensi (Lau dan Ngo, 1996) dan memperoleh koefisien *Alpha* 0,74.

Indikator-indikator ini digunakan karena secara jelas menggambarkan kultur organisasi yang dapat dipakai dalam penerapan strategi organisasi. Kultur organisasi diukur menggunakan 16 butir pertanyaan dalam skala Likert 7 poin mulai dari 1 (sangat tidak setuju) sampai 7 (sangat setuju). Indikator-indikator kultur organisasi seperti pada tabel 2.16.

TABEL 2.16**INDIKATOR KULTUR ORGANISASI**

Variabel	Indikator	Sumber Indikator
Kultur Organisasi	<ol style="list-style-type: none"> 1. Perusahaan kami merupakan tempat yang sangat personal. 2. Pimpinan perusahaan kami secara umum dipandang sebagai seorang mentor, seorang yang bijaksana, atau figur seorang ayah. 3. Loyalitas dan tradisi merupakan perekat kebersamaan di perusahaan kami. 4. Perusahaan kami mengutamakan SDM. 5. Perusahaan kami merupakan suatu tempat yang sangat dinamis dan entrepreneurial. 6. Pimpinan perusahaan kami secara umum dipandang sebagai seorang entrepreneur, seorang inovator, atau seorang pengambil resiko. 7. Komitmen pada inovasi dan pengembangan merupakan perekat kebersamaan di perusahaan kami. 8. Perusahaan kami mengutamakan pertumbuhan dan pencarian sumberdaya-sumberdaya baru. 9. Perusahaan kami merupakan sebuah tempat yang sangat formal dan terstruktur. 10. Pimpinan perusahaan kami secara umum dipandang sebagai seorang koordinator, seorang organisier, atau seorang administrator. 11. Kebijakan-kebijakan dan aturan-aturan formal merupakan perekat kebersamaan di perusahaan kami. 12. Perusahaan kami mengutamakan stabilitas. 13. Perusahaan kami sangat berorientasi produksi. 14. Pimpinan perusahaan kami secara umum dipandang sebagai seorang produser, seorang teknisi, atau seorang pekerja keras. 15. Penekanan pada tugas dan pencapaian tujuan merupakan perekat kebersamaan di perusahaan kami. 16. Perusahaan kami mengutamakan tindakan kompetitif dan pencapaian prestasi. 	<ul style="list-style-type: none"> • Zamuto dan Krawer (1991) • Lau dan Ngo (1996)

Sumber: Lau dan Ngo (1996)

BAB III

METODE PENELITIAN

Bab ini membahas tentang metode penelitian yang digunakan dalam penelitian ini. Pembahasan akan dimulai dengan jenis dan sumber data; populasi dan sampel; metode pengumpulan data; desain instrumen penelitian; teknik analisis data dengan bahasan tentang uji *non-response bias*, statistik deskriptif, dan model pengujian hipotesis; pengujian hipotesis.

3.1. Jenis dan Sumber Data

Penelitian ini menggunakan jenis data primer. Data primer adalah data yang diperoleh dari para responden dengan cara meminta responden untuk menjawab sejumlah pertanyaan-pertanyaan penelitian yang terdapat dalam kuesioner. Sedangkan sumber data adalah *Chief Financial Officer (CFO)* dan asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler yang bekerja pada perusahaan manufaktur yang terdaftar di Bursa Efek Indonesia (BEI).

3.2. Populasi dan Sampel

3.2.1. Populasi

Populasi penelitian adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dalam hal ini diwakili oleh CFO dan asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler. CFO dan Asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer

dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler dipilih dengan asumsi bahwa mereka memahami semua kegiatan operasional perusahaan.

Data perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI diperoleh dari *Indonesian Capital Market Directory* (ICMD) tahun 2009 berjumlah 151 perusahaan dan dikelompokkan ke dalam 19 jenis usaha (*Institute for Economic and Financial Research*, 2009). Banyaknya data tentang CFO dan asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler tidak diketahui.

Penelitian ini menggunakan perusahaan manufaktur dengan alasan (1) dalam perusahaan tersebut telah menerapkan pengendalian dan strategi (Miller 1987; Henri (2006); (2) dalam perusahaan besar termasuk industri manufaktur telah dilakukan sistem pengukuran kinerja (Bouwens dan Abernethy, 2000) yang merupakan salah satu bagian dari sistem pengendalian manajemen; (3) untuk menghindari bias yang disebabkan efek industri (*industrial effect*), perusahaan manufaktur lebih kompleks dibanding dengan industri lainnya, perusahaan manufaktur memiliki jumlah perusahaan terbanyak dibandingkan dengan sektor lainnya yang biasanya terdaftar di bursa efek (Lau dan Sholihin, 2005); (4) perusahaan manufaktur merupakan perusahaan yang lebih kompleks ditinjau dari sisi pengendalian karena terdapat banyak kegiatan yang harus dikendalikan (Anthony dan Govindarajan, 2004).

Beberapa penelitian sebelumnya yang menggunakan sistem pengendalian manajemen dan berfokus pada *levers of control* seperti Abernethy dan Brownell (1999) menggunakan institusi publik yaitu rumah sakit di Australia, sedangkan penelitian Henri (2006) menggunakan perusahaan yang bergerak dalam industri

pemanufakturan di Kanada. Berbeda dengan dua penelitian tersebut penelitian jasa, pertambangan, jasa keuangan, retailer, transportasi dan pedagang besar.

3.2.1. Sampel

Sebagai unit analisis adalah perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dan diwakili oleh CFO dan asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler CFO dan para manajer di lingkungan CFO. Mereka digunakan sebagai sampel dengan anggapan bahwa CFO dan para manajer adalah orang yang mengetahui dan memahami secara jelas kegiatan operasi perusahaan dan pelaksanaan pengendalian serta strategi dalam perusahaan. Argumen ini diperkuat dengan alasan seperti yang dikemukakan oleh Widener (2007) yaitu pertama, mereka mempunyai pengetahuan tentang sistem pengendalian manajemen yang diterapkan oleh perusahaan. Kedua: mereka juga memiliki pengetahuan mengenai masalah-masalah yang berkaitan dengan strategik. Merchant dan Van der Stede (2007) berpendapat bahwa CFO memainkan peranan penting dalam manajemen dan dalam mendesain dan mengoperasikan sistem pengendalian manajemen. Di samping itu, CFO merupakan ahli pengukuran keuangan dalam perusahaan atau unit bisnis dan kebanyakan juga CFO merupakan anggota kunci sebuah tim manajemen.

Untuk dijadikan sebagai sampel, maka harus memiliki kriteria berikut. Pertama, menduduki posisi sebagai CFO dan asisten CFO, manajer dan asisten manajer akuntansi, manajer dan asisten manajer keuangan, dan manajer dan asisten manajer kontroler. Kedua, memiliki pengalaman dalam jabatan tersebut minimal dua

tahun atau lebih dengan alasan bahwa usia dua tahun dalam sebuah jabatan sebagai CFO atau manajer merupakan usia yang panjang karena mereka telah memiliki pengalaman yang cukup sehingga sangat memahami berbagai kegiatan yang telah dilakukan oleh perusahaan terutama berkaitan dengan pelaksanaan pengendalian dan strategi.

Penelitian dengan menggunakan metode survei sangat penting dalam menentukan besarnya ukuran sampel. Kaidah dalam pemilihan sampel seharusnya menggunakan pemilihan sampel secara acak dan ukuran sampel harus ditentukan dengan resiko penarikan sampel yang dapat ditoleransi. Namun demikian, penelitian ini tidak menggunakan pemilihan sampel berdasarkan metode acak dengan alasan bahwa data CFO dan para manajer di lingkungan CFO perusahaan manufaktur tidak tersedia. Berdasarkan pertimbangan tersebut, maka metode pemilihan sampel yang digunakan dalam penelitian ini adalah metode pemilihan sampel bertujuan (*purposive sampling*).

3.3. Metode Pengumpulan Data

3.3.1. Desain Instrumen Penelitian

Data penelitian ini adalah data primer. Data ini dikumpulkan melalui teknik survei dengan menggunakan instrumen penelitian berupa kuesioner.

Kuesioner yang disebarakan terdiri empat bagian. Bagian pertama berisikan surat permohonan mengisi kuesioner, surat rekomendasi dari Wakil Menteri Kementerian Perindustrian Republik Indonesia, dan petunjuk pengisian kuesioner. Bagian kedua memuat identitas responden. Bagian ketiga berisikan pertanyaan dari

masing-masing variabel penelitian, dan bagian keempat berisikan ucapan terima kasih disertai keinginan responden jika membutuhkan abstrak hasil penelitian.

Instrumen penelitian masing-masing variabel penelitian memuat pertanyaan-pertanyaan penelitian sesuai dengan variabel yang diteliti dalam penelitian ini. Total pertanyaan penelitian ini adalah 86 butir terdiri atas 10 butir pertanyaan yang merupakan identitas responden dan 76 butir pertanyaan yang merupakan variabel-variabel penelitian. Butir pertanyaan dalam setiap variabel penelitian bersifat tertutup. Pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner penelitian ada juga yang merupakan pertanyaan dengan kode terbalik (*reverse code/RC*). Pertanyaan-pertanyaan seperti ini dimaksudkan untuk mengukur konsistensi responden dalam menjawab dan untuk mengukur apakah responden menjawab secara benar atau tidak. Variabel penelitian yang menggunakan RC adalah variabel sistem pengendalian manajemen dimensi sistem pengendalian interaktif butir pertanyaan nomor 1 dan 3 dan variabel kapabilitas perusahaan dimensi inovasi butir pertanyaan nomor 1 dan 4. Secara lengkap instrumen penelitian ini sebagaimana terdapat di lampiran 1.

3.3.2. Pelaksanaan Pengumpulan Data

Pengumpulan data menggunakan teknik survei melalui jasa pos kepada 106 perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI berlokasi di Jakarta (75), Surabaya (15), Bandung (8), Semarang (3), Medan (3), dan Makassar (2). Selain itu, penyebaran kuesioner dengan menggunakan kontak personal sebanyak 11 orang untuk membagi kuesioner kepada 35 perusahaan yang ada di Jakarta, dan diantar langsung kepada 10 perusahaan yang berlokasi di Jakarta oleh peneliti. Kota-kota tersebut dipilih dengan

alasan banyak terdapat perusahaan manufaktur yang terdaftar di BEI dan memiliki kantor pusat dan cabang.

Terdapat beberapa tahapan yang digunakan dalam pengumpulan data. Pertama, melakukan *pre-test (pra survey)* kuesioner sebelum dilakukan *pilot study*. *Pre-test* dilakukan untuk mengetahui sampai sejauhmana pemahaman terhadap kuesioner. *Pre-test* dilakukan kepada beberapa mahasiswa Program Magister dan Program Doktor Ilmu Ekonomi konsentrasi Ilmu Akuntansi Universitas Diponegoro. Setelah dilakukan *pre-test* kemudian dilanjutkan dengan *pilot study*.

Pilot study pada dasarnya bertujuan untuk menilai apakah pertanyaan dalam kuesioner dapat dipahami oleh responden dan mudah dijawab (Morgan, 1990). Dillman (1978) dan Widener (2007) serta Van der Stede, et al. (2006) juga mengatakan bahwa *pilot study* dilakukan agar kuesioner benar-benar memenuhi beberapa kriteria seperti dapat dimengerti, jelas, tidak membingungkan, dan memenuhi tingkat validitas. Dillman (2007) merekomendasikan untuk melakukan *pilot test/study* di antara tiga kelompok orang berikut yaitu rekan kerja/kolega, calon responden dan pengguna data.

Berdasarkan uraian dan pertimbangan di atas, maka *pilot project* kuesioner penelitian ini dilakukan kepada 15 mahasiswa Program Doktor Konsentrasi Akuntansi dan 10 mahasiswa Program Magister Akuntansi Universitas Diponegoro, 10 manajer akuntansi dan lima manajer kontroler perusahaan manufaktur yang berlokasi di daerah Semarang. Data Perusahaan manufaktur di daerah Semarang di peroleh dari Kementerian Perindustrian Kantor Wilayah Jawa Tengah.

Tahap kedua, pengiriman kuesioner kepada responden yang dilakukan melalui jasa pos dalam bentuk paket. Setiap paket berisikan 10 eksemplar kuesioner disertai dengan satu buah amplop berperangko kilat yang tertulis nama dan alamat peneliti. Pengiriman kuesioner melalui jasa pos menggunakan layanan kilat khusus ditujukan kepada *corporate secretary*. Alamat perusahaan/*corporate secretary* diperoleh melalui *Indonesian Capital Market Direktory (ICMD)* tahun 2009. Selain itu dilakukan penelusuran melalui *website* BEI dengan maksud memperoleh data yang lebih mutakhir dari perusahaan-perusahaan yang dituju terutama alamat dan nomor telepon kantor, nomor telepon *corporate secretary* dan alamat *e-mail*.

Pengiriman kuesioner kepada responden baik melalui jasa pos, kontak person, maupun diantar langsung oleh peneliti sejak 1 Oktober 2010 dan batas terakhir pengumpulan kuesioner adalah 28 Februari 2011. Total kuesioner yang dikirim adalah 1.510 eksemplar ke 151 perusahaan manufaktur.

Untuk meyakinkan bahwa kuesioner yang dikirim telah diterima maka dilakukan pengecekan melalui telepon atau *e-mail* sebagai tindak lanjut tahap kedua. Tahap ketiga adalah tindak lanjut tahap kedua untuk meyakinkan bahwa kuesioner telah dikirim kembali atau telah selesai diisi oleh responden dan bila memungkinkan akan dijemput oleh peneliti.

3.4. Pengolahan dan Analisis Data

Setelah data terkumpul, maka selanjutnya dilakukan pengolahan data. Pengolahan data biasanya dilakukan melalui penyuntingan data yang lengkap dan tidak lengkap dipisahkan, pengkodean data, dan tabulasi data. Data yang dapat

dipakai untuk tahap analisis adalah data dimana pengisian kuesioner secara lengkap dan tidak terlewatkan pertanyaan-pertanyaan dalam kuesioner. Setelah data melalui tahapan-tahapan tersebut, maka selanjutnya dilakukan *data entry* ke komputer. Pengolahan data dilakukan dengan menggunakan program aplikasi *Statistical Package for the Social Science* (SPSS versi 16.0) dan *Analysis of Moment Structure* (AMOS) versi 16.0.

Metode yang dipilih untuk analisis data adalah model persamaan struktural atau *Structural Equation Modeling* (SEM). Model ini dipilih karena merupakan teknik multivariat yang mengkombinasikan aspek regresi berganda dan analisis faktor untuk mengestimasi serangkaian hubungan saling ketergantungan secara simultan (Hair, et al. 2010). Model analisis data dengan SEM memberi keunggulan dalam menaksir kesalahan pengukuran dan estimasi parameter.

Analisis data yang digunakan dalam penelitian ini terdiri atas beberapa tahapan analisis seperti dijelaskan berikut ini.

3.4.1. Analisis *Non-Response Bias*

Data penelitian ini adalah data primer. Untuk itu, kendala yang dihadapi adalah kuesioner yang dikirim tidak diterima kembali secara bersamaan. Selain itu juga diperoleh fakta bahwa terdapat responden yang menjawab dan tidak menjawab. Oleh karena itu, maksud dilakukannya pengujian *non-response bias* untuk mengetahui apakah karakteristik jawaban yang diberikan oleh responden yang ikut berpartisipasi dalam penelitian dengan responden yang tidak berpartisipasi tidak berbeda.

Uji *non-response bias* dilakukan dengan cara membandingkan karakteristik responden yang berpartisipasi dengan responden yang tidak bersedia berpartisipasi. Data responden yang tidak bersedia untuk berpartisipasi tidak diketahui, untuk itu responden yang mengembalikan kuesioner setelah tanggal yang ditentukan dalam surat pengantar (*late response*) digunakan sebagai proksi responden yang tidak bersedia berpartisipasi, dan sebaliknya responden yang mengembalikan kuesioner sebelum tanggal yang ditentukan dalam surat pengantar (*early response*) digunakan sebagai proksi responden yang bersedia berpartisipasi.

Untuk mengetahui bagaimana jawaban dari kedua kelompok responden agar dapat mengetahui *non-response bias* dibantu dengan uji statistik yaitu *t-test*. Uji ini bermaksud untuk mengetahui rata-rata skor untuk masing-masing variabel penelitian tidak berbeda antara responden kelompok tersebut.

3.4.2. Uji Kualitas Data

3.4.2.1. Uji Validitas

Sekaran (2010) dan Ghazali (2011) berpendapat bahwa uji validitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah setiap alat ukur dalam variabel penelitian valid atau tidak. Instrumen yang valid menunjukkan bahwa instrumen tersebut mampu mengukur apa yang diukur.

Alat uji yang digunakan untuk menguji validitas instrumen digunakan uji analisis faktor (*factor loading*). Analisis ini dalam *structural equation modeling* (SEM) dengan menggunakan faktor *loading*. *Factor loading* dimaksudkan untuk memastikan bahwa setiap butir pertanyaan terklasifikasi pada setiap variabel.

Pengukuran tingkat validitas adalah mengukur validitas dari suatu variabel manifes terhadap variabel laten. Variabel manifes adalah variabel yang dapat diobservasi (terukur) secara langsung atau *observable*, sedangkan variabel laten adalah variabel yang tidak dapat diobservasi atau *unobservable*, tersusun dan diukur secara tidak langsung melalui variabel manifes atau variabel yang diamati.

Tingkat validitas setiap indikator atau variabel manifes dalam mengukur variabel laten ditunjukkan dengan besarnya faktor *loading* atau nilai lamda (λ) pada analisis data yang *standardized* (input matriks korelasi). AMOS menotasikannya dengan *standardized regression weight*. Semakin besar faktor loading (λ) mengindikasikan bahwa variabel manifest makin valid sebagai instrumen pengukur variabel laten. Batasan yang biasanya digunakan dalam program AMOS untuk pengujian faktor *loading* adalah dengan uji-t. Bila nilai t observasi (hasil yang diperoleh) > dari nilai yang ditetapkan (t-tabel) maka indikator atau variabel manifes tersebut adalah valid. Hair, et al. (2010) mengatakan bahwa signifikansi *loading factor* perlu menggunakan kriteria yaitu a) > 0,3 adalah signifikan; b) > 0,4 tergolong lebih signifikan; dan 3) > 0,5 tergolong sangat signifikan. Untuk itu, kriteria yang digunakan dalam penelitian ini adalah tingkat signifikansi di atas 5% ($p > 0,05$) dan nilai faktor loading mencapai lebih besar atau sama dengan 0,5 ($\lambda \geq 0,50$) (Hair, et al. 2010).

3.4.2.2. Uji Reliabilitas

Uji reliabilitas dimaksudkan untuk mengetahui apakah hasil pengukuran yang dilakukan tetap konsisten atau tidak apabila dilakukan pengukuran dengan

menggunakan alat ukur yang sama (Sekaran, 2010). Ghozali (2011) berpendapat bahwa reliabilitas digunakan untuk mengukur apakah suatu instrumen merupakan indikator dari variabel atau konstruk. Ini berarti bahwa sebuah instrumen yang menghasilkan ukuran yang konsisten dari waktu ke waktu walaupun instrumen tersebut digunakan untuk mengukur sebuah instrumen secara berulang-ulang mengindikasikan bahwa instrumen tersebut memenuhi persyaratan reliabilitas. Ghozali (2011) selanjutnya menambahkan bahwa reliabilitas merupakan salah satu indikator validitas konvergen.

Tingkat reliabilitas setiap indikator atau variabel manifes dalam SEM ditunjukkan dengan nilai galat/*error* baik galat *delta* (δ) untuk variabel eksogen/variabel independen maupun *epsilon* (ϵ) untuk variabel endogen/variabel dependen.

Terdapat dua cara yang dipakai untuk mengukur reliabilitas yaitu *construct reliability* dan *average variance extracted* atau AVE (Ghozali, 2011) sedangkan Bagozzi dan Baumgartner (1994) mengusulkan tiga cara untuk mengukur reliabilitas yaitu *individual item reliability*, *composite/construct reliability* dan AVE. Ketiga bentuk pengukuran tersebut akan digunakan untuk mengukur semua variabel dalam penelitian ini.

Batasan yang digunakan untuk mengukur *individual item reliability* adalah 0,50 dan bisa dilihat di output AMOS pada bagian *squared multiple correlation* (Bagozzi dan Baumgartner, 1994). Sedangkan batasan untuk *composite reliability* adalah 0,70 (Ghozali, 2011), dan dihitung dengan rumus seperti berikut (Bagozzi dan Baumgartner, 1994; Ghazali, 2011).

$$\text{Construct Reliability} = \frac{\text{variance}}{\text{error variance}}$$

Untuk mengetahui validitas konvergen dapat dilakukan dengan menghitung *AVE* yang lebih ditujukan untuk mengukur persentase varian dari serangkaian indikator yang dapat diekstraksi atau dijelaskan oleh variabel latennya. Nilai *AVE* yang tinggi menunjukkan bahwa indikator-indikator itu telah mewakili secara baik variabel bentukan yang dikembangkan. Nilai *AVE* yang dapat diterima adalah $\geq 0,5$ dan dapat dihitung melalui rumus berikut ini (Bagozzi dan Baumgartner, 1994; Ghozali, 2011).

$$\text{Average Variance Extracted (AVE)} = \frac{\text{variance}}{\text{error variance}}$$

3.4.3. Statistik Deskriptif Variabel Penelitian

Analisis statistik deskriptif dilakukan untuk mengetahui profil responden dan variabel-variabel penelitian. Statistik deskriptif untuk profil responden disajikan dalam bentuk frekuensi dan prosentase. Sedangkan data interval disajikan dalam bentuk *mean*, dan standar deviasi. Statistik deskriptif variabel-variabel penelitian akan disajikan dalam bentuk *mean*, kisaran teoretis dan aktual, *mean*, dan deviasi standar.

3.4.4. Pengujian Hipotesis

Semua hipotesis yang diusulkan dalam penelitian ini diuji dengan menggunakan *structural equation model* (SEM). Pengujian hipotesis penelitian didasarkan pada estimasi parameter dari model persamaan struktural lengkap.

Pengujian hipotesis dengan menggunakan SEM didasarkan pada nilai koefisien regresi parameter yaitu *critical ratio* (CR) dan nilai probabilitas. Diterimanya hipotesis yang diusulkan apabila nilai $p < 0,05$.

Prosedur yang digunakan untuk menganalisis data dengan SEM merujuk pada tujuh tahapan dari Hair, et al. (2010), Ferdinand (2000) dan Ghozali (2011) yaitu:

- 1) *Pengembangan model berbasis teori*. Model teoritis (model konseptual) dalam penelitian ini dikembangkan dengan berpijak pada telaah teori yang memadai dan telah ditampilkan pada bahagian sebelumnya. Model teoritis dalam penelitian ini pada intinya menggambarkan hubungan kausal antara sistem pengendalian manajemen (SPM), kapabilitas perusahaan (KAP) dan kinerja perusahaan (OP) dengan dimoderasi oleh kultur organisasi (OC).
- 2) *Pengembangan diagram alur untuk menunjukkan hubungan kasualitas*. Diagram alur untuk pengujian model penelitian ini dikembangkan berdasarkan telaah teori yang kuat dan mengacu pada model teoritis di atas. Penelitian ini menghasilkan satu model empirik. Namun untuk kepentingan analisis dengan menggunakan SEM, maka model tersebut dibagi kedalam dua model penelitian. Model pertama adalah pengujian pengaruh langsung dan tidak langsung yaitu pengaruh SPM berupa sistem *beliefs* (BES), sistem *boundary* (BOS), sistem pengendalian diagnostik (DCS), dan sistem pengendalian interaktif (IICS) terhadap kinerja perusahaan (OP) melalui kapabilitas perusahaan (KAP) berupa orientasi pasar (MO), inovasi (IN), pembelajaran organisasi (OL), dan kewirausahaan (EP). Model kedua adalah model pengujian pengaruh kultur organisasi (OC) terhadap hubungan SPM dengan kapabilitas perusahaan (KAP). Analisis data

menggunakan SEM dengan variabel moderasi (*moderated structural equation modeling*) menghendaki bahwa sebelum model kedua diuji, maka perlu dibuat sebuah model pengujian yang merupakan model pengaruh SPM terhadap kinerja perusahaan yang dimediasi oleh kapabilitas perusahaan tanpa dimoderasi (tanpa interaksi) kultur organisasi (terdapat pada lampiran 10.1). Model ini tidak digunakan untuk menguji hipotesis namun model ini ada karena berkaitan dengan model empiris kedua untuk melihat bagaimana sebuah model sebelum dimoderasi dan sesudah dimoderasi dan model ini juga dimaksudkan untuk mendapatkan nilai faktor *loading* dan *error variance* dari masing-masing variabel laten (Ghozali, 2011). Diagram alur hubungan untuk ketiga model dapat dilihat pada gambar 3.1 dan 3.2.

- 3) *Mengkonversi diagram alur ke dalam persamaan struktural dan spesifikasi model pengukuran.* Persamaan-persamaan spesifikasi model pengukuran dan struktural yang dikembangkan berdasarkan diagram alur yang telah dikembangkan. Berdasarkan diagram alur model penelitian empirik seperti terdapat pada gambar 3.1 dan 3.2 maka dibuatlah persamaan spesifikasi model dan persamaan struktural yang menggambarkan hubungan kasualitas antar berbagai konstruk dapat dilihat pada tabel 3.1.
- 4) *Pemilihan matriks input dan teknik estimasi model.* Input data yang digunakan dalam penelitian ini adalah matriks kovarians atau matrik korelasi karena yang diuji adalah hubungan kasualitas. Hair, et al. (2010) menyarankan menggunakan matrik varians-kovarians. Langkah keempat juga perlu mempertimbangkan

ukuran sampel ukuran sampel yang sesuai adalah 100 – 200, seperti disarankan oleh Hair, et al. (2010) dan Ghozali (2011).

TABEL 3.1
MODEL PERSAMAAN STRUKTURAL DAN SPESIFIKASI MODEL

MODEL	PERSAMAAN STRUKTURAL	SPEKIFIKASI MODEL
Model 1: Pengaruh SPM Terhadap Kinerja Perusahaan Melalui Kapabilitas Perusahaan	$KAP = SPM + Z_1$ $OP = KAP + Z_2$	<p>Konstruk Endogen:</p> <p>KAP λ_{1MO} err5 KAP λ_{1IN} err6 KAP λ_{1OL} err7 KAP λ_{1EP} err8</p> <p>OP λ_{1OP1} err57 OP λ_{2OP2} err58 OP λ_{3OP3} err59 OP λ_{4OP4} err60</p> <p>Konstruk Eksogen:</p> <p>SPM λ_{1BES} err1 SPM λ_{1BOS} err2 SPM λ_{1DCS} err3 SPM λ_{1IICS} err4</p>
Model 2: Pengaruh SPM Terhadap Kinerja Perusahaan Melalui Kapabilitas Perusahaan Dengan Moderasi Kultur Organisasi	$KAP = SPM + SPM*OC + Z_1$ $OP = KAP + Z_2$	$SPM*OC = SPMOC + err77$

Keterangan:

KAP : Kapabilitas Perusahaan

SPM : Sistem Pengendalian Manajemen

BES : *Believe System*

BOS : *Boundary System*

DCS : *Diagnostic Control System*

IICS : *Interactive Control System*

MO : *Market Orientation*

IN : *Innovativeness*

OL : *Organizational Learning*

EP : *Entrepreneurship*

OP : *Organizational Performance*

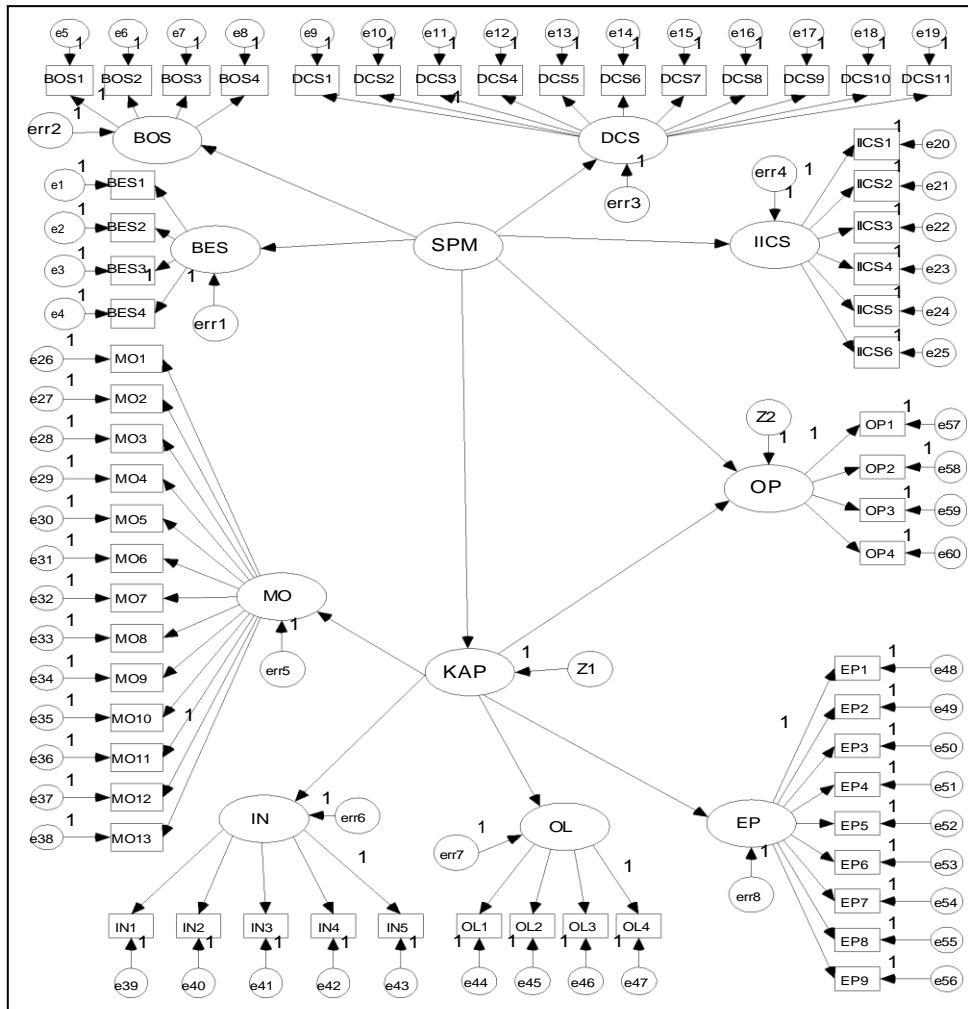
OC : *Organizational Culture*

SPM*OC: Interaksi SPM dengan OC

λ : *loading factor*

Z/err : error

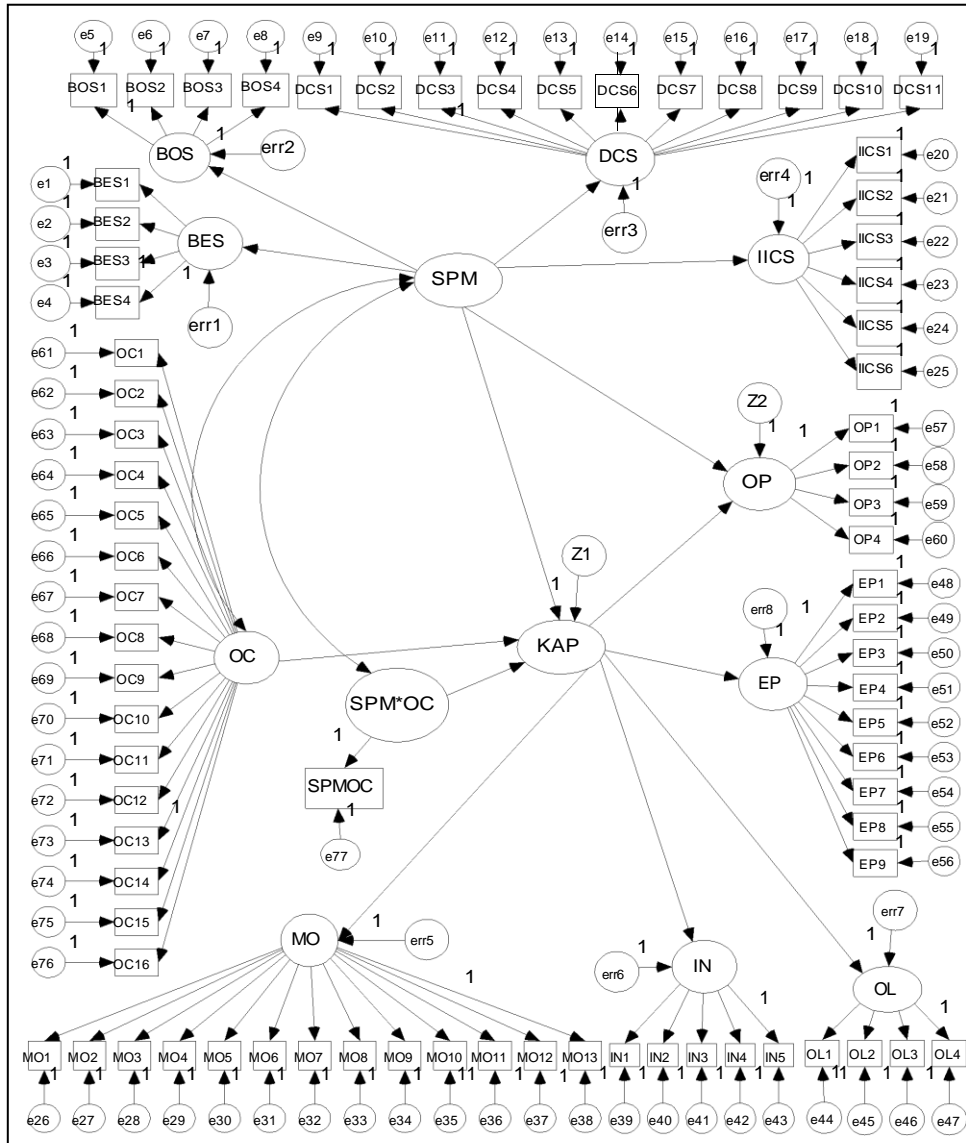
GAMBAR 3.1
DIAGRAM ALUR PENGARUH SPM TERHADAP KINERJA PERUSAHAAN
MELALUI KAPABILITAS PERUSAHAAN



Sumber: Dikembangkan untuk disertasi ini
 Keterangan:

- | | |
|---|--|
| 1. SPM: Sistem Pengendalian Manajemen | 7. MO : <i>Market Orientation</i> |
| 2. BES : <i>Believe System</i> | 8. IN : <i>Innovativeness</i> |
| 3. BOS : <i>Boundary System</i> | 9. OL : <i>Organizational Learning</i> |
| 4. DCS : <i>Diagnostic Control System</i> | 10. EP : <i>Entrepreneurship</i> |
| 5. IICS : <i>Interactive Control System</i> | 11. OP : <i>Organizational Performance</i> |
| 6. KAP: Kapabilitas Perusahaan | |

GAMBAR 3.2
DIAGRAM ALUR PENGARUH SPM TERHADAP KINERJA PERUSAHAAN
MELALUI KAPABILITAS PERUSAHAAN DENGAN MODERASI KULTUR ORGANISASI



Sumber: dikembangkan untuk disertasi ini

Keterangan:

- | | |
|---------------------------------------|-------------------------------------|
| 1. SPM: Sistem Pengendalian Manajemen | 7. MO : Market Orientation |
| 2. BES : Believe System | 8. IN : Innovativeness |
| 3. BOS : Boundary System | 9. OL : Organizational Learning |
| 4. DCS : Diagnostic Control System | 10. EP : Entrepreneurship |
| 5. IICS : Interactive Control System | 11. OP : Organizational Performance |
| 6. KAP: Kapabilitas Perusahaan | 12. OC : Organizational Culture |
| | 13. SPM*OC: Interaksi SPM dengan OC |

Teknik estimasi yang digunakan adalah *maximum likelihood estimation method* (ML). Estimasi ini dilakukan dengan dua tahap yaitu:

- a) *Estimasi model pengukuran*. Untuk menguji unidimensional dari konstruk eksogen dan endogen digunakan teknik *confirmatory factor analysis*. Jika probabilitas yang dihasilkan signifikan, berarti hipotesis yang menyatakan bahwa tidak terdapat perbedaan antara matriks kovarians sampel dan matriks kovarian populasi yang diestimasi tidak dapat ditolak atau hipotesis nol diterima. Untuk maksud tersebut digunakan uji-t terhadap *regression weight*. Jika *critical ratio* (CR) > 2,0 menunjukkan variabel-variabel tersebut secara signifikan merupakan estimasi dari variabel laten yang dibentuk (Ferdinand, 2000).
 - b) *Model struktur persamaan*. Estimasi terhadap model struktur persamaan dilakukan dengan menganalisis *full model* untuk melihat kesesuaian model dan hubungan kasualitas yang dibangun dengan model yang diuji. Jika tingkat signifikansi terhadap chi-square (χ^2) adalah $p \geq 0,05$, maka model tersebut sesuai dengan data yang tersedia.
- 5) *Mengevaluasi problem identifikasi*. Problem identifikasi model struktural pada prinsipnya adalah problem mengenai ketidakmampuan model untuk menghasilkan estimasi yang unik. Gejala-gejala problem identifikasi antara lain
- a) *standard error* pada satu atau beberapa koefisien sangat besar;
 - b) munculnya angka-angka yang aneh seperti *error variance* yang negatif (disebut dengan “*Heywood Cases*”);
 - c) muncul korelasi yang sangat tinggi antar variabel (> 0,90).

6) *Evaluasi criteria goodness-of-fit model*. Pengujian kesesuaian model dilakukan melalui evaluasi terhadap kriteria-kriteria *goodness-of-fit model (goodness-of-fit indices)*. Untuk menilai *goodness-of-fit model* maka dievaluasi dengan tiga macam evaluasi yaitu:

A. *Evaluasi asumsi SEM* dengan cara:

a) *Normalitas* dengan menggunakan kriteria nilai kritis sebesar $\pm 2,58$ pada tingkat signifikansi 0,01. Apabila *Z-value* jauh lebih besar dari nilai kritis, maka diduga distribusi data tidak normal.

b) *Outlier*, yaitu data yang memiliki karakteristik unik dimana terlihat sangat berbeda jauh dari observasi baik untuk sebuah model variabel tunggal maupun variabel kombinasi. *Outlier* dilakukan dengan menentukan nilai ambang batas (> 80 observasi), dengan pedoman bila nilai ambang batas dari *z-score* berada pada rentang 3 sampai dengan 4 (Hair, et al. 2010). Sedangkan *multivariate outlier* diuji menggunakan uji *mahalonobis distance* dalam tabel yang dibandingkan dengan nilai χ^2 . Jika $<$ nilai *mahalonobis d-squared* berarti responden tersebut adalah *multivariate outliers*.

c) *Multicollinearity* dan *singularity* dimana yang perlu diamati adalah determinan dari matrik kovarian sampelnya. Determinan yang kecil atau mendekati nol mengidentifikasi adanya *Multicollinearity* atau *singularity* sehingga data tersebut tidak dapat digunakan.

B. *Uji kesesuaian dan uji statistik*. Ada beberapa kriteria yang dapat digunakan untuk melihat suatu model diterima atau ditolak yaitu:

- a) χ^2 (*chi-square*) statistik, untuk menguji perbedaan antara matriks kovarians sampel. Semakin kecil χ^2 semakin baik model tersebut. Semakin kecil nilai χ^2 berarti tidak ada perbedaan yang artinya H_0 tidak dapat ditolak, dan diterima berdasarkan probabilitas dengan *cut-off value* sebesar $p > 0,05$ atau $p > 0,10$.
- b) *The Root Mean Square Error of Approximation* (RMSEA), digunakan untuk mengoreksi kecenderungan χ^2 dalam sampel besar. Nilai yang diterima berkisar antara 0,05 – 0,08 namun didasarkan pada *degree of freedom*.
- c) *Goodness of Fit Index* (GFI), merupakan ukuran *nonstatistical*. Kriteria nilai GFI antara 0 (*poor fit*) sampel dengan 1 (*better fit*). Nilai yang mendekati 1 dalam indeks menunjukkan kesesuaian yang sesuai.
- d) *The minimum sample discrepancy* (CMIN) dibagi dengan *degree of freedom* yang menghasilkan indeks CMIN/DF. Indeks CMIN/DF disebut juga χ^2 relatif. Nilai χ^2 yang baik adalah kurang dari 2,0 atau kurang dari 3,0 yang merupakan indikasi dari *acceptable fit* antara model dan data.
- e) *AGFI*, merupakan kriteria yang memperhitungkan proporsi tertimbang dari varian dalam sebuah matriks kovarian sampel. Tingkat penerimaan yang direkomendasikan adalah AGFI mempunyai nilai sama dengan atau lebih besar dari 0,90.
- f) *Tucker Lewis Index* (TLI) merupakan *incremental index* yang membandingkan model yang diuji dengan *baseline model*. Nilai yang

direkomendasikan sebagai acuan diterimanya sebuah model adalah $> 0,95$ dan nilai yang mendekati 1 menunjukkan *very good fit*.

- g) *Comparative Fit Index (CFI)* dengan besaran indeks antara 0-1. Semakin mendekati 1 menunjukkan tingkat fit yang paling tinggi. Nilai yang direkomendasikan adalah $CFI \geq 0,95$. Ringkasan terhadap GFI seperti pada tabel berikut ini.

TABEL 3.2
CUT-OFF VALUE KETEPATAN MODEL

<i>Goodness of Fit Index</i>	<i>Recommended value for good-fit model</i>
χ^2 -Chi Square	Diharapkan kecil
<i>Significance probability</i>	$\geq 0,05$
RMSEA	$\leq 0,08$
GFI	$\geq 0,90$
AGFI	$\geq 0,90$
CMIN/DF	$\leq 2,00$
TLI	$\geq 0,95$
CFI	$\geq 0,95$

Sumber: Garson (2001); McCallum (1998); Ferdinand, (2005); Ghozali, (2011)

C. Uji Reliabilitas dan *Varian Extract*

Uji reliabilitas menurut Sekaran (2010) sangat penting untuk melihat apakah suatu alat ukur reliabel. Evaluasinya dengan menilai unidimensionalitas dan reliabilitas. Unidimensionalitas digunakan dalam menghitung reliabilitas dari model yang menunjukkan bahwa dalam sebuah model satu dimensi, indikator yang digunakan memiliki derajat kesesuaian yang baik. Sedangkan reliabilitas adalah ukuran konsistensi internal dari indikator-indikator konstruk dengan

menggunakan dua cara yaitu penerimaan yang direkomendasikan bagi *construct reliability* adalah minimum 0,70 dan 0,50 untuk *variance extract*.

7. *Interpretasi dan modifikasi model*. Pada tahap terakhir ini akan dilakukan interpretasi model dan memodifikasi model yang tidak memenuhi syarat pengujian. Modifikasi model dilakukan dengan memeriksa *modification index* (*Langrange multiplier*) dan *standardized residual covariances matrix*. *Modification index* lebih besar dari 3,84 mengindikasikan bahwa model perlu dispesifikasi ulang dan *standardized residual* lebih besar dari $\pm 2,58$ dan melebihi 5% dari total pasangan *standardized residual* juga mengindikasikan bahwa model perlu dispesifikasi ulang. Namun, spesifikasi ulang berdasarkan *modification index* atau hasil evaluasi *standardized residual* harus berpijak pada kajian teoritis yang kuat untuk menghindari *capitalizing on chance*.

Pada prinsipnya dalam penelitian ini pemodelan SEM menggunakan pendekatan dua langkah (Gerbig dan Anderson, 1988). Kedua langkah tersebut yaitu pertama; mengembangkan dan menganalisis model pengukuran (*measurement model*). Langkah ini dalam akuntansi telah digunakan oleh Chong dan Chong (2002). Setelah model pengukuran dinyatakan *fit*, kemudian dilakukan langkah kedua, yaitu menganalisis model struktural (*structural model*) yang memuat hubungan kausal antar variabel.

DAFTAR PUSTAKA

- Abernethy, M. A., and Brownell, P. 1999. The Role of Budget in Organizations Facing Strategic Change: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 2, pp. 189-204.
- Abernethy, M. A., and Brownell, P. 1997. Management Control Systems in Research and Development Organizations: The Role of Accounting, Behavior and Personnel Controls. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 3/4, pp. 233-248.
- Abernethy, M. A., and Guthrie, C. H. 1994. An Empirical Assessment of the "Fit" between Strategy and Management Information System Design. *Accounting and Finance*, November, pp. 49-66.
- Abernethy, M. A., and Lillis, A. M. 1995. The Impact of Manufacturing Flexibility on Management Control System Design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 20, No. 4, pp. 241-258.
- Agarwal, S., Erramili, K., D., and Chekitan, S. 2003. Market Oriented and Performance in Service Firms: Role of Innovation. *Journal of Services Marketing*, Vol. 17. No. 1, pp. 68-82.
- Amabile, T. M., Conti, R., Coon, H., Lazenby, J., and Herron, M. 1996. Assessing the Work Environment for Creativity. *Academy of Management Journal*, Vol. 39, No. 5, pp.1154-1184.
- Amit, R., and Schoemaker, P. J. H. 1993. Strategic Assets and Organizational Rent. *Strategic Management Journal*, Vol. 14, No. 1, pp. 33-46.
- Anthony, R., Dearden, J., & Bedford, N. M. 1989. *Management Control Systems*, 6th Edition (Homewood, III: Irwin).
- Anthony, R., and Govindarajan V. 2004. *Management Control Systems*. Homewood, IL: Irwin/McGraw-Hill.
- Aragon-Correa, J. A., Garcia-Morales, V. J., and Cordon-Pozo, E. 2007. Leadership and Organizational Learning's Role on Innovation and Performance: Lessons from Spain. *Industrial Marketing Management*. Vol. 36, No. 4, pp. 349-359.
- Arend, R. J. 2008. Differences in RBV Strategic Factors and the Need to Consider Opposing Factors in Turnaround Outcomes. *Managerial Decision Economics*, Vol. 29, pp. 337-355.
- Argyris, C. 1977. Double Loop Learning in Organization. *Harvard Business Review*, (Sep-Oct), No. 5, pp. 115-125.
- Atkinson, A. A., Waterhouse, J. H., and Wells, R. B. 1997. A Stakeholder Approach to Strategic Performance Measurement. *Sloan Management Review*, (Spring), No. 3, pp. 25-37.

- Bagozzi, R.P., and Baumgartner, H. 1994. The Evaluation of Structural Equation Models and Hypothesis Testing. In R.P. Bagozzi (Ed), *Principles of Marketing Research*: Blackwell, pp. 386-422.
- Baines, A., and Langfield-Smith, K. 2003. Antecedents to Management Accounting Change: A Structural Equation Approach. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 7 / 8, pp. 675-698.
- Baker, W. W., and Sinkula, J. M. 1999. The Synergistic Effect of Market Orientation and Learning Orientation on Organizational Performance. *Journal of the Academy on Marketing Science*, Vol. 27, No. 4, pp. 411-427.
- Barringer, B. R., and Bluedorn, A. C. 1999. The Relationship Between Corporate Entrepreneurship and Strategic Management. *Strategic Management Journal*. Vol. 20, No. 5, pp. 421-444.
- Barney, J. B. 1986. Strategic Factor Markets: Expectations, Luck and Business Strategy. *Management Science*, Vol. 32, No. 10, pp. 1231-1241.
- Barney, J. B. 1986. Organizational Culture: Can It Be a Source of Sustained Competitive Advantage?. *Academy of Management Review*, Vol. 11, No. 3, pp. 656-665.
- Barney J, B. 1989. Asset Stocks And Sustained Competitive Advantage: A Comment. *Management Science*, Vol. 35, No. 12 pp. 1511-1513.
- Barney, J. B. 1991. Firms Resources and Sustained Competitive Advantage. *Journal of Management*, Vol. 17, No. 1, pp. 99-120.
- Bhuian, S. N., Menguc, B., and Bell, S. J. 2005. Just Entrepreneurial Enough: The Moderating Effect of Entrepreneurship on the Relationship between Market Orientation and Performance. *Journal of Business Research*, Vol. 58, No. 1, pp. 9-17.
- Bisbe, J., and Otley, D. 2004. The Effects of the Interactive Use of Management Control Systems on Product Innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 29, No. 6, pp. 709-737.
- Bonner, S. E., and Sprinkle, G. B. 2002. The Effects of Monetary Incentives on Effort and Task Performance: Theories, Evidence, and a Framework for Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No 4 / 5, pp. 303-345.
- Bouwens, J., and Abernethy, M. A. 2000. The Consequences of Customization on Management Accounting System Design. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 3, pp. 221-241.
- Bruggeman, W., and Van der Stede, W. 1993. Fitting Management Control Systems to Competitive Advantage. *British Journal of Management*, Vol. 4, No. 2, pp. 205-218.

- Cadez, S., and Guilding, C. 2008. An Explanatory Investigation of An Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 33 No.4, pp. 836-863.
- Calantone, R. J., Cavusgil, S. T., and Zhao, Y. 2002. Learning Orientation, Firm Innovation Capability, and Firm Performance. *Industrial Marketing Management*, Vol. 31, No. 3, pp. 515-524.
- Cano, Chynthia R., Carrillat, F. A., and Jaramillo, F.. 2004. A Meta-Analysis of the Relationship Between Market Orientation and Business Performance: Evidence from Five Continents. *International Journal of Research in Marketing*, Vol. 21, No. 2, pp. 179-200.
- Carpenter, B. W., Dirsmith, M. W., and Gupta, P. P. 1994. Materiality Judgment and Audit Firm Culture Social-behavioral and Political Perspectives. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 19, No. 2, pp. 355-380.
- Chan, L. L. M., Shaffer, M. A., and Snape, Ed. 2004. In Search of Sustained Competitive Advantage: The Impact Organizational Culture, Competitive Strategy and Human Resource Management Practices on Firm Performance. *International Journal of Human Resource Management*, Vol. 15, No. 1 (February), pp 17-35.
- Chandra, P. E. 2001. *Menjadi Entrepreneur Sukses*. Grasindo, Jakarta.
- Chapman, C. S. 1997. Reflections on A Contingent View of Accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 189-205.
- Chapman, C. S. 1998. Accountants in Organizational Networks. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 23, No. 8, pp. 737-766.
- Chenhall, R. H., and Langfield-Smith, K. 1998. The Relationship between Strategic Priorities, Management Techniques and Management Accounting: An Empirical Investigation Using a Systems Approach. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 23, No. 3, pp. 243-264.
- Chenhall, R. H. 2003. Management Control System Design Within Its Organizational Context: Finding from Contingency-based Research and Directions for The Future. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 28, No. 1, pp. 127-168.
- Chenhall, R. H. 2005. Integrative Strategic Performance Measurement Systems, Strategic Alignment of Manufacturing, Learning and Strategic Outcome: An Exploratory Study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 5, pp. 395-422.
- Chenhall, R. H. 2007. Theorising Contingencies in Management Control System Research. In *Handbook of Management Accounting Research*. Edited by C. S. Chapman, A. G. Hopwood and M. D. Shield. Oxford OX5 1GB, United Kingdom: Elsevier, pp. 163-205.

- Chenhall, R. H., and Morris, D. 1995. Organic Decision and Communication process and Management Accounting Systems in Entrepreneurial and Conservative Business Organization. *Omega*, Vol. 23, No. 3, pp. 485-497.
- Choe, Jong-Min. 2004. The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance. *Journal of Strategic Information Systems*. Vol. 13, No. 1, pp. 61-85.
- Chong, V. K., and Chong, K. M. 2002. Budget Goal Commitment and Informational Effects of Budget Participation on Performance: A Structural Equation Modeling Approach. *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 14, No. 1, pp 65-86.
- Chow, C. W., Harrison, G. L., McKinnon, J. L., and Wu, Anne. 2002. The Organizational Culture of Public Accounting Firms: Evidence from Taiwanese Local and US Affiliated Firms. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 27, No. 3, pp. 337-360.
- Covin, J., and Selvin, D. 1989. Strategic Management of Small Firms in Hostile and Benign Environments. *Strategic of Management Journal*. Vol. 10, No. 1, pp. 75-78.
- Damanpour, F., and Evan, W. M. 1984. Organizational Innovation and Performance: The Problem of Organizational Lag. *Administrative Science Quarterly*. Vol. 29, (September), pp. 392-409.
- Damanpour, F. 1991. Organizational Innovation: A Meta-Analysis Of Effects Of Determinants And Moderators. *Academy of Management Journal*, Vol. 34, No. 3, pp. 555-590.
- Daniel, S. J., and Reitsperger, W. D. 1992. Management Control Systems for Quality: An Empirical Comparison of the U.S. and Japanese Industries. *Journal of Management Accounting Research*, Fall, pp. 64-78.
- Darroch, J. 2005. Knowledge Management, Innovation and Firm Performance. *Journal of Knowledge Management*, Vol. 9, No. 3, pp. 101-115.
- Davila, T. 2000. An Empirical Study on The Drivers of Management Control System Design in New Product Development. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 25, No. 2, pp. 383-409.
- Davis, D., Morris, M., and Allen, J. 1991. Perceived Environmental Turbulence and Its Effects on Entrepreneurship, Marketing and Organizational Characteristics in Industrial Firms. *Journal of Academy of Marketing Science*. Vol. 19, No. 1, pp. 43-51.
- Day, G. S., and Wensley, R. 1988. Assessing Advantage: A Framework for Diagnosing Competitive Superiority. *Journal of Marketing*, Vol. 52, No. 2, pp. 1-20.

- Denison, D. R. and Mishra, A. K. 1995. Toward a Theory of Organizational Culture and Effectiveness. *Organization Science*, Vol. 6, No. 2, pp. 204-223.
- Denneels, E. 2002. The Dynamics of Product Innovation and Firm Competences. *Strategic Management Journal*. Vol. 23, No. 8, pp. 1095-1121.
- Dent, J. F. 1990. Strategy, Organization and Control: Some Possibilities for Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1-2, pp. 3-25.
- Deshpande, R., Farley, J. U., and Webster F. E.Jr. 1993. Corporate Culture, Customer Orientation, and Innovativeness in Japanese Firms: A Quadrat Analysis. *Journal of Marketing*. Vol. 57, No. 1, pp. 23-37.
- Deshpande, R., and Farley, J. U. 1998. Measuring Market Orientation Generalization and Synthesis. *Journal of Market-Focused Management*. Vol. 2, No. 3, pp. 213-232.
- Deshpande, R., and Farley, J. U. 1999. Executive insights: Corporate Culture and Market Orientation: Comparing Indian and Japanese Firms. *Journal of International Marketing*, Vol. 7, No. 4, pp. 111 – 127.
- Deshpande, R., Farley, J. U., and Webster, F. E. 2000. Triad Lessons: Generalizing Results on High Performance Firms in Five Business to Business Markets. *International Journal of Research in Marketing*. Vol. 17, No. 4, pp. 353-362.
- Deshpande, R., and Farley, J. U. 2004. Organizational Culture, Market Orientation, Innovativeness, and Firm Performance: An International Research Odyssey. *International Journal of Research Marketing*, Vol. 21, No. 1, pp. 3-22.
- Dess, G. G., and Richard, B. R. Jr. 1984. Measuring Organizational Performance in the Absence of Objective Measures: The Case of the Privately-held Firm and Conglomerate Business Unit. *Strategic Management Journal*, Vol. 5, No. 2, pp. 265-273.
- Dewar, R. D., and Dutton, J. E. 1986. The Adoption of Radical and Incremental Innovation: An Empirical Analysis. *Management Science*, Vol. 32, No. 11, pp.1422-1433.
- Dillman, D. A. 1978. *Mail and Telephone Survey: The Total Design Method*. New York, Wiley and Sons. In Widener, Sally, K. 2007. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 6, pp. 757-788.
- Dillman, D. A. 2007. *Mail and Internet Surveys: The Tailored Design Method*. New York, John Wiley and Sons.
- Dixon, J. R., Nanni, A. J., and Vollman, T. E. *The new Performance Challenge-Measuring Operations for World Class Competition*. Homewood, Illinois: Dow Jones Irwin. In Henri, Jean-Francois. 2006a. Organizational Culture and

- Performance Measurement Systems. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 31, No. 1, pp. 77-103.
- Doney, M., Cannon, J. P., and Mullen, M. R. 1998. "Understanding the Influence of National Culture on the Development of Trust," *Academy of Management Review*, Vol. 23, No. 3, pp. 601-620.
- Duncan, R. B. 1974. Modification in Decision Structure in Adapting to the Environment: Some Implications for Organizational Learning. *Decision Sciences*, Vol. 2, No. 5, pp. 705-725.
- Eisenhardt, K. M., and Martin, J. A. 2000. Dynamic Capabilities: What are They. *Strategic Management Journal*, Vol. 21, No. 9, pp. 1105-1121.
- Ettlie, J. E. 1983. Organizational Policy and Innovation among Supplier to the Food Processing Sector. *Academy of Management Journal*, Vol. 26, No. 1, pp. 27-44.
- Fauzi, H., and Hussain, M. M. 2008. Relationship between Contextual Variables and Management Control Systems: Experience with Indonesian Hospitality Industry, *Working Paper*, pp. 1-34.
- Ferdinand, A. 2000. *Manajemen Pemasaran: Sebuah Pendekatan Strategik*. Research Paper Series. Badan Penerbit Universitas Diponegoro.
- Ferdinand, A. 2002. Kualitas Strategi Pemasaran Sebuah Studi Pendahuluan. *Jurnal Sains Pemasaran Indonesia*. Vol. 1, No. 1, pp. 1-22.
- Ferdinand, A. 2003. *Sustainable Competitive Advantage: Sebuah Eksplorasi Model Konseptual*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ferdinand, A. 2005. *Structural Equation Modeling Perspektif Penelitian Manajemen*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro, Semarang.
- Fiol, C. M., and Lyles, M. A. 1985. Organizational Learning. *Academy of Management Review*, Vol. 10, No. 4, pp. 803-813.
- Fisher, J. 1995. Contingency-Based Research on Management Control Systems: Categorization By Level Of Complexity. *Journal of Accounting Literature*, Vol. 14, No. 1, pp. 24-53.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K., and Tsul, A. 1985. Toward an Integrative Framework of Organizational Control. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 8, No. 1, pp. 35-50.
- Gerbig, D. W., and Anderson, J. C.. 1988. An Updated Paradigm for Scale Development Incorporating, Unidimensionality and Its Assessment. *Journal of Marketing Research*, Vol. 25, No. 2, pp. 186-192.
- Garson, G. D. 2001. Structural Equation Modeling. [www2.nchass](http://www2.nchass.com), pp. 1-45.
- Garvin, D. A. 1993. Building A Learning Organization. *Harvard Business Review*. Vol. 71 (July-August), pp. 78-91.

- Gerdin, J., and Greve, J. 2008. The Appropriateness of Statistical Methods for Testing Contingency Hypotheses in Management Accounting Research. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No. 5 pp. 995-1009.
- Ghozali, I. 2011. *Model Persamaan Struktural: Konsep dan Aplikasi dengan Program AMOS Ver. 16*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Ghozali, I., dan Fuad. 2005. *Structural Equation Modeling: Teori, Konsep, dan Aplikasi dengan Program Lisrel 8.54*. Badan Penerbit Universitas Diponegoro Semarang.
- Gong, M. Z., and Tse, M. S. 2009. Pick, Mix or Match? A Discussion of Theories for Management Accounting Research. *Journal of Accounting – Business and Management*, Vol. 16, No. 2, pp. 54-66.
- Gordon, G. G. 1991. Industry Determinant of Organizational Culture. *Academy of Management Review*, Vol. 14, No. 2, pp. 396-415.
- Govindarajan, V. 1988. A Contingency Approach to Strategy Implementation at the Business-unit Level: Integrating Administrative Mechanisms with Strategy. *Academy of Management Journal*, Vol. 31, No. 4, pp. 826-853.
- Govindarajan, V., and Gupta, A. K. 1985. Linking Control Systems to Business Unit Strategy: Impact on Performance. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, pp. 51-66.
- Govindarajan, V., and Fisher, J. 1990. Strategic, Control Systems, and Resource Sharing: Effects on Business-Unit Performance. *Academy of Management Journal*. Vol. 33, No. 2, pp. 259-285.
- Grant, R. B. 1991. A Resource Based Theory of Competitive Advantage: Implications for Strategy Formulation. *California Management Review*, Vol. 33, No. 3, 114–135.
- Green, S., and Welsh, M. 1988. Cybernetics and Dependence: Reframing the control concept. *Academy of Management Review*, Vol. 13, No. 2, pp 287-301.
- Greenley, G. 1995. Market Orientation and Company Performance: Empirical Evidence From UK Companies. *British Journal of Management*. Vol. 6, No. 1, pp. 1-13.
- Grewal, R., Cote, J. A., and Baumgartner, H. 2004. Multicollinearity and Measurement Error in Structural Equation Models: Implications for Theory Testing. *Marketing Science*. Vol. 23, No. 4, pp. 519-529.
- Gray, S. J. 1988. Towards a Theory of Cultural Influence on Development Accounting Systems Internationally. *Abacus* Vol. 24 No. 1 pp. 1-15.
- Hair, J. F. Jr., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E., and Tatham, R. L. 2010. *Multivariate Data Analysis*, 7th Edition (Pearson Education, Inc, Upper Saddle River, NJ).

- Hamel, G., and Prahalad, C. K. 1994. *Competing for the Future*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Han, Jin, K., Kim, N., and Srivastava, R. K. 1998. Market Orientation and Organizational Performance: Is Innovation a Missing Link? *Journal of Marketing*, Vol. 62 (October), pp. 30-45.
- Hart, S., and Diamantopoulos. 1993. Linking Market Orientation and Company Performance: Preliminary Work on Kohli and Jaworski's Framework. *Journal of Strategic Marketing*. Vol. 1., No. 1, pp. 93-122.
- Harrison, G. L., and McKinnon, J. L. 1986. Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 11, No. 3, pp. 233.
- Haugland, S. A., Myrtveit, I., and Nygraad, A. 2007. Market Orientation and Performance in The Service Industry: A Data Envelopment Analysis. *Journal of Business Research*. Vol. 60, No. 8, pp. 1191-1197.
- Henri, JF. 2006. Management Control Systems and Strategy: A Resource-based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 31, No. 4, pp. 529-558.
- Hofstede, G. 1994. *Cultures and Organization: Intercultural Cooperation and Its Importance for Survival*. London, HarperCollins Publishers.
- Hofstede, G. 1980. *Culture's consequences: International differences in work-related value*. London; Sage Publication.
- Hofstede, G. 1978. The Poverty of Management Control Philosophy. *Management Control Philosophy*, Vol. 3, No. 3, pp. 450-461.
- Holmes, S., and Marsden, S. 1996. An Exploration of Espoused Organizational Culture of Public Accounting Firms. *Accounting Horizons*, Vol. 10, No. 3 (September) pp. 26-53
- Hood, J. N., and Koberg, C. S. 1991. Accounting Firms Culture and Creativity among Accountants. *Accounting Horizons*, Vol. 5 pp. 12-19.
- Hope, O. K., Tony K., Wayne T., and Yoo, Y. K. 2008. Culture and Auditor Choice: A Test of the Secrecy Hypothesis. *Journal of Accountancy and Public Policy*, Vol. 27, No. 3, pp. 357-373.
- Hopwood, A. G. 1976. *Accounting and Human Behavior* (Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall.
- Hoque, Z. 2004. A Contingency Model of the Association between Strategy, Environmental Uncertainty and Performance Measurement: Impact on Organizational Performance. *International Business Review*, Vol. 13, No. 3, pp. 485-502.

- Hoque, Z., Mia, L., and Alam, M. 2001. Market Competition, Computer-Aided Manufacturing and use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study. *British Accounting Review*, Vol. 33, No. 1, pp. 23-45.
- Hoque, Z., and James, W. 2000. Linking Balance Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 1, pp. 1-17.
- Hu, L., and Bantler, P. M. 1995. *Evaluating Model Fit: Structural Equation Modeling: Concepts, Issues, and Applications*. Thousand Oaks, CA.
- Huber, G. P. 1991. Organizational Learning: The Contributing Processes and Literatures. *Organization Science*. Vol. 2, No. 1, pp. 88-115.
- Hult, G. T. M., and Ketchen, D. J. 2001. Does Market Orientation Matter?: A Test of the Relationship Between Positional Advantages and Performance. *Strategic Management Journal*, Vol. 22, No. 6, pp.899-906.
- Hult, G. T. M., Ketchen, D. J. Jr., and Nichols, E. L. Jr. 2002. An Examination of Cultural Competitiveness and Order Fulfillment Cycle Time Within Supply Chains. *Academy of Management Journal*. Vol. 45, No. 3, pp. 577-586.
- Hult, G. T. M., Snow, C. C., and Kandemir, D. 2003. The Role of Entrepreneurship in Building Cultural Competitiveness in Different Organizational Types. *Journal of Management*. Vol. 29, No. 3, pp. 401-426.
- Hurley, R. F. and Hult, G. T. M. 1998. Innovation, Market Orientation, and Organizational Learning: An Integration and Empirical Examination. *Journal of Marketing*, Vol. 62, No. 1, pp. 42-54.
- Inkpen, A. C., and Crossan, M. M. 1995. Believing is Seeing: Joint Venture and Organization Learning. *Journal of Management Studies*. Vol. 32, No. 4, pp. 595-618.
- Institute for Economic and Financial Research. 2009. *Indonesia Capital Market Directory*. Edisi 20, Jakarta.
- Ittner, C., Larcker, D. F., and Rendall, T. 2003. Performance Implication of Strategic Performance Measurement in Financial Services Firms. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28, No. 7 / 8, pp. 715-741.
- Ittner, C., Larcker, D. F., and Meyer, M. W. 2003. Subjectivity and Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balance Scorecard. *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, pp. 725-758.
- Jaworski, B. J., and Kohli, A. K. 1993. Market Orientation: Antecedents and Consequences. *Journal of Marketing*, Vol. 57 (July), pp. 53-70.
- Jiang, X., and Li, Y. 2008. The Relationship between Organizational Learning and Firms' Financial Performance in Strategic Alliances: A Contingency Approach. *Journal of World Business*. Vol. 43, No. 2, pp. 365-379.

- Jimenez-Jimenez, D., and Cegarra-Nevarro, J. G. 2007. The Performance Effect of Organizational Learning and Market Orientation. *Industrial Marketing Management*, Vol. 36, No. 5, pp. 694-708.
- Johnson J.D., Meyer M.E., Berkowitz J.M., Ethington C.T., and Miller V.D. 1997. Testing two contrasting structural models of innovativeness in a contractual network. *Human Communication Research*, Vol, 24, No. 2, pp. 320–348.
- Jones, R. A., Jimmieson, N. L., and Griffiths, A. 2005. The Impact of Organizational Culture and Reshaping Capabilities on Change Implementation Success: The Mediating Role of Readiness for Change. *Journal of Management Studies*, Vol. 42, No. 22, pp. 361-386.
- Kandemir, D., and Hult, G. T. M. 2005. A Conceptualization of an Organizational Learning Culture in International Joint Ventures. *Industrial Marketing Management*, Vol. 34, No. 3, pp. 430-439.
- Kaplan, R. S., and Norton, D. P. 1996. *The Balance Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Ma: Harvard Business School Press.
- Kaplan, R. S. 1983. Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research. *The Accounting Review*, Vol. 58, No. 5, pp. 686-705.
- Karmin, C., and Fields, G. 2002. Lax Control May Explain Trading Loss at Allied Irish. *The Wall Street Journal*, (March 8), pp. A8.
- Khandawalla, P. 1972. The Effect of Different Types of Competition on The Use of Management Controls. *Journal of Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, pp. 275-285.
- Kirca, A. H., Jayachandran, S., and Bearden, W. O. 2005. Market Orientation: A Meta-Analysis Review and Assessment of Its Antecedents and Impact on Performance. *Journal of Marketing*, Vol. 69 (April), pp. 24-41.
- Kline, R. B. 2011. *Principles and Practice of Structural Equation Modelling*. New York, The Guilford Press.
- Knight, Gery. A. 1997. Cross-Cultural Reliability and Validity of A Scale to Measure Firm Entrepreneurial Orientation. *Journal of Business Venturing*, Vol. 12, No. 2, pp. 213-225.
- Kober, R., Ng, J., and Paul, B. J. 2007. The Interrelationship Between Management Control Mechanisms and Strategy. *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 3, pp. 425-452.
- Kohli, A. K. and Jaworski, B. J. 1990. Market Orientation: The Construct, Research Propositions, and Managerial Implications. *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 2, pp. 1-18.
- Kotler, P. 1997. *Marketing Management: Analysis, Planning, Implementation, and Control*. 9th Edition. Englewood Cliff, NJ: New Jersey: Prentice-Hall.

- Kloot, L. 1997. Organizational Learning and Management Control Systems: Responding to Environmental Change. *Management Accounting Research*. Vol. 8, No. 1, pp. 47-73.
- Kraatz, M. S. 1998. Learning By Association? Interorganizational Networks And Adaptation To Environmental Change. *Academy Of Management Journal*. Vol. 41. No. 6, pp. 621-643.
- Kuratko, D. F., Ireland, R. D., Covin, J. G., & Hornsby, J. S. 2005. A Model of Middle-Level Managers' Entrepreneurial Behavior. *Entrepreneurship Theory & Practice*, Vol. 29, No. 6, 699-716.
- Langfield-Smith, K. 1997. Management Control Systems and Strategy: A Critical Review. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 22, No. 2, pp. 207-232.
- Lau, C-M., and Ngo, H-Y. 1996. The HR system, organizational culture, and product innovation. *International Business Review*. Vol. 13, No. 5, pp. 685-703.
- Lau, C. M, and Sholihin, M., and. 2005. Financial and Nonfinancial Measures: How Do They Affect Job Satisfaction. *British Accounting Review*. Vol. 37, No. 4, pp. 389-413.
- Lee, J., and Miller, D. 1996. Strategy Environment and Performance in Two Technical Contexts: Contingency Theory in Korea. *Organization Studies*. Vol 17, No. 5, pp. 729-751.
- Lee, C., Lee, K., and Pennings, J. M. 2001. Internal Capabilities, External Network, and Performance: A Study on Technology-based Ventures. *Strategic Management Journal*, Vol. 22, pp. 615-640.
- Levitt, B., and March, J. G. 1988. Organizational Learning. *Annual Review of Sociology*, Vol. 14, No. 2, pp. 319-340.
- Lopez, S., Peon, P., Manuel, J., and Ordas, C. J.V. 2005. Organizational Learning A Determining Factor in Business. *The Learning Organization*, Vol. 12, No. 3, pp. 227-245.
- Lumpkin, G.T., and Dess, G.G. 1996. Clarifying The Entrepreneurial Orientation Construct and Linking It Performance. *Academy of Management Review*. Vol. 21, No. 1, pp. 135-172.
- Mahama, H. 2006. Management Control Systems, Cooperation and Performance in Strategic Supply Relationships: A Survey in the Mines. *Management Accounting Research*, Vol. 17, No. 2, pp. 315-339.
- Malmi, T., and Brown, D.A. 2008. Management Control Systems as A Package- Opportunities, Challenges and Research Directions. *Management Accounting Research*, Vol. 19, No. 2, pp. 287-300.
- March, J. G. 1991. Exploration and Exploitation in Organizational Learning. *Organization Science*. Vol. 2, No. 1, pp. 71-87.

- Mardiyah, A. A., dan Listianingsih. 2005. Pengaruh Sistem Pengukuran Kinerja, Sistem *Reward*, Dan *Profit Center* Terhadap Hubungan Antara *Total Quality Management* Dengan Kinerja Manajerial. *Proceeding SNA VIII Solo*, 15-16 September, pp. 565-585.
- Marginson, D. W. 2002. Management Control Systems and Their Effects on Strategy Formation at Middle-management levels: Evidence from a UK Organization. *Strategic Management Journal*, Vol. 23, No. 7, pp. 1019-1031.
- Matsuno, K., and Mentzer, J. T. 2000. The Effect of Strategy Type on the Market Orientation-Performance Relationship. *Journal of Marketing*. Vol. 64, No. 4, pp. 1-16.
- Mavondo, F.T., and Farrell, M. A. 2000. Measuring Market Orientation: Are there differences Between Business marketers and Consumer Marketers? *Australian Journal of Management*, Vol. 25, No. 2 (September), pp. 224-244.
- McCallum, R. 1998. Commentary on Quantitative Methods in I/O Research. *The Industrial-Organizational Psychologist*. Vol. 35, No. 4, pp. 1-24.
- McDonough III, E. F., & Lin, H-Er. 2008. The Impact of Strategic Leadership and Organizational Culture on Innovation Performance. *Working Paper*. Boston, MA.
- Menon, A., and Varadarajan, P. R. 1992. A Model of Marketing Knowledge Use Within Firms. *Journal of Marketing*. Vol. 56 (October), pp. 53-77.
- Merchant, K. A. 1985. Organizational Control and Discretionary Program Decision Making: a Field Study. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 10, No. 1, pp. 67-85.
- Merchant, K. A., and Van der Stede, W. A. 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd Edition. Prentice Hall, England.
- Meschi, P. X., and Roger A. 1995. Culture Context and Social Effectiveness in International Joint Venture. *Management International Review*, Vol. 34 No. 3 pp. 197-215.
- Meyer, A. 1982. Adapting to Environmental Jolts. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 27, No. 4, pp. 515-537.
- Milgrom, P., and Roberts, J. 1995. Complementarities and Fit: Strategy, Structure and Organizational Change in Manufacturing. *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 19, No. 2, pp. 179-208.
- Miller, D., and Friesen, P. H. 1982. Innovation In Consercative and Entrepreneurial Firms: Two Models of Strategic Momentum. *Strategic Management Journal*. Vol. 3, No. 1, pp. 1-25.

- Miller, D., and Friesen, P. H. 1983. Strategy-Making and Environment: The Third Link. *Strategic Management Journal*. Vol. 4, No. 3, pp. 221-235.
- Miller, D. 1983. The Correlated of Entrepreneurship in Three Types of Firms. *Management Science*, Vol. 29, No. 7, pp. 770-791.
- Miller, D. 1987. The Structural Environment Correlates of Business Strategy. *Strategic Management Journal*, Vol. 8, No. 1, pp. 55-71.
- Mone, M. A., McKinley, W., and Barker, V. L. 1998. Organizational Decline and Innovation: A Contingency Framework. *Academy Management Review*. Vol. 23, No. 1, pp. 115-132.
- Montes, F. J. L., Moreno, A. R., and Morales, V. G. 2005. Influence of Support Leadership and Teamwork Cohesion on Organizational Learning, Innovation and Performance: An Empirical Examination. *Techonvation*. Vol. 25, No. 8, pp. 1159-1172.
- Morgan. F. W. 1990. Judicial Standards for Survey Research: An Update and Guidelines. *Journal of Marketing*. Vol. 54, No. 1, pp. 59-70.
- Morris, M. H., and Sexton D. L. 1996. The Concept of Entrepreneurial Intensity: Implications for Company Performance. *Journal of Business Research*, Vol. 36, No. 1, pp. 5-36
- Muffatto, M. 1998. Corporate and Individual Competencies: How Do They Match The Innovation Process? *International Journal of Technology Management*. Vol. 15, No. 7, pp. 836–853.
- Naman, J. L., and Slevin, D. P. 1993. Entrepreneurship and the Concept of Fit: A Model and Empirical Test. *Strategic Management Journal*, Vol. 14, No. 2, pp. 137-153.
- Narver, J. C., and Slater, S. F. 1990. The Effect of Market Orientation on Business Profitability. *Journal of Marketing*, Vol. 54, No. 4, pp. 20-35.
- Narver, J. C., and Slater, S. F. 1995. Market Orientation and The Learning Organization. *Journal of Marketing*, Vol. 59, No. 3, pp. 63-74.
- Nilson, F. 2002. Strategy And Management Control Systems: A Study of The Design and Use of Management Control Systems Following Takeover. *Accounting and Finance*. Vol. 42, No. 1, pp. 41-71.
- Normann, R. 1971. Organizational Innovativeness: Product Variation and Reorientation. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 16, No. 2, pp. 203-215.
- Otley, D. 1980. The Contingency Theory of Management Accounting: Achievements and Prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol 5, No. 3, pp. 413-428.

- Otley, D, and Berry, A. J. 1980. Control, Organization and Accounting. *Accounting, Organization and Society*, Vol. 5, No. 2, pp. 231-244.
- Otley, D. 1994. Management Control in Contemporary Organization: Towards a Wider Framework. *Management Accounting Research*, Vol. 5, No. 3 / 4, pp. 289-299.
- Ouchi, W. G. A. 1977. The Relationship between Organizational Structures and Organizational Control. *Administrative Science Quarterly*, Vol. 22, No. 1, pp. 95-113.
- Ouchi, W. G. A. 1979. Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanism. *Management Science*, Vol. 25, No. 9, pp. 833-849.
- Panigyrakis, G.G., and Theodoridis, P. K. 2007. Market Orientation and Performance: An Empirical Investigation in the Retail Industry in Greece. *Journal of Retailing and Consumer Services* Vol. 14, No. 1, pp. 137-149.
- Pennings, J., Barkema, H., Douma, S. 1994. Organizational Learning and Diversification. *Academy of Management Journal*, Vol. 37, No. 3, pp. 608-640.
- Peteraf, M. A. (1993). The Cornerstones of Competitive Advantage: A Resource-based View. *Strategic Management Journal*, Vol. 14, No. 3, pp. 179-191.
- Peteraf M, A. and Barney J. 2003. Unraveling the Resource-based Tangle. *Managerial and Decision Economics*, Vol. 24, No.4, pp. 309-323.
- Prahalad, C. K., and Hamel, G. 1990. The Core Competence of the Corporation. *Harvard Business Review*, Vol. 68, No. 3, pp. 79-91.
- Pratt, J., and Beaulieu, P. 1992. Organizational Culture In Public Accounting: Size, Technology, Rank, And Functional Area. *Accounting Organizations and Society*, Vol. 17, No. 7, pp. 667-684.
- Rivard, S., Raymond, L., and Verreault, D. 2006. Resource-based View and Competitive Strategy: An Integrated Model of the Contribution of Information Technology to Firm Performance. *Journal of Strategic Information System*, Vol. 15, No. 1, pp. 29-50.
- Roth, A. V., and Jackson, W. E. III (1995). Strategic Determinants of Service Quality and Performance Evidence from the Banking Industry. *Management Science*, Vol. 15, No. 12, pp. 1720-1733.
- Sackman, S. A. 1992. Culture and Subculture: An Analysis of Organizational Knowledge. *Administrative Science and Quarterly*. Vol. 37, No. 1, pp. 140-161
- Santos-Vijande, M. L., Sanzo-Perez, M. J., and Alvarez-Gonzalez, L. L. 2005. Organizational Learning and Market Orientation: Interface and Effects on Performance. *Industrial Marketing Management*. Vol. 34, No. 1, pp. 187-202.

- Schroeder, R. G., Bates, K. A., and Junttila, M. A. 2002. A Resource-Based View of Manufacturing Strategy and The Relationship to Manufacturing Performance. *Strategic Management Journal*. Vol. 23, No. 1, pp. 105-117.
- Scott, T. W., and Tiesen, P. 1999. Performance Measurement and Managerial Teams. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 2, pp. 263-285.
- Sekaran, U. 2010. *Research Methods for Business: A Skill-Building Approach*. 3rd Edition. John Wiley and Sons, Inc.
- Sharma, S., and Vredenburg, H. 1998. Proactive Corporate Environmental Strategy and the Development of Competitively Valuable Organizational Capabilities. *Strategic Management Journal*, Vol. 19, No. 6, pp. 729-753.
- Shields, M. D. 1997. Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 1, pp. 3-62.
- Sherman, W. S. 2007. Improving Organizations by Coaching Individual Development Using the Resource-Based Business Strategy. *SAM Advanced Management Journal*, (Autum), pp. 40-46.
- Simons, R. 1987. Accounting Control Systems and Business Strategy: An Empirical Analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 12, No. 4, pp. 357-374.
- Simons, R. 1990. The Role of Management Control Systems in Creating Competitive Advantage: New Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 15, No. 1 / 2, pp. 127-143.
- Simons, R. 1991. Strategic Orientation and Top Management Attention to Control Systems. *Strategic Management Journal*. Vol. 12, No. 1, pp. 49-62.
- Simons, R. 1994. How New Top Managers Use Control Systems as Levers of Strategic Renewal. *Strategic Management Journal*, Vol. 15, No. 5, pp. 46-62.
- Simons, R. 1995. *Levers 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.
- Sinkula, J.M. 1994. Market Information Processing and Organizational Learning. *Journal of Marketing*, Vol. 58, No. 1, pp. 35-45.
- Sinkula, J. M., Baker, M. R., and Noordewier, T. 1997. A Framework for Market-Based Organizational Learning: Linking Value, Knowledge, and Behavior. *Journal of The Academy of Marketing Science*. Vol. 25, No. 4, pp. 305-318.
- Slater, S.F., and Narver, J. C. 1995. Does Competitive Environment Moderate the Market Orientation-Performance Relationship? *Journal of Marketing*. Vol 58, No. 1, pp. 46-55.

- Slater, S. F., and Narver, J. C. 1999. Market-oriented is More than Being Customer-led. *Strategic Management Journal*, Vol. 20, No. 12, pp. 1165-1168.
- Spanos, Y. E., and Lioukas, S. 2001. An Examination into the Causal Logic of Rent Generation: Contrasting Porter's Competitive Strategy Framework and the Resources-based Perspective. *Strategy Management Journal*, Vol. 22, No. 10, pp. 907-934.
- Stevenson, H. H., and Jarillo, J. C. 1990. A Paradigm of Entrepreneurship: Entrepreneurial Management. *Strategic Management Journal*. Vol. 11, No. 2, pp. 17-27.
- Subramanian, R., and Gopalakrishna, P. 2001. The Market Orientation-Performance Relationship in The Context of a Developing Economy An Empirical Analysis. *Journal of Business Research*, Vol. 53, No. 1, pp. 1-13.
- Suliyanto. 2009. Membangun Kinerja Pemasaran Melalui Orientasi Pasar: Peranan Pembelajaran Organisasi dan Inovasi (Studi Empiris pada UKM Makanan dan Minuman di Eks-Keresidenan Banyumas). *Disertasi Tidak Dipublikasikan*, Program Studi Doktor Ilmu Ekonomi Program Pascasarjana Universitas Diponegoro, Semarang.
- Teece, D. J., Pisano, G., and Shuen, A. 1997. Dynamic Capabilities and Strategic Management. *Strategic Management Journal*, Vol. 18, No. 7, pp. 509-533.
- Tekavčič, M., Peljhan, D., and Šević, Z. 2008. Levers of Control: Analysis of Management Control Systems in A Slovenian Company. *The Journal of Applied Business Research*, Vol. 24, No. 4, pp. 97-112.
- Thornberry, N. 2001. Corporate Entrepreneurship: Antidote or Oxymoron? *European Management Journal*, Vol. 19, No. 5, pp. 526-533.
- Toumela, T. 2005. The Interplay of Different Levels of Control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System. *Management Accounting Research*, Vol. 16, pp. 293-320.
- Vandenbosch, B. 1999. An Empirical Analysis of The Association Between The Use of Executive Support Systems and Perceived Organizational Competitiveness. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 24, No. 1, pp. 77-92.
- Van der Stede, Wim, A. 2003. The Effect of National Culture on Management Control and Incentive System Design in Multi-business Firms: Evidence of Intracorporate isomorphism. *European Accounting Review*. Vol. 12, No. 2, pp. 263-285.
- Van der Stede, Wim, A., C. W. Chow., and T. W. Lin. 2006. Strategy, Choice of Performance Measures, and Performance. *Behavioral Research in Accounting*. Vol. 18, No. 1, pp. 185-205.

- Vekatraman. 1989. Strategic Orientation of Business Enterprise: The Construct, Dimensionality and Measurement. *Management Science*. Vol. 35, No. 8, pp. 942-962.
- Wernerfelt, B. (1984). A Resource-based View of the Firm. *Strategic Management Journal*, Vol. 5, No. 2, pp. 171–180.
- Widener, S. K., and Selto, F. H. 1999. Management Control Systems and Boundaries of the Firm: Why Do Firms Outsource Internal Audit Activities? *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 11, No. 1, pp. 45-73.
- Widener, Sally, K. 2004. An Empirical Investigation of the Relation Between the Use of Strategic Human Capital and the Design of the Management Control System. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 29, No. 2, pp. 377-399.
- Widener, Sally, K. 2007. An Empirical Analysis of the Levers of Control Framework. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 32, No. 6, pp. 757-788.
- Wiratmo, M. 2001. *Pengantar Kewirausahaan: Kerangka Dasar Memasuki Dunia Bisnis*. BPFE Yogyakarta.
- Wong, C. Y., and Karia, Norliza. 2009. Explaining the Competitive Advantage of Logistics Service Providers: A Resource-based View Approach. *International Journal of Production Economics* (Article in press), doi:10.1016/j.ijpe.2009.08.026.
- Wood, V. R., Bhuin, S., and Kiecker, P. 2000. Market Orientation and Organizational Performance in Not-for-Profit Hospitals. *Journal of Business Research*, Vol. 48, No. 2, pp. 213-226.
- Zahra, S. A. 1991) Predictors and Financial Outcomes of Corporate Entrepreneurship: An Exploratory Study. *Journal of Business Venturing*. Vol. 6, No. 4, pp. 259-285.
- Zahra, S. A. 1995. Corporate Entrepreneurship and Financial Performance: The Case of Management Leveraged Buyouts. *Journal of Business Venturing*. Vol. 10, No. 2, pp. 225-247
- Zahra, S. A. 1996. Governance Ownership and Corporate Entrepreneurship: The Moderating Impact of Industry Technological Opportunities. *Academy of Management Journal*, Vol. 39, No. 6, pp. 1713-1735.
- Zahra, S. A. and Covin, J. G. 2000. Contextual Influences on the Corporate Entrepreneurship-Performance: A Longitudinal Analysis. *Journal of Business Venturing*. Vol. 10, No. 1, pp. 43-58.
- Zahra, S. A., and Garvis, D. M. 2000. Corporate Entrepreneurship and Firm Performance: The Moderating Effect of International Environmental Hostility. *Journal of Business Venturing*, Vol. 15, No. 3, pp. 469–492.

- Zahra, S. A., De Belardino, S., and Boxx, W. R. 1998. Organizational Innovation: Its Correlates and It Implications for Financial Performance. *International Journal of Management*. Vol. 5, (June), pp. 133-142.
- Zahra, S. A., Boger, W., and Nielson, A. 1999. Corporate Entrepreneurship, Knowledge, and Competence Development. *Entrepreneurship Theory and Practices*. Vol. 23, No. 3, pp. 169-189.
- Zampetakis, L. A., Beldekos, P., and Moustakis, V. S. 2009."Day-to-Day" Entrepreneurship within Organizations: The Role of Trait Emotional Intellegence and Perceived Organizational Support. *European Management Journal*, Vol. 27, No. 1pp. 165-175.
- Zheng, W., Yang, B., and McLean, G. N. 2009. Linking Organizational Culture, Structure, Strategy, and Organizational Effectiveness: Mediating Role of Knowledge Management. *Journal of Business Research*. Article in Press, doi:10.1016/j.jbusres, 2009.05.005.

