

Hubungan Antara Strategi, Sistem Pengendalian Manajemen dan Sistem Pengukuran Kinerja: Sebuah Studi Literatur

Wahyu Widarjo

wahyu_widarjo@yahoo.com

Universitas Sebelas Maret

Abstract

This paper discusses the study results of the relationship between strategy, management control system and performance measurement system. Based on the literature review results, it can be concluded that there is a relationship between strategy, management control system, performance measurement system and organizational performance. Organizations need a strategy to achieve vision, mission and goals of organization. In the process of formulating strategy, organizations need to pay attention to strategic capabilities and resources, business environment or level of competition and capital structure. Furthermore, in the process of implementing strategy, a system is needed which can be used to ensure that the organization has implemented a strategy in line with the organization objectives. Therefore, control system and performance measurement system are needed which are synergistic or in line with the established strategy so that the organization can continue in innovating and it will enhance capability and competitiveness which will ultimately improve organizational performance.

Keywords: Strategy, management control system, performance measurement system.

PENDAHULUAN

Pemikiran kontemporer tentang desain sistem pengukuran kinerja mengenalkan dan mendorong penggunaan beberapa indikator kinerja keuangan dan non-keuangan yang merepresentasikan nilai tambah dari aktivitas sebuah organisasi (Kaplan dan Norton, 1992; 1996). Penyediaan dasar pengukuran yang lebih luas, indikator kinerja yang selaras dengan strategi diharapkan dapat meningkatkan *outcome* organisasi dengan meningkatkan informasi yang relevan bagi manajer sehingga memfasilitasi pengambilan keputusan yang konsisten dengan strategi yang dirumuskan (Cenhall, 2005). Lebih lanjut Cenhall menjelaskan adanya bukti empiris yang menunjukkan bahwa pengenalan dan penggunaan sistem pengukuran kinerja kontemporer yang berbasis luas dapat

meningkatkan *outcome* organisasi, namun hasilnya tidak secara tegas mendukung teori yang ada.

Perumusan dan implementasi strategi serta pengukuran kinerja memang merupakan sebuah proses penting dalam pencapaian tujuan organisasi. Namun dalam praktiknya terdapat banyak kendala yang menyebabkan strategi dan sistem pengukuran kinerja menjadi tidak efektif. Beberapa faktor penyebabnya adalah tidak sinerginya antara strategi dan sistem pengukuran kinerja, kurangnya pemahaman dan kesepakatan bersama antar anggota organisasi mengenai strategi dan sistem pengukuran kinerja serta beragamnya dimensi atau elemen dalam sistem pengukuran kinerja.

Berdasarkan permasalahan tersebut, maka paper ini bertujuan untuk mendiskusikan hubungan antara strategi, sistem pengendalian manajemen dan sistem pengukuran kinerja, faktor apa saja yang mempengaruhi dan perlu dipertimbangkan dalam merumuskan strategi, menyusun sistem pengendalian manajemen dan sistem pengukuran kinerja. Selain itu, paper ini juga menunjukkan peluang riset masa depan.

LANDASAN TEORI

Strategi

Strategi merupakan penetapan tujuan dan sasaran yang bersifat mendasar bagi sebuah organisasi. Strategi telah didefinisikan dalam berbagai cara. Pada umumnya strategi berorientasi pada tujuan jangka panjang organisasi (Mintzberg, 1978). Setelah tujuan dan sasaran dirumuskan, maka dilanjutkan dengan penetapan rencana aktivitas dan pengalokasian sumber daya yang diperlukan untuk mencapai tujuan dan sasaran tersebut.

Johnson dan Scholes (1989) menjelaskan bahwa strategi perusahaan berkaitan dengan keputusan tentang jenis bisnis yang akan dioperasikan, termasuk bisnis apa yang akan diperoleh atau diinvestasi, dan cara terbaik untuk menstrukturisasi dan membiayai perusahaan. Hal tersebut berkaitan dengan cara sumber daya difokuskan untuk mengubah kompetensi menjadi keunggulan kompetitif (Andrews, 1980).

Manajemen strategis sering dikonseptualisasikan sebagai perkembangan rasional dari perumusan strategi ke implementasi strategi (Snow dan Hambrick, 1980). Perumusan strategi adalah aktivitas manajerial yang berkaitan dalam membentuk strategi, sementara implementasi strategi berkaitan dengan menerjemahkan strategi yang dipilih menjadi tindakan (Johnson dan Scholes, 1989). Strategi pada umumnya dirumuskan melalui beberapa tahapan, yaitu: 1) mengidentifikasi lingkungan organisasi, 2) melakukan analisis lingkungan internal dan eksternal (analisis kekuatan, kelemahan, peluang dan ancaman), 3) merumuskan faktor-faktor ukuran keberhasilan, 4) menentukan target yang terukur, dan 5) memilih strategi yang paling sesuai.

Sistem Pengendalian Manajemen

Pengendalian manajemen merupakan proses dimana manajer memastikan bahwa sumber daya diperoleh dan digunakan secara efektif dan efisien dalam mencapai tujuan organisasi (Anthony, 1965). Flamholtz *et al.* (1985) menjelaskan bahwa sistem pengendalian manajemen tidak hanya meliputi pengendalian perencanaan, monitoring aktivitas, pengukuran kinerja, dan mekanisme integratif yang sebagian besar berbasis akuntansi, tetapi juga berfungsi untuk memisahkan kontrol manajemen secara artifisial dari kontrol strategis dan kontrol operasional. Dengan kata lain, sistem pengendalian manajemen juga dapat dijelaskan sebagai proses untuk mempengaruhi perilaku. Sistem pengendalian manajemen menyediakan sarana untuk menjadikan individu atau unit untuk dapat berkerjasama dalam mencapai tujuan bersama dalam sebuah organisasi.

Sistem Pengukuran Kinerja

Pengukuran kinerja merupakan komponen penting sistem pengendalian manajemen. Pengukuran kinerja dapat memberikan umpan balik tentang efektivitas rencana dan implementasinya (Chow *et al.*, 1998). Manajemen perusahaan sangat menyadari peran penting pengukuran kinerja dalam sistem perencanaan dan pengendalian organisasi. Secara tradisional, fokus pengukuran kinerja adalah pada ukuran-ukuran finansial seperti pertumbuhan penjualan, laba, dan arus kas. Namun, dalam perkembangannya ada peningkatan kekhawatiran di kalangan manajer bisnis pada ketergantungan yang berlebihan dari ukuran keuangan dalam evaluasi kinerja.

Studi Lingle dan Schiemann (1996) menunjukkan bukti tentang pentingnya pengukuran kinerja secara finansial dan non finansial. Riset tersebut menunjukkan bahwa sebagian perusahaan telah beralih dari pengukuran kinerja tradisional ke pengukuran kinerja non finansial yang berorientasi pada kepuasan pelanggan, pembelajaran dan inovasi karyawan.

PEMBAHASAN

Strategi dan Sistem Pengukuran Kinerja

Dalam konteks strategi dan sistem pengukuran kinerja strategik, Aranda dan Arellano (2010) menunjukkan pentingnya konsensus dan struktur yang saling terkait. Riset tersebut memberikan bukti bahwa pemahaman dan komunikasi yang baik mengenai strategi diantara berbagai level organisasi akan meningkatkan efektivitas dalam implementasi strategi. Pada saat memilih strategi bisnis, perusahaan perlu mempertimbangkan intensitas persaingan dan struktur modal perusahaan. Teori struktur modal menunjukkan bahwa semakin tinggi hutang perusahaan maka kinerja perusahaan akan semakin rendah (Modigliani dan Miller, 1958). Berdasarkan pro kontra hasil-hasil riset terdahulu, Jermias (2008) memberikan bukti bahwa intensitas persaingan dan strategi bisnis memiliki pengaruh dalam hubungan antara tingkat hutang dengan kinerja. Riset tersebut menunjukkan bahwa intensitas persaingan berpengaruh negatif dalam hubungan antara *financial leverage* dengan kinerja. Selain itu, pengaruh *leverage* terhadap kinerja akan bervariasi dalam strategi yang berbeda, sehingga hubungan antara *leverage* dan kinerja akan lebih negatif pada strategi deferensiasi produk jika dibandingkan dengan strategi *cost leadership*.

Selain konsensus, keterkaitan antar struktur dalam organisasi dan intensitas persaingan, faktor sumber daya strategis dan ukuran kinerja yang digunakan juga merupakan hal yang penting dalam sistem pengukuran kinerja. Riset Widener (2006) menunjukkan bahwa perusahaan yang menempatkan sumberdaya strategis (sumberdaya intelektual) dan menggunakan ukuran kinerja non tradisional (karyawan, operasional, dan ukuran-ukuran produktivitas) memiliki kinerja yang relatif lebih tinggi dibanding dengan yang menggunakan ukuran tradisional.

Riset-riset tersebut memberikan gambaran tentang bagaimana strategi dan pengukuran kinerja sangat penting dalam pencapaian visi, misi, dan tujuan organisasi. Ketika perusahaan merumuskan strategi bisnisnya, perlu mempertimbangkan intensitas persaingan, struktur modal, sumber daya strategis, ukuran kinerja yang digunakan serta kesepahaman diantara anggota organisasi tentang tujuan dan manfaat dari strategi yang akan diterapkan bagi organisasi secara keseluruhan.

Strategi, Sistem Pengendalian Manajemen dan Kinerja

Strategi merupakan suatu cara atau pendekatan yang diterapkan oleh manajer dalam mencapai tujuan organisasi. Agar strategi tersebut dapat terimplementasikan dengan baik, maka dibutuhkan sistem yang dapat digunakan untuk memastikan bahwa seluruh anggota organisasi telah mengimplementasikan strategi dalam mencapai tujuan bersama (*goal congruence*). Selama beberapa tahun terakhir telah terjadi peningkatan dalam pengkajian sistem pengendalian manajemen dalam organisasi. Bagaimana hubungan antara strategi dengan sistem pengendalian manajemen, kemudian bagaimana hubungan sistem pengendalian manajemen dengan inovasi serta hubungan antara sistem pengendalian dan inovasi dengan kinerja menjadi pertanyaan riset yang telah berkembang dan menarik untuk dikaji.

Hasil riset-riset terdahulu yang menunjukkan adanya ketidakkonsistenan dalam hubungan antar variabel tersebut mendorong para peneliti untuk mengkaji kembali secara intensif hubungan antara strategi, sistem pengendalian manajemen, inovasi dan kinerja (Bisbe dan Otley, 2004). Hasil survei Bisbe dan Otley (2004) menunjukkan bahwa interaktif dalam penggunaan sistem pengendalian manajemen tidak mendukung inovasi, dan inovasi juga tidak memediasi hubungan antara interaktif dalam penggunaan sistem pengendalian manajemen dengan kinerja.

Namun, jika ditinjau dari perspektif sumberdaya organisasi, penggunaan sistem pengukuran kinerja yang interaktif ternyata dapat mendorong kapabilitas/kemampuan organisasi untuk lebih perhatian dan fokus pada prioritas strategi (Henri, 2006). Dalam risetnya, Henri berusaha menunjukkan bagaimana penggunaan sistem pengendalian manajemen (interaktif dan diagnostik) dapat

berkontribusi dalam penciptaan dan pengelolaan kapabilitas organisasi yang selanjutnya akan meningkatkan kinerja organisasi. Riset tersebut membuktikan bahwa penggunaan sistem pengendalian manajemen yang interaktif dapat mendorong dan meningkatkan kapabilitas. Hasil riset tersebut juga menunjukkan bahwa penggunaan sistem pengendalian manajemen yang interaktif dan diagnostik secara seimbang akan menimbulkan ketegangan dinamis yang dapat mendorong kapabilitas dan memberikan kontribusi yang positif terhadap kinerja organisasi.

Faktor lain yang juga mempengaruhi hubungan antara strategi dan sistem pengendalian manajemen adalah lingkungan dimana organisasi tersebut beroperasi. Faktor persaingan dan kondisi perekonomian menjadi sesuatu yang sangat penting dalam perumusan strategi dan perancangan sistem pengendalian organisasi. Riset Connor *et al.*, (2011) menemukan bahwa ancaman pendatang asing berhubungan positif dengan pentingnya sistem pengendalian manajemen, tapi hubungan tersebut lebih besar untuk perusahaan yang bersaing secara dominan di pasar domestik dari pada perusahaan yang bersaing secara dominan di pasar asing. Selain itu, riset tersebut juga menemukan bahwa hubungan posisi tawar pembeli dengan pentingnya sistem pengendalian manajemen lebih besar untuk perusahaan yang bersaing secara dominan di pasar asing dari pada perusahaan yang bersaing secara dominan di pasar domestik.

Implementasi *Balanced Scorecard* di Sektor Privat

Pentingnya sistem pengendalian manajemen dalam pengimplementasian strategi menjadi landasan bagi manajemen perusahaan dan akademisi (peneliti) untuk mengembangkan suatu perangkat dalam mengukur kinerja yang dapat menselaraskan antara strategi dan tujuan organisasi. Perpaduan antara pengukuran kinerja tradisional dan non-tradisional melalui empat perspektif pengukuran kinerja, yaitu: 1) keuangan, 2) pelanggan, 3) proses bisnis internal dan 4) pengembangan dan pertumbuhan dinilai dapat mensinergikan dan menselaraskan antara strategi dan *goal congruence* perusahaan. *Balanced scorecard* telah mengalami perkembangan sejak pertama kali dicetuskan oleh Kaplan dan Norton pada 1992. Sejarah pengembangan *balanced scorecard* menjadi sebuah alat atau perangkat pengukuran kinerja organisasi telah dijelaskan oleh Kaplan (2009).

Meskipun demikian, dalam praktiknya ternyata perkembangan tidak hanya pada dimensi-dimensi pengukuran dari empat perspektif dalam *balanced scorecard* saja, tapi juga dalam hal pengimplementasian dan sinergitas diantara empat perspektif tersebut menjadi sebuah sistem pengukuran kinerja yang saling terkait serta pengkomunikasian informasi strategi organisasi kepada semua level yang ada dalam sebuah organisasi.

Pengembangan perspektif dalam *balanced scorecard* telah dilakukan oleh Kaplan dan Wisner (2009), mereka menawarkan aspek lingkungan menjadi salah satu perspektif dalam *balanced scorecard*. Pada kondisi tertentu, perusahaan perlu mempertimbangkan penggunaan kategori/perspektif tambahan (lingkungan) untuk mengkomunikasikan tujuan strategik perusahaan. Lebih lanjut, dalam hal pengimplementasian dan pensinergian *balanced scorecard*, peran atau keterlibatan manajer dalam memilih dan menentukan inisiatif strategi menjadi hal yang penting untuk dikaji. Tayler (2010) menunjukkan bahwa manajer yang terlibat dalam memilih inisiatif strategis menganggap/ mempersepsikan inisiatif tersebut lebih berhasil daripada manajer yang tidak terlibat dalam proses pemilihan inisiatif. Hasil riset tersebut juga menunjukkan bahwa mengemas/menyusun *scorecard* dalam sebuah rantai sebab-akibat tidak cukup dalam mengurangi motivasi pemikiran dalam pemilihan inisiatif strategi. Namun ketika melibatkan manajer dalam pemilihan ukuran *scorecard*, maka akan mengurangi pengaruh motivasi pemikiran dalam pemilihan inisiatif strategi. Dengan demikian, keterlibatan manajer dalam proses pemilihan inisiatif strategi dan desain *scorecard* memiliki peran penting dalam sistem pengukuran kinerja organisasi.

Selain keterlibatan manajer, penginformasian strategi juga merupakan faktor penting dalam mendesain sistem pengukuran kinerja. Riset Humphreys dan Trotman (2011) menunjukkan peran informasi strategi dan sinergitas diantara perspektif *balanced scorecard* menjadi sebuah sistem pengukuran kinerja yang saling terkait (*causal-chain*) dalam mengurangi *bias* dalam pengukuran kinerja. Riset tersebut membuktikan bahwa ketika informasi strategi disediakan dan semua ukuran kinerja secara strategis dihubungkan (terkait), maka *bias* dalam pengukuran kinerja dapat dihilangkan. Artinya sistem pengukuran kinerja akan

sinergi dengan strategi dan tujuan organisasi. Hasil-hasil riset tersebut menunjukkan bahwa *balanced scorecard* merupakan sebuah alat atau perangkat pengukuran kinerja yang mampu mengukur kinerja keuangan dan non-keuangan.

Implementasi *Balanced Scorecard* di Sektor Publik dan Nirlaba

Meskipun *balanced scorecard* adalah sebuah perangkat pengukuran kinerja yang mampu mensinergikan antara tujuan, strategi organisasi, namun dalam pengimplementasiannya memerlukan peran manajemen untuk mengkomunikasikan, mendesain, dan mensinergikan sistem tersebut dengan strategi organisasi serta mensinergikan *balanced scorecard* menjadi sebuah sistem pengukuran kinerja yang saling terkait agar implementasi sistem pengukuran kinerja dapat efektif dan akan menciptakan keselarasan tujuan di antara anggota organisasi.

Dalam konteks implementasi, *balanced scorecard* memang sudah banyak diterapkan di perusahaan sektor privat (swasta) yang berorientasi pada profit (laba) dan sudah banyak peneliti yang menunjukkan efektifitas sistem tersebut dalam mengukur kinerja organisasi (Greatbanks dan Tapp, 2007). Namun demikian, timbul sebuah pertanyaan besar yaitu apakah *balanced scorecard* dapat diterapkan pada sektor non-profit dan sektor publik, dan faktor apa saja yang mempengaruhi efektivitas penerapan *balanced scorecard* di sektor non-profit dan sektor publik. Masih terbatasnya riset tentang implementasi *balanced scorecard* di organisasi nirlaba dan sektor publik telah memotivasi para peneliti untuk mengkaji dan memberikan bukti empiris dalam bidang tersebut.

Hasil survei yang dilakukan oleh Chan (2004) di pemerintah kotamadya USA dan Kanada menunjukkan bahwa masih sedikit yang sudah menerapkan *balanced scorecard* dalam mengukur kinerja organisasi. Berdasarkan hasil risetnya, Chan menyarankan kepada pemerintah daerah yang akan mengimplementasikan *balanced scorecard* untuk memperhatikan faktor kepemimpinan dan dukungan atau partisipasi dari manajemen dan karyawan agar pengimplementasian tersebut dapat efektif. Selain kepemimpinan dan partisipasi dari anggota organisasi, faktor komunikasi ternyata juga merupakan hal yang penting. Riset Umashev dan Willett (2008) menunjukkan bahwa faktor yang menyebabkan tidak efektifnya penerapan *balanced scorecard* di lembaga

pemerintahan daerah adalah komunikasi yang tidak efektif, dimana komunikasi yang tidak efektif tersebut disebabkan oleh kegagalan kepemimpinan, pelatihan, sistem umpan balik dan adaptasi, rendahnya pemberdayaan karyawan dan tidak memadainya struktur insentif.

Hasil dari riset-riset tersebut memberikan gambaran bahwa efektivitas penerapan *balanced scorecard* tergantung dari kemauan dan peran serta seluruh anggota organisasi dalam mengimplementasikan strategi untuk mencapai tujuan organisasi. Pentingnya *balanced scorecard* dalam mencapai keselarasan tujuan (*goal congruence*) ditunjukkan oleh Aidemark *et al.* (2010). Dalam risetnya yang dilakukan pada rumah sakit di Swedia, Aidemark *et al.* (2010) menunjukkan bahwa 65% rumah sakit yang disurvei menggunakan *balanced scorecard* dan memotivasi mereka dalam penerapan strategi. Hasil riset tersebut menyimpulkan bahwa *balanced scorecard* memiliki peran penting dalam implementasi strategi dan menciptakan *goal congruence*.

Meskipun demikian, dalam menerapkan *balanced scorecard* sebagai perangkat dalam pengukuran kinerja di sector publik dan nirlaba perlu memperhatikan sifat dan karakteristik organisasi. Karena adopsi *balanced scorecard* secara serta merta akan mengakibatkan tidak efektifnya sistem tersebut. Oleh karena itu, perlu adanya penyesuaian dan modifikasi dari dimensi-dimensi dalam perspektif ukuran kinerja *balanced scorecard* sebagaimana yang disarankan oleh Kaplan (2001) dan Greatbanks dan Tapp, (2007).

SIMPULAN

Berdasarkan hasil-hasil riset yang telah dijelaskan di atas, dapat disimpulkan bahwa terdapat hubungan antara strategi, sistem pengendalian manajemen, sistem pengukuran kinerja dan kinerja organisasi. Dalam rangka mencapai visi, misi dan tujuan organisasi diperlukan sebuah strategi. Organisasi perlu memperhatikan kapabilitas dan sumberdaya strategis (Widener, 2006), lingkungan bisnis atau tingkat persaingan dan struktur modal (Jermias, 2008) dalam merumuskan strategi. Setelah strategi dirumuskan, maka tahap selanjutnya adalah implementasi strategi.

Pada saat pengimplementasian strategi, dibutuhkan sebuah sistem yang dapat digunakan untuk memastikan bahwa organisasi telah menerapkan strategi sesuai dengan tujuan organisasi. Oleh karena itu diperlukan sistem pengendalian dan sistem pengukuran kinerja yang sinergi atau selaras dengan strategi yang telah ditetapkan agar organisasi dapat terus berinovasi, sehingga akan meningkatkan kapabilitas dan daya saing yang pada akhirnya akan meningkatkan kinerja organisasi (Chenhall, *et al.*, 2011; Henri, 2006). Hal yang perlu diperhatikan ketika merancang/mendesain sistem pengendalian adalah gaya (interaktif atau diagnostik) dalam penggunaan sistem pengendalian manajemen (Bisbe dan Otley, 2004; Henri, 2006), kekuatan persaingan, dan orientasi pasar (Connor, *et al.*, 2011).

Setelah sistem pengendalian manajemen dirancang, maka diperlukan sebuah sistem pengukuran kinerja untuk mengevaluasi implementasi/penerapan strategi yang dilaksanakan oleh anggota organisasi. Sistem pengukuran kinerja tersebut cukup bervariasi dan berbeda penerapannya baik di sektor privat maupun sektor publik. Hal yang perlu diperhatikan dalam mendesain dan mengimplementasikan sistem pengukuran kinerja (*balanced scorecard*) di sektor privat atau swasta adalah pengsinergian pengukuran kinerja keuangan dan non-keuangan (Kaplan, 2009), komunikasi manajemen (Kaplan dan Wisner, 2009), informasi strategi dan keterkaitan antar ukuran kinerja (Humphreys dan Trotman, 2011) dan keterlibatan manajer dalam mendesain sistem pengukuran kinerja (Tayler, 2010). Sama halnya di sektor privat/swasta, komunikasi dan partisipasi juga merupakan faktor penting dalam pengimplementasian *balanced scorecard* sebagai sebuah perangkat pengukuran kinerja di organisasi sektor publik dan nirlaba (Umashev dan Willett, 2008), selain itu faktor kepemimpinan (Chan, 2004), sifat dan karakteristik organisasi juga merupakan faktor yang perlu dipertimbangkan.

PELUANG RISET

Peneliti terdahulu memang sudah menguji dan menjelaskan hubungan antara strategi, sistem pengendalian manajemen, sistem pengukuran kinerja, inovasi, dan kinerja secara intensif dan dari berbagai sudut pandang. Namun

demikian, masih banyak area riset yang bisa digali dari topik-topik tersebut. Dalam konteks strategi, sistem pengendalian manajemen dan pengukuran kinerja, peneliti terdahulu telah menunjukkan bahwa komunikasi, persaingan bisnis dan gaya dalam penggunaan sistem pengendalian manajemen merupakan faktor yang penting dalam penerapan sistem tersebut. Oleh karena itu peneliti yang akan datang dapat mengeksplorasi beberapa topik berikut; 1) apakah gaya kepemimpinan berpengaruh pada penerapan strategi dan sistem pengendalian manajemen? 2) Apakah budaya organisasi dan budaya etnis tertentu berpengaruh pada penerapan strategi dan sistem pengendalian manajemen? 3) apakah struktur kepemilikan (kepemilikan terkonsentrasi, kepemilikan keluarga) berpengaruh pada penerapan sistem pengendalian manajemen dan pengukuran kinerja?

Dalam hal penerapan atau implementasi sistem pengukuran kinerja (*balanced scorecard*), sebagian besar dari peneliti terdahulu melakukan penelitian pada perusahaan atau organisasi pemerintah daerah di negara maju. Bagaimana penerapan dan efektivitas penerapan *balanced scorecard* di negara berkembang? dan bagaimana perbandingan antar perusahaan dari beberapa negara merupakan peluang riset yang penting untuk dikaji. Selain itu, ukuran perusahaan juga menjadi isu yang menarik dalam pengkajian penerapan *balanced scorecard*. Apakah *balanced scorecard* lebih tepat diterapkan pada perusahaan besar atau kecil di dalam perekonomian negara yang sedang berkembang adalah pertanyaan riset yang menarik untuk diteliti.

DAFTAR PUSTAKA

- Aidemark, L-G., Baraldi, S., Funck, E. K. dan Jansson, A. 2010. The Importance of Balanced Scorecards In Hospitals. *Performance Measurement and Management Control: Innovative Concepts and Practices Studies in Managerial and Financial Accounting*, 20: 363-385.
- Andrews, K. R. 1980. *The Concept of Corporate Strategy*. Homewood II: Richard Irwin.
- Anthony, R. N. 1965. *Planning and Control Systems: Framework for Analysis*. Boston: Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Aranda, C., dan Arellano, J. 2010. Concensus and Link Structure in Strategic Performance Measurement Systems: A Field Study. *Journal of Management Accounting Research*, 22: 271-299.
- Bisbe, J., dan Otley, D. 2004. The Effects of the Interactive use of Management Control Systems on Product Innovation, *Accounting, Organizations and Society*, 29: 709-737.
- Chan, Y-C. L. 2004. Performance Measurement and Adoption of Balanced Scorecards: A Survey of Municipal Governments in the USA and Canada, *The International Journal of Public Sector Management*, 17(3): 204-221.
- Chenhal, R. H., Kallunki, J-P., dan Silvola, H. 2011. Exploring the Relationships between Strategy, Innovation, and Management Control Systems: The Role of Social Networking, Organic Innovative Culture, and Formal Control. *Journal of Management Accounting Research*, 23: 99-128.
- Chow, C.W., Ganulin, D., Haddad, K. dan Williamson, J. 1998. The Balanced Scorecard: A Potent Tool for Energizing and Focusing Health-care Organization Management. *Journal of Health-care Management*, 43(3): 63-80.
- Flamholtz, E. G., Das, T. K. dan Tsui, A. 1985. Toward an Integrative Framework of Organizational Control. *Accounting, Organizations and Society*. 10(1): 35-50.
- Grafton, J., Lillis, A. M., dan Widener, S. K. 2010. The Role of Performance Measurement and Evaluation in Building Organizational Capabilities and Performance. *Accounting, Organizations and Society*, 35: 689-706.
- Greatbanks, R., dan Tapp, D. 2007. The Impact of Balanced Scorecard in A Public Sector Environment: Empirical Evidence from Dunedine City Council, New Zealand. *International Journal of Operations & Production Management*, 27(8): 846-873.
- Henri, J-F. 2006. Management Control Systems and Strategy: A Resource-Based Perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31: 529-558.

- Humphreys, K. A., dan Trotman, K. T. 2011. The Balanced Scorecard: The Effects of Strategy Information on Performance Evaluation Judgment, *Journal of Management Accounting Research*, 23: 81-98.
- Jermias, J. 2008. The Relative Influence of Competitive Intensity and Business Strategy on the Relationship between Financial Leverage and Performance. *The British Accounting Review*, 40: 71-86.
- Johnson, G. dan Scholes, K. 1989. *Exploring Corporate Strategy: Text and Cases*. London: Prentice-Hall.
- Kaplan, R., dan Norton, D. 1992. The Balanced Scorecard Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1): 71-79.
- Kaplan, R., dan Norton, D. 1996. Using The Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, 74(1): 75-86.
- Kaplan, R. S. 2001. Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3): 353-370.
- Kaplan, R. S. 2009. *Conceptual Foundation of the Balanced Scorecard*. Handbook of Management Accounting Research. Elsevier Ltd. pp: 1253-1269.
- Kaplan, S. E., dan Wisner, P. S. 2009. The Judgmental Effects of Management Communications and a Fifth Balanced Scorecard Category on Performance Evaluation. *Behavioral Research in Accounting*, 21(2): 37-56.
- Lingle, J. H. dan Schiemann, W. A. 1996. From Balanced Scorecard to Strategic Gauges: Is Measurement Worth It? *Management Review*, 85(3): 56-61.
- Mintzberg, H. 1978. Patterns in Strategy Formation, *Management Science*, pp. 934-948.
- O'Connor, N. G., Vera-Munoz, S. C., dan Chan, F. 2011. Competitive Forces and the Importance of Management Control Systems in Emerging-Economy Firms: The Moderating Effect of International Market Orientation. *Accounting, Organization and Society*, 36: 246 – 266.
- Snow, C. C. dan Hrebiniak, L. G. 1980. Strategy, Distinctive Competence, and Organizational Performance. *Administrative Science Quarterly*, 25(2): 317-336.
- Tayler, W. B. 2010. The Balanced Scorecard as Strategy-Evaluation Tool: The Effect of Implementation Involvement and A Chausal-Chain Focus. *The Accounting Review*, 85(3): 1095-1117.
- Umashev, C., dan Willett, R. 2008. Challenges to Implementing Strategic Performance Measurement Systems in Multi-Objective Organizations: The Case of a Large Local Government Authority, *ABACUS*, 44(4): 377-398.

Widener, S. K. 2006. Association between Strategic Resource Importance and Performance Measure use: The Impact on Firm Performance. *Management Accounting Research*, 17: 433-457.