

## **DAMPAK *ENVIRONMENT UNCERTAINTY* TERHADAP EFEKTIVITAS SISTEM PENGENDALIAN AKUNTANSI**

**Sukma Lesmana**  
(Dosen Fakultas Ekonomi Universitas Muhammadiyah Sumatera Utara)

### ***ABSTRACT***

*Control system is closely related to the accounting information system in terms of providing information managers need to take control of corporate decisions (Binberg and Shield, 1989; Merchant, 1981). Control system that uses accounting information and then called Simons (1987) as a control system based on accounting or accounting control system. Accounting control system will effectively improve the performance of the company if managers take into account environment uncertainty. Environment uncertainty is an external influence that organizations can affect managers in generating outcomes. Managers should be conservative when faced with uncertainty control system design environment that can facilitate the organization achieve the expected performance.*

*Key words: accounting control systems, environmental uncertainty, corporate performance, contingency factors*

### **PENDAHULUAN**

Sistem pengendalian terdiri dari teknik-teknik dan mekanisme yang digunakan perusahaan untuk menetapkan tujuan, menyelesaikan tujuan-tujuan dan secara sukses menghasilkan pencapaian strategi-strategi. Sistem pengendalian menggabungkan, menggerakkan, membantu pengambilan keputusan, mengkomunikasikan tujuan-tujuan, dan memberikan informasi *feedback* (Cunningham, 1992). Anthony et al (1991) menyatakan bahwa sistem pengendalian adalah suatu sistem yang bertujuan untuk menjamin tercapainya suatu keadaan yang diinginkan (kinerja). Efektivitas sistem pengendalian berhubungan dengan keberhasilan pencapaian kinerja yang diharapkan perusahaan.

Harahap (2001) mengidentifikasi 20 model sistem pengendalian yang berbeda-beda diajukan oleh para pakar diantaranya Anthony dan Govindarajan (1998) mengajukan 3 unsur sistem pengendalian (formulasi strategi, pengendalian manajemen, dan pengendalian tugas), dan Belkoui (1986) mengajukan tiga konsep

sistem pengendalian (pengendalian tradisional, pengendalian *feedback*, dan pengendalian *foreward*).

Sistem pengendalian berhubungan erat dengan sistem informasi akuntansi dalam hal penyediaan informasi yang dibutuhkan manajer untuk mengambil keputusan pengendalian perusahaan (Binberg dan Shield,1989; Merchant, 1981). Caillout dan Lapeyre (1992) menegaskan bahwa sistem informasi menyediakan data penting tentang aktivitas perusahaan untuk manajer pada semua level. Manajer dapat menggunakan informasi untuk membuat kebijakan rasional dan tepat dalam proses pengambilan keputusan. Sistem pengendalian yang menggunakan informasi akuntansi kemudian disebut Simons (1987) sebagai sistem pengendalian berbasis akuntansi atau sistem pengendalian akuntansi.

Teori kontinjensi menegaskan bahwa desain sistem kontrol bersifat kontinjen terhadap kontekstual *setting* organisasi dimana sistem kontrol tersebut akan beroperasi (Sisaye, 1998). Duncan dan Moores (1989) menyatakan bahwa efektivitas organisasi adalah suatu fungsi kesesuaian antara struktur organisasi dan lingkungan dimana organisasi itu beroperasi. Otley (1980) menegaskan bahwa organisasi beradaptasi menghadapi kondisi kontinjensi dengan menata faktor-faktor yang dapat dikendalikan (dimiliki perusahaan) agar terbentuk konfigurasi yang sesuai (*fit*) sehingga diharapkan menghasilkan efektivitas organisasi.

Kesesuaian (*fit*) yang lebih baik antara sistem kontrol dengan variabel kontinjensi dihipotesakan menghasilkan kinerja organisasi yang meningkat (Fisher,1998). Penggunaan konsep kesesuaian (*fit*) dalam teori kontinjensi menunjukkan tingkat kesesuaian antara faktor-faktor kontekstual (kontinjensi) dan sistem akuntansi manajemen (seperti sistem penganggaran) akan memungkinkan manajer untuk meningkatkan kinerja perusahaan (Bambang Riyanto L.S, 2001).Anthony dan Govindarajan (1998) menyatakan struktur organisasi dan proses kontrol dipengaruhi faktor-faktor kontinjensi baik dari eksternal maupun internal perusahaan seperti ukuran perusahaan, lingkungan, teknologi, interdependensi, dan strategi.

Variabel ketidakpastian mencakup ketidakpastian tugas dan lingkungan. Ketidakpastian tugas adalah fungsi dari keadaan yang menyatakan seberapa jauh tindakan yang dilakukan manajer dapat menghasilkan *outcome* yang diharapkan. Tindakan yang dilakukan manajer ini berhubungan dengan seberapa banyak pengetahuan manajer tentang proses transformasi input menjadi output. Ketidakpastian lingkungan adalah suatu pengaruh eksternal organisasi yang dapat mempengaruhi manajer dalam menghasilkan *outcome*. Manajer harus konservatif ketika menghadapi ketidakpastian lingkungan sehingga desain sistem pengendalian dapat memudahkan organisasi mencapai kinerja yang diharapkan.

Penelitian Simons (1987) menemukan bahwa dibandingkan perusahaan *defender*, perusahaan *prospector* yang menggunakan sistem kontrol akuntansi lebih intensif mampu menghasilkan kinerja yang tinggi dalam lingkungan yang dinamis. Hasil penelitian menolak proposisi yang dinyatakan Miles dan Snow (1978) dalam Smith (1997) bahwa semua perusahaan yang menerapkan strategi berbeda dapat sama-sama menghasilkan kinerja terbaik dalam lingkungan yang sama.

Mak (1989) meneliti pengaruh tingkat kesesuaian antara sistem kontrol manajemen dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan terhadap kinerja keuangan perusahaan. Penelitian ini menggunakan responden top manajer dari sampel 74 perusahaan manufaktur yang *go public* di Selandia Baru dan menemukan bahwa kesesuaian antara sistem kontrol operasional (meliputi standar kos, analisis varian untuk kontrol kos, dan teknik riset operasional untuk kontrol inventori) dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajer berpengaruh positif terhadap kinerja keuangan perusahaan.

Selanjutnya penelitian Sim dan Teoh (1999) dengan menggunakan instrumen sistem kontrol akuntansi yang dikembangkan oleh Simons (1987), menemukan bahwa penggunaan sistem kontrol akuntansi (hanya perubahan sistem kontrol) dipengaruhi oleh ketidakpastian (dinamika) lingkungan yang dirasakan oleh CEO dari 165 perusahaan manufaktur di Malaysia dan Singapura yang menjadi sampel penelitian ini.

Penelitian di Indonesia dilakukan oleh Muchammad Syafruddin (2000) dengan menggunakan sampel industri jasa keuangan khususnya Bank Perkreditan Rakyat (BPR) yang beroperasi di Jawa Tengah dan hanya menggunakan 3 dimensi sistem kontrol akuntansi (keketatan tujuan anggaran, sistem kontrol kos, dan penyesuaian sistem kontrol akuntansi) dari 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yang diajukan Simons (1987). Penelitian ini menemukan bahwa dinamika lingkungan mampu memoderasi hubungan sistem kontrol akuntansi ( hanya keketatan tujuan anggaran dan sistem kontrol kos) dengan kinerja perusahaan. Semakin tinggi tingkat dinamika lingkungan maka semakin tinggi pula hubungan sistem kontrol akuntansi dan kinertja organisasi. Dinamika lingkungan tidak diukur melalui persepsi top manajer namun melalui pengamatan lingkungan perusahaan secara langsung oleh peneliti.

Hasil-hasil penelitian tersebut masih membingungkan karena adanya perbedaan pengukuran ketidakpastian lingkungan, menggunakan persepsi top manajer atau pengamatan langsung namun menghasilkan pengaruh positif yang sama terhadap hubungan sistem kontrol akuntansi dengan kinerja perusahaan. Gul dan Chia (1994) serta Kren dan Kerr (1993) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan top manajemen lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena lebih mempengaruhi pengambilan keputusan manajerial perusahaan terutama keputusan kontrol perusahaan yang akhirnya mempengaruhi kinerja perusahaan.

### **Sistem Pengendalian Akuntansi**

Sistem pengendalian akuntansi sangat penting bagi perusahaan karena salah satu tujuannya adalah untuk menyelamatkan kekayaan perusahaan (Bockholdt, 1998). Jaeger (1983) dalam Muchammad Syafruddin (2000) menyatakan bahwa yang tidak termasuk sistem pengendalian akuntansi adalah sistem pengendalian informal seperti pengendalian kultur dan pengendalian sosial. Jadi, sistem pengendalian akuntansi termasuk dalam kelompok sistem pengendalian formal. Sistem pengendalian formal adalah sistem yang menggunakan peraturan, rencana, administrasi, kekuasaan, reward, dan daftar tugas (Harahap,2001).

Sistem pengendalian akuntansi diantaranya meliputi ketatnya sasaran yang ada dalam anggaran, penggunaan sistem pengendalian kos, pelaporan berkala, intensitas *monitoring* output, *scanning* lingkungan eksternal, penggunaan data ramalan dalam laporan pengendalian, sistem yang menghubungkan tujuan dengan hasil, formulasi dalam pemberian bonus berdasarkan pencapaian target anggaran, sistem pengendalian yang sesuai dengan kebutuhan departemen dan individual, dan frekwensi perubahan sistem pengendalian (Simons, 1987).

Simons (1987) kemudian menjelaskan bahwa sistem pengendalian akuntansi adalah semua prosedur dan sistem formal untuk menjaga atau merubah aktifitas organisasi meliputi sistem perencanaan, sistem pelaporan, dan prosedur monitoring yang didasarkan pada informasi (akuntansi). Dalam definisi tersebut terdapat empat aspek penting yaitu :

1. Tujuan suatu sistem pengendalian akuntansi adalah menggunakan informasi untuk pengambilan keputusan dan implementasi keputusan.
2. Sistem pengendalian akuntansi menggambarkan semua prosedur formal dan bersifat rutin.
3. Sistem pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian yang didesain untuk digunakan oleh manajer-manajer secara spesifik sesuai kebutuhan yang relevan.
4. Manajer menggunakan sistem pengendalian akuntansi untuk mempertahankan atau mengubah aktivitas perusahaan (Simons, 2000).

Kuantitas dan kualitas informasi akan menjadi barometer kesehatan organisasi. Manajer organisasi menggunakan informasi *feedback* untuk mengontrol input yang digunakan, proses, dan output yang dihasilkan untuk mencapai tujuan organisasi. Dalam semua perusahaan terdapat hubungan yang konstan antara laba, tingkat pertumbuhan, dan sistem pengendalian. Kemampulabaan suatu perusahaan tanpa didukung kecukupan pengendalian akan mengakibatkan perusahaan *collapse* (Simons, 2000). Sistem pengendalian digunakan untuk memastikan perusahaan mencapai kinerja yang telah ditetapkan dengan menggunakan informasi tersedia dan

membandingkan hasil aktual dengan rencana. Ukuran kinerja yang digunakan dalam sistem pengendalian formal meliputi ukuran finansial dan nonfinansial (Waterhouse dan Tiesen,1978; Fisher, 1998).

Penelitian Simons (1987) menemukan 10 dimensi sistem kontrol akuntansi yaitu :

1. Sasaran anggaran yang ketat (*tight budget goals*), yaitu tingkat keketatan anggaran dalam mencapai sasaran anggaran.
2. Pengamatan eksternal (*external scanning*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam membaca dan menyimpulkan situasi dan lingkungan eksternal.
3. Monitoring output (*result monitoring*), yaitu tingkat penggunaan sistem kontrol akuntansi dalam memonitor hasil kerja para manajer.
4. Kontrol kos (*cost control*), yaitu tingkat penggunaan teknik analisis dan kontrol kos sebagai bagian sistem atau alat kontrol akuntansi.
5. Data ramalan (*forecast data*), yaitu tingkat penggunaan data ramalan dalam laporan kontrol.
6. Sasaran dihubungkan dengan output (*goal related to output*), yaitu tingkat penggunaan sistem yang menghubungkan sasaran anggaran dengan efektivitas hasil.
7. Pelaporan berkala (*reporting frequency*), yaitu tingkat penggunaan laporan berkala.
8. Pemberian bonus berdasarkan formula (*formula-based bonus remuneration*), yaitu tingkat penggunaan sistem pemberian bonus berbasis pencapai target budget.
9. Penyesuaian sistem kontrol (*tailored control system*), yaitu tingkat penyesuaian sistem kontrol akuntansi yang digunakan organisasi dengan lingkungan perusahaan diasosiasikan dengan laporan kontrol yang rinci.
10. Kemampuan perubahan sistem kontrol (*control system changeability*), yaitu tingkat kemampuan perubahan sistem kontrol akuntansi dan kepentingan

untuk melakukan komunikasi informal dalam rangka menyebarkan informasi kontrol.

### **Sistem Pengendalian Akuntansi Meningkatkan Kinerja Perusahaan**

Beberapa penelitian terdahulu (Merchant,1981,1984; Brownell dan Merchant,1990; Muchammad Syafruddin,2000) dibidang sistem pengendalian akuntansi mengukur kinerja perusahaan dengan ukuran finansial sedangkan ukuran finansial sebenarnya menunjukkan berbagai tindakan yang terjadi di luar bidang keuangan. Peningkatan *financial return* merupakan akibat dari berbagai kinerja operasional diantaranya meningkatnya kepercayaan *customer* terhadap produk yang dihasilkan perusahaan, meningkatnya *cost effectiveness* proses bisnis internal yang digunakan perusahaan untuk menghasilkan produk, dan meningkatnya produktivitas serta komitmen karyawan (Mulyadi dan Johny Setyawan, 1999).

Ukuran kinerja keuangan dikritik oleh Merchant (1989) dan Dearden (1987) dalam Smith (1997), bahwa selalu saja ROI dapat dengan sempurna mengukur kinerja perusahaan yang berorientasi *financial performance* tetapi tidak dapat mengukur kinerja semua perusahaan. Perusahaan *prospector* lebih mengutamakan keunggulan produk dan penguasaan pasar dibandingkan kinerja keuangan. Oleh karena itu pada perkembangan selanjutnya dalam penelitian tentang efektivitas sistem pengendalian akuntansi penggunaan ukuran kinerja finansial dan non finansial akan menciptakan ukuran kinerja yang lebih objektif (seperti dalam Govindarajan dan Gupta, 1985; Govindarajan, 1988; Govindarajan dan Fisher, 1990).

Para peneliti terdahulu (Merchant,1981,1984; Govindarajan dan Gupta, 1985; Brownell dan Merchant,1990; Muchammad Syafruddin,2000) telah membuktikan bahwa sistem pengendalian akuntansi berpengaruh terhadap kinerja perusahaan dipengaruhi oleh beberapa variabel kontinjensi. Penelitian – penelitian terdahulu menggunakan asumsi teori kontinjensi yang menegaskan bahwa tidak ada sistem pengendalian perusahaan yang sangat tepat diterapkan kecuali dengan memperhatikan pengaruh faktor – faktor kontinjensi terhadap hubungan sistem pengendalian dengan kinerja perusahaan (Anthony dan Govindarajan,1998). Harahap

(2001) menyatakan bahwa tidak adasatu desain sistem pengendalian yang efektif berlaku untuk untuk semua perusahaan, pengendalian yang efektif tergantung pada situasi dan kondisi yang dihadapi .

### **Ketidakpastian Lingkungan**

Teori kontinjensi berhubungan dengan kondisi lingkungan eksternal dan karakteristik internal organisasi oleh karena itu para pengambil keputusan harus menemukan kesesuaian antara tuntutan lingkungan eksternal dan kapabilitas yang dimiliki organisasi (Gordon dan Narayanan, 1984). Beberapa pengertian dikotomi digunakan untuk menjelaskan lingkungan eksternal meliputi *certain vs uncertain*, *static vs dinamic*, *simple vs complex*, dan *calm vs turbulence* (Fisher,1998)

Secara makro ketidakpastian lingkungan dapat dilihat dari berbagai segi diantaranya hubungan dengan pesaing, pelanggan, pemasok, pasar, dan pemerintah (Fisher, 1998). Ketidakpastian lingkungan adalah kondisi lingkungan eksternal yang dapat mempengaruhi operasionalisasi perusahaan (Otley, 1980).

Miliken (1987) menjelaskan bahwa ketidakpastian lingkungan terdiri dari tiga tipe (*effect uncertainty*, *response uncertainty*, dan *stated uncertainty*). *Effect uncertainty* adalah ketidak mampuan memprediksi pengaruh lingkungan di masa akan datang terhadap organisasi. *Response uncertainty* adalah ketidak mampuan memprediksi konsekwensi dari pilihan-pilihan keputusan untuk merespon lingkungan. *Stated uncertainty* merupakan suatu hal selalu dihubungkan dengan ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan (*perceived environmental uncertainty*). Walaupun *stated uncertainty* menggambarkan ketidakpastian lingkungan yang dirasakan, namun operasionalisasi ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan meliputi pengukuran tipe-tipe ketidakpastian lingkungan secara menyeluruh sehingga memberikan hasil-hasil riset yang informatif (Gerloff et al 1991).

Ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan adalah hasil persepsi top manajemen mengenai kondisi ketidakpastian lingkungan eksternal (Tymon et al, 1998). Miliken (1987) menyatakan bahwa top manajemen organisasi dapat mengalami tiga tipe ketidakpastian lingkungan tersebut, mereka dapat mencoba

memahami, merasakan, dan merespon kondisi lingkungan eksternal. Oleh karena itu pengukuran ketidakpastian lingkungan yang paling tepat adalah dengan menggunakan persepsi top manajemen tentang ketidakpastian lingkungan yang dihadapi perusahaan.

Tymon et al (1998) telah mengidentifikasi empat aspek kritis dalam konstruk ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan, yaitu : (1) lingkungan eksternal organisasi; (2) persepsi tentang lingkungan ; (3) tingkat ketidakpastian hasil dari persepsi; (4) persepsi yang relevan adalah berasal dari top manajer. Gul dan Chia (1994) mendukung pernyataan Kerr dan Kren (1993), menegaskan bahwa persepsi tentang ketidakpastian lebih baik dari pada ketidakpastian lingkungan aktual, karena persepsi tersebut berpengaruh terhadap keputusan-keputusan yang dibuat manajer dalam merespon lingkungan operasional perusahaan.

Chenhall dan Morris (1986) menegaskan bahwa ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan sebagai faktor kontinjensi yang paling penting, sebab ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan menjadikan proses perencanaan dan kontrol lebih sulit. Aktivitas perencanaan menghadapi permasalahan karena ketidakmampuan (top manajemen) memprediksi kejadian di masa akan datang. Aktivitas kontrol juga sangat dipengaruhi oleh ketidakpastian. Contohnya sub unit organisasi yang tidak mampu memprediksi perubahan beranggapan bahwa anggaran statis tidak efektif sebagai alat kontrol karena seringkali standar-standar yang telah ditetapkan tidak dapat digunakan (*out of date*).

Dalam lingkungan yang tidak pasti (*uncertainty*) perusahaan dapat secara efektif menggunakan sistem kontrol organik yang kurang formal. Sedangkan dalam lingkungan yang pasti (*certainty*) perusahaan dapat secara efektif menggunakan sistem kontrol mekanistik yang sangat formal (Waterhouse dan Tiessen, 1978). Kalagnanam dan Lindsay (1998) telah mengidentifikasi karakteristik sistem kontrol mekanistik dan organik. Sistem kontrol mekanistik memiliki beberapa karakteristik sebagai berikut :

1. Sentralisasi wewenang dan kontrol
2. Tingginya spesialisasi tugas

3. Bentuk komunikasi yang digunakan sangat formal, vertikal, dan menggunakan bentuk pelaporan baku
4. Keputusan-keputusan, penghargaan, dan hukuman bersifat *top down*
5. Peran manajemen secara sederhana untuk mengoperasikan penggunaan fasilitas-fasilitas, sistem-sistem, dan personalia berdasarkan aturan-aturan yang dibuat senior manajer dan target-target yang telah ditetapkan.

Sedangkan sistem kontrol organik memiliki karakteristik sebagai berikut :

1. Desentralisasi wewenang dan kontrol
2. Gaya manajemen partisipatif
3. Berhubungan dengan proses tim kerja untuk menghasilkan integrasi dan adaptasi dalam mengelola fungsi-fungsi yang saling mempengaruhi
4. Komunikasi yang digunakan dalam bentuk horizontal dan diagonal
5. Adaptif dan fleksibel
6. Menggunakan bentuk wewenang dan kontrol jaringan kerja yang kurang formal

Dari identifikasi tersebut terlihat bahwa sistem kontrol akuntansi dapat dikelompokkan dalam sistem kontrol mekanistik sebab sistem kontrol akuntansi adalah sistem kontrol yang mengutamakan kontrol formal. Koberg dan Ungson (1987) menyatakan bahwa kesesuaian antara ketidakpastian lingkungan yang rendah dengan sistem kontrol mekanistik (sistem kontrol akuntansi) akan meningkatkan kinerja perusahaan sedangkan kesesuaian antara ketidakpastian lingkungan yang tinggi dengan sistem kontrol organik akan meningkatkan kinerja perusahaan. Gordon dan Narayanan (1984) menyimpulkan bahwa lingkungan yang stabil (ketidakpastian lingkungan yang rendah) berhubungan dengan struktur organisasi mekanistik (sistem kontrol akuntansi) sebaliknya lingkungan yang dinamis (ketidakpastian lingkungan yang tinggi) berhubungan erat dengan struktur organisasi organik (sistem kontrol non akuntansi). Top manajer yang mempersepsikan ketidakpastian lingkungan tinggi dihadapi perusahaan akan lebih memutuskan penggunaan sistem kontrol non-akuntansi yang kurang formal untuk mengendalikan kinerja perusahaannya. Sebaliknya top manajer yang mempersepsikan ketidakpastian lingkungan yang

rendah (stabil) dihadapi perusahaan cenderung memutuskan menggunakan sistem kontrol akuntansi yang lebih formal sebab lingkungan eksternal dapat diprediksi.

## **PENUTUP**

Sistem pengendalian akuntansi adalah suatu sistem pengendalian formal diterapkan pada setiap perusahaan dalam rangka mencapai kinerja perusahaan yang diharapkan. Perancangan sistem pengendalian akuntansi agar dapat efektif mencapai kinerja perusahaan harus memperhatikan faktor kontinjensi ketidakpastian lingkungan. Ukuran ketidakpastian lingkungan yang relevan digunakan adalah ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan oleh manajer sehingga segala keputusan yang diambil manajer dapat dihubungkan dengan kondisi ketidakpastian lingkungan. Faktor lain juga perlu diperhatikan sebagai bagian dari ketidakpastian lingkungan yaitu faktor strategi kompetitif tetapi hasil penelitian Mak (1989) ; Miles dan Snow (1978); Porter (1980) menunjukkan sebuah penegasan bahwa ketidakpastian lingkungan berhubungan dengan strategi kompetitif yang dipilih perusahaan sehingga hal ini juga menjadi perhatian para praktisi bisnis.

Mak (1989) ; Miles dan Snow (1978); Porter (1980) menyimpulkan bahwa perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation* dan berada dalam ketidakpastian lingkungan yang tinggi akan kurang intensif (tidak sesuai ) menggunakan sistem kontrol akuntansi untuk mengendalikan kinerja perusahaannya. Perusahaan-perusahaan yang menerapkan strategi *differentiation* memfokuskan pada pengembangan produk untuk memenuhi selera konsumen, pelayanan purna jual, dan perluasan pangsa pasar lebih mengutamakan kinerja non finansial sehingga membutuhkan sistem kontrol yang lebih adaptif dengan selera konsumen dan kompetisi di pasar produknya (Smith, 1997). Sistem kontrol akuntansi yang bersifat formal tidak cukup untuk meningkatkan kinerja perusahaan *differentiation* karena sistem kontrol akuntansi tersebut hanya untuk mengatasi masalah-masalah perusahaan yang telah terencana sedangkan lingkungan yang dihadapi tidak dapat diprediksi.

## DAFTAR PUSTAKA

- Belkoui,Ahmed.1986. *Handbook of Management Control System* , New York. Quorum Books.
- Birnberg, Jacob. G. 1998.”Some Reflections on the Evolution of Organizational Control”. *Behavioral Research in Accounting*.Vol.10.pp. 27-46.
- Brownell, P .1981. “Participation in Budgeting, Locus of Control and Organizational Effectiveness”. *The Accounting Review*. No.4.pp. 845-859.
- Caillouet,A dan Lapeyre,B. 1992.“ The Importance of An Accounting Information Syatem in the Strategic Management Process”.*SAM Advanced Management Journal*. pp.22-24.
- Chenhall, R.H dan Morris, D. 1986. “The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on The Perceived Usefulness of Management Accounting Systems”. *The Accounting Review*.Vol. 1. XI, No.1 pp. 16 – 35.
- Cunningham,G.M. 1992. “ Management Control and Accounting System under a Competitive Strategy”. *Accounting ,Auditing, & Accountability Journal*.Vol.5 pp. 85-102.
- Dearden, J. 1987. “Measuring Profit Centre Managers”.*Harvard Bussiness Review* September-Oktober pp.81-88.
- Dent,J,F.1990.”Strategy, Organization and and Control : Some Possibilities for Accounting Research”, *Accounting, Organizatins and Society*.pp. 3-24.
- Downey, H.K, Hellriegel,J.L, dan Slocum, J.W. 1975. “Environmental Uncertainty : The Construct and Applications”. *Administrative Science Quarterly*. 20 : 161-173.
- Drazin, R. dan Van de Ven, A.H. 1985.”Alternative Forms of Fit in Contingency Theory”. *Administrative Science Quarterly* Vol. 30. pp. 514-539.
- Duncan, K, Moores,K. 1989.” Residual Analysis : A Better Methodology for Contingency Studies in Management Accounting”. *Journal Management Accounting Research* Vol.1. pp. 89-103.
- Fisher, J.G. 1998. “Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes : Past Result and Future Directions”. *Behavioral Research in Accounting* Vol.10.pp.48-63.
- Gerloff, E.A, Muir, N.K, dan Bodensteiner, W.D. 1991. “Three Components of Perceived Environmental Uncertainty : An Exploratory Analisys of The Effects of Aggregation”. *Journal of Management* 17 : 749-768.
- Govindarajan, V.1984. “Appropriate ness of Accounting Data In Performance Evaluation”. *Accounting, Organization, and Society*. Vol.9 pp.125-135.
- \_\_\_\_\_ dan Fisher,J. 1990. “Strategy, Control Systems Dan Resource Sharing: Effects On Bussines – Unit Performance“. *Academy of Management Journal*. 33. pp. 259-285.
- Gordon, L dan Narayanan, V.K. 1984). “ Management Accounting Systems, Perceived Environment Uncertainty and Organizations Structure : An Empirical Investigation”. *Accounting, Organizations, and Society* 9 : 33-47.

- Gul,F.A dan Chia, Y.M.1994.”The Effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: Atest of a Three-Way Interactions”.*Accounting, Organizations and Society* Vol.19 pp. 413-426.
- Harahap,Sofyan Syafri. 2001. *Sistem Pengawasan Manajemen*. Cetakan pertama. Pustaka Quantum.
- Jaeger,A . 1983. “The Transfer of Organizational Culture Overseas An Approach to Control in the Multinational Corporation”. *Journal of Business Studies*.pp. 91-114.
- Kalagnanam, S.S dan Lindsay, R.M. 1998. “ The Use of Organic Models of Control in JIT Firms : Generalising Woodward’s Findings to Modern Manufacturing Practices”. *Accounting, Organizations, and Society* 24 pp. 1-30.
- Kaplan, R.S. 1984. “The Evolution of Management Accounting “.The Accounting Review. pp. 390-418.
- Khandwalla, P.N. 1972. “The Effect of Different Types of Competition on The Use of Management Controls”. *Journal of Accounting Research*. Pp.275-285.
- Kren, Leslie.1997. *The Role of Accounting Information in Organization Control : State of The Art*. Behavioral accounting Research: Foundations and Frontiers. American Accounting Association.
- Koberg, C.S dan Ungson,G.R. 1987. “The Effects of Environmental Uncertainty and Dependence on Organizational Structure and Performance : A comparative Study”. *Journal of Management* Vol.13 N0.4. pp. 725-737
- \_\_\_\_\_, dan Kerr, J.L. 1993. “The Effect of Behaviour Monitoring and Uncertainty on The Use of Performance – Contingent Compensation“. *Accounting and Bussiness Research* 23 : 159- 168.
- Merchant, Kenneth A. 1984. “Influence on Departemental Budgetting An Empirical Examination of A Contingency Model “. *Accounting , Organization, and Society*. Vol.9. pp. 291-377.
- \_\_\_\_\_1981. “The Design of The Corporate Budgetting System : Influence on Managerial Behavior and Performance”. *The Accounting Review*. 56. pp. 813-827.
- Miles, R.W. dan Snow ,C.C .1978. *Organizational Strategy, Structure, and Process* . New York : McGraw-Hill.
- Miller, D and Friesen,P.H. 1982.” Innovation in Concervative and Enterpreneurial Firms : Two Models of Strategic Momentum. *Strategic” Management Journal*. pp. 1-25.
- Milliken,F.J. 1987. “Three Types of Perceived Uncertainty about The Environment : State, Effect, and Response Uncertainty”. *Academy of Management Review*. 12 : 133-143.
- Muchammad Syafruddin. 2000. *Pengaruh Moderasi Lingkungan pada Sistem Kontrol Akuntansi dan Kinerja Perusahaan*.Seminar Nasional Akuntansi 3 (Tidak dipublikasikan).