

BAB I

PENDAHULUAN

Bab ini membahas mengenai latar belakang perlunya penelitian kesesuaian kontinjen *levers of control* (LoC) dan ketidakpastian lingkungan bisnis dan bagaimana pengaruhnya terhadap keunggulan bersaing. Diawali dengan penurunan daya saing sektor manufaktur di Jawa timur, dampak penurunan daya saing tersebut, perlunya informasi tentang lingkungan bisnis dalam mempertahankan daya saing, sampai dengan pemikiran-pemikiran untuk mengatasi permasalahan sektor manufaktur tersebut dengan memanfaatkan sistem pengendalian LoC. Pada Bab ini terdapat rumusan dan pertanyaan penelitian, tujuan penelitian, kontribusi, dan orisinalitas penelitian.

1.1 Latar Belakang Penelitian

Kondisi persaingan industri manufaktur Indonesia selama kurun waktu tahun 2013 sampai dengan 2016 mengalami penurunan berdasarkan data dari *Global Manufacturing Competitiveness Index* yang dihimpun oleh *Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL) Global Consumer & Industrial Products Industry Group and the Council on Competitiveness*¹. Walaupun kondisi penurunannya tidak terlalu drastis (dari posisi 17 pada tahun 2013 dengan indeks 57,5 menjadi posisi 19 pada tahun 2016 dengan indeks 55,8), namun kondisi ini

¹ Studi tentang *Global Manufacturing Competitiveness Index* yang dihimpun oleh *Deloitte Touche Tohmatsu Limited (DTTL) Global Consumer & Industrial Products Industry Group and the Council on Competitiveness* merupakan studi yang mencakup respon dari 500 *Chief Executive Officers* (CEO) atas survei yang dilakukan DTTL dan *Council on Competitiveness*. Studi ini merupakan riset multi tahun yang ditujukan kepada eksekutif dan pengambil kebijakan dalam mengevaluasi kunci penggerak (*drivers*) persaingan, baik di tingkat perusahaan maupun tingkat negara; dalam mengidentifikasi negara-negara mana yang diharapkan menawarkan lingkungan pemanufakturan yang kompetitif.

memerlukan perhatian yang besar mengingat peran industri manufaktur sebagai penyumbang produk domestik bruto nasional yang strategis. Di samping itu, data Direktorat Jenderal Basis Industri Manufaktur Kementerian Perindustrian Republik Indonesia tahun 2014 menunjukkan bahwa 68,7% produk industri manufaktur Indonesia berdaya saing rendah dan sangat rendah di pasar ASEAN (*Association of South East Asia Nations*). Selain penurunan daya saing, industri manufaktur Indonesia juga mengalami penurunan kinerja. Kinerja sektor manufaktur mengalami penurunan sejak tahun 2013 sampai dengan akhir tahun 2015. Berdasarkan data Indonesia *Manufacturing Purchasing Managers' Index* (PMI)² tahun 2015, kinerja industri manufaktur sejak awal tahun 2014 berada di bawah poin 50 yang berarti tidak mengalami perkembangan atau ekspansi apapun, melainkan mengalami penurunan atau kontraksi³. Data yang sama juga diperoleh dari Kementerian Perindustrian Republik Indonesia yang menunjukkan bahwa selama kurun waktu tahun 2013 sampai dengan 2015, industri manufaktur Indonesia mengalami penurunan kinerja (www.kemenperin.go.id/statistik/kinerja.php).

Lemahnya daya saing yang diikuti dengan penurunan kinerja industri manufaktur Indonesia semakin diperparah dengan kondisi lingkungan bisnis yang sangat dinamis. Dinamika lingkungan bisnis dipicu oleh krisis global yang terjadi pada kurun waktu 2013-2015, serta pesatnya perkembangan teknologi, preferensi

² *Purchasing Manager Index* (PMI) manufaktur adalah indeks komposit dari lima indeks yang terdiri atas: *new orders*, *output*, *employment*, *supplier delivery times*, dan *stocks of purchases* untuk industri manufaktur. Indeks PMI diterbitkan oleh lembaga independen *Markit Group* dan *Institute for Supply Management* dengan melakukan survei di 30 negara di dunia (www.instituteforsupplymanagement.org/). Indeks PMI disajikan dalam skala 100 dan median 50, dengan interpretasi angka di bawah 50 menunjukkan kondisi kontraksi, sedangkan di atas 50 mengindikasikan ekspansi.

³ Istilah kontraksi dalam hal ini merujuk pada istilah yang digunakan oleh indeks PMI, sebagaimana dijabarkan dalam catatan kaki 1.

pelanggan yang terus berubah, regulasi yang semakin tidak menentu, dan hilangnya halangan perdagangan antar negara (Soewarno, 2008; Schulz, Wu, & Chow, 2010). Dinamika lingkungan bisnis ini mengakibatkan terbatasnya informasi dalam pengambilan keputusan atau yang disebut sebagai ketidakpastian lingkungan bisnis (Gul & Chia, 1994; Chong & Chong, 1997; Tymon Jr, Stout, & Shaw, 1998; Ghosh & Willinger, 2012).

Ketidakpastian lingkungan bisnis merupakan persepsi atas ketidakpastian lingkungan; alih-alih ketidakpastian aktual, yang mempengaruhi pengambilan keputusan manajer. Ketidakpastian lingkungan bisnis ini merupakan persepsi manajer puncak yang secara langsung dapat mempengaruhi strategi dan proses operasional perusahaan (Tymon Jr, Stout, & Shaw, 1998). Persepsi manajer atas ketidakpastian lingkungan bisnis berkaitan dengan informasi yang diterima dan diolahnya. Informasi yang dimaksud dalam hal ini adalah informasi yang dapat mempengaruhi kinerja perusahaan, sebagai contoh, informasi mengenai produk yang diperkenalkan pesaing, perkembangan teknologi terkini, maupun regulasi pemerintah. Informasi yang berkaitan dengan kinerja perusahaan merupakan produk dari akuntansi manajemen (Atkinson, Kaplan, Matsumura, & Young, 2012).

Informasi yang tersaji melalui akuntansi manajemen dalam kondisi perusahaan mengalami ketidakpastian lingkungan bisnis membutuhkan perlakuan khusus agar mampu memenuhi kebutuhan manajer dalam mengambil keputusan. Perlakuan khusus tersebut adalah melakukan modifikasi terhadap alat maupun metode akuntansi manajemen. Modifikasi alat dan metode akuntansi manajemen dilakukan dengan menciptakan keseimbangan dalam penggunaannya.

Keseimbangan penggunaan (*tension*) alat maupun metode akuntansi manajemen tercermin dalam *levers of control* (LoC). Konsep LoC merupakan rerangka yang menggambarkan penggunaan berbagai sistem pengendalian/pengungkit (*lever*) untuk mengimplementasikan dan memperbarui strategi. Konsep LoC merujuk pada pengertian SPM menurut Simons (1995), yaitu: “*the formal, information-based routines and procedures managers use to maintain or alter patterns in organizational activities.*”

Konsep LoC yang digagas oleh Simons (1987, 1990, 1991, 1994, 1995, 2000), merupakan rerangka SPM yang terdiri atas empat pengungkit (*levers*); sistem kepercayaan (*beliefs system*), sistem batasan (*boundary system*), sistem pengendalian diagnostik (*diagnostic control system*), dan sistem pengendalian interaktif (*interactive control system*) yang bekerja bersama-sama. Sistem kepercayaan dalam rerangka LoC merupakan cara manajer untuk mengkomunikasikan nilai-nilai utama (*core value*), tujuan, dan arah organisasi yang tertuang dalam visi dan misi organisasi. Sistem batasan merupakan cara manajer untuk mengkomunikasikan batasan bagi anggota organisasi untuk bertindak, biasanya tertuang dalam bentuk pedoman perilaku/aturan organisasi (*code of conduct*) dan prosedur operasi standar (*standard operating procedure*). Sistem pengendalian diagnostik adalah cara manajer untuk mengawasi kinerja perusahaan dengan cara membandingkan ukuran kinerja yang telah ditetapkan dengan capaian, sedangkan sistem pengendalian interaktif adalah cara manajer untuk berkomunikasi dengan bawahannya untuk menjamin kemampuan organisasi dalam beradaptasi terhadap ketidakpastian lingkungan bisnis. Simons (1995) menyatakan bahwa masing-masing pengendalian tidak dapat bekerja

sendiri-sendiri untuk membentuk pengendalian yang efektif, sebagaimana dinyatakan pula oleh Milgrom & Roberts (1995), Mundy (2010), Tessier & Otley, (2012), serta penelitian Kruis, Spekl & Widener (2016) dan Heinicke, Guenther & Widener (2016) bahwa sistem pengendalian adalah saling tergantung (*inter dependent*).

Penelitian Widener (2007) dan Mundy (2010) menunjukkan ketergantungan setiap pengungkit dalam LoC yang berkontribusi pada kinerja perusahaan. Sistem kepercayaan melandasi penggunaan tiga pengungkit yang lain. Sistem pengendalian interaktif dapat mengubah maupun menghasilkan strategi yang baru, sehingga dapat mengubah sistem batasan maupun sistem pengendalian diagnostik yang telah ditetapkan sebelumnya. Namun demikian, hasil – hasil penelitian yang menggunakan rerangka LoC sebagaimana dijabarkan oleh Tessier & Otley (2012) belum menunjukkan secara empiris bagaimana keseimbangan penggunaan antar pengungkit LoC. Dengan demikian, terdapat peluang penelitian untuk menguji lebih lanjut bagaimana ketergantungan dan keseimbangan antar pengungkit LoC terjadi.

Keseimbangan penggunaan sistem pengendalian atau pengungkit dalam rerangka LoC, secara konsep bertujuan untuk mencapai tujuan perusahaan (Simons, 1995). Sebagaimana dinyatakan oleh Simons (1991), manajer hendaknya mempunyai visi yang jelas untuk rencana perusahaan dalam lima sampai sepuluh tahun ke depan, namun ketidakpastian lingkungan seringkali mengakibatkan asumsi-asumsi yang telah ditetapkan oleh manajer menjadi tidak valid. Ketidakpastian lingkungan terjadi karena perubahan lingkungan bisnis yang sangat cepat sehingga informasi (dalam hal ini informasi akuntansi

manajemen/informasi berkaitan dengan kinerja perusahaan) yang disajikan oleh sistem akuntansi manajemen tidak sesuai dengan yang dibutuhkan untuk pengambilan keputusan manajer. Permasalahan ini diharapkan dapat diatasi dengan menggunakan LoC, karena LoC merupakan sistem pengendalian formal dan berbasis pada sistem informasi. LoC memberikan sinyal kepada manajer atas domain mana yang dapat dieksplorasi untuk memanfaatkan kesempatan bagi perkembangan perusahaan, mengkomunikasikan tujuan perusahaan, mengawasi pencapaian tujuan perusahaan, dan terus mendapatkan informasi serta memberikan informasi kepada anggota perusahaan lain atas perlunya pengembangan perusahaan. Oleh sebab itu, maka perusahaan hendaknya dapat menggunakan berbagai pengungkit LoC yang sesuai dengan ketidakpastian lingkungan yang dihadapi manajer.

Konsep kesesuaian yang dimaksud dalam penelitian ini selaras dengan teori kontinjensi yang menyatakan bahwa tidak ada satupun sistem akuntansi manajemen (atau sering disebut sebagai struktur internal perusahaan) yang dapat diterapkan dengan baik untuk seluruh organisasi dalam situasi apapun (Jermias & Gani, 2004; Van de Ven & Drazin, 1984). Konsekuensi dari teori kontinjensi adalah kesesuaian antara struktur internal perusahaan dengan lingkungan bisnisnya akan mempengaruhi kinerja perusahaan. Dalam hal ini, kesesuaian yang dimaksud adalah kesesuaian antara penggunaan sistem pengendalian manajemen dalam rerangka LoC dengan lingkungan bisnis perusahaan. Pada penelitian ini, teori kontinjensi dielaborasi dengan konsep *resource-based view* (RBV) dalam memandang kemampuan perusahaan untuk menyesuaikan penggunaan LoC perusahaan dengan lingkungannya sebagai sebuah kapabilitas atau sumber daya

unik yang berkontribusi pada keunggulan bersaing perusahaan. Keunggulan bersaing merupakan sebuah kondisi yang berkontribusi secara langsung pada penciptaan kinerja superior (Ma, 2000; Powell, 1992). Berdasarkan pertimbangan-pertimbangan tersebut, maka penelitian ini lebih memfokuskan pada konstruk keunggulan bersaing dibandingkan kinerja perusahaan.

Perlunya penelitian tentang berbagai bentuk kesesuaian kontinjen LoC dengan ketidakpastian lingkungan bisnis dan kontribusinya pada keunggulan bersaing diharapkan dapat mengatasi permasalahan penurunan daya saing dan dinamika lingkungan bisnis sebagaimana telah diuraikan sebelumnya. Hal tersebut selaras dengan hasil penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Widyaningdyah & Aryani (2013) bahwa sumber daya yang bersifat VRIN⁴ saja tidak mencukupi untuk mempertahankan keunggulan bersaing. Perusahaan diharapkan mempunyai kemampuan untuk beradaptasi dengan lingkungan bisnis yang dinamis atau disebut sebagai kapabilitas dinamik. Kesesuaian kontinjen antara pengungkit LoC dengan ketidakpastian lingkungan bisnis merupakan bentuk adaptasi perusahaan yang diharapkan dapat berkontribusi bagi keunggulan bersaing perusahaan.

Bentuk adaptasi perusahaan terhadap dinamika lingkungan bisnis dapat dianalogikan sebagai bentuk adaptasi makhluk hidup terhadap perubahan lingkungan sekitarnya dengan melakukan mutasi gen. Analogi ini mendasari penggunaan *fitness landscape theory* dalam ranah akuntansi manajemen. Model matematis yang digunakan dalam teori *fitness landscape* memudahkan peneliti maupun pembaca dalam melakukan interpretasi atas kombinasi yang terjadi antara

⁴ Pencapaian keunggulan bersaing ditentukan oleh kemampuan perusahaan dalam menciptakan sumber daya yang bersifat berharga (*valuable*), langka (*rare*), tak dapat ditiru (*inimitable*), dan tak tergantikan (*non-substitutable*) atau VRIN sebagaimana terdapat dalam konsep teori berbasis sumber daya (*resource-based view/RBV*) (Barney, 1991; 2001).

faktor-faktor kontekstual sehingga tercipta kesesuaian kontinjen yang memberikan nilai optimal yang berkontribusi pada keunggulan bersaing perusahaan (Tan, 2001; McCarthy, 2004; Jermias & Gani, 2004). Atas dasar pertimbangan di atas, maka teori *fitness landscape* digunakan dalam penelitian ini, selain itu, penggunaan teori ini dalam ranah akuntansi manajemen masih terbatas dan membutuhkan pengembangan.

Elaborasi teori kontinjensi dan konsep *resource-based view* (RBV) pada penelitian ini akan semakin diperkaya dengan penggunaan model yang berbasis pada teori *fitness landscape* untuk melihat berbagai macam kemungkinan kombinasi yang terjadi antara pengungkit-pengungkit LoC dengan ketidakpastian lingkungan bisnis (KLB). Selain itu, penggunaan model berbasis *fitness landscape* dapat menunjukkan bagaimana perusahaan dapat mencapai kesesuaian kontinjen yang paling optimal antara penggunaan pengungkit LoC dengan KLB agar dapat menciptakan keunggulan bersaing. Kontribusi inilah yang menjadi kebaruan (*novelty*) yang berusaha untuk dikaji lebih dalam pada penelitian ini, dengan harapan dapat diaplikasikan pada praktik akuntansi manajemen strategik industri manufaktur.

Penelitian ini menggunakan sampel perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Timur menurut Direktori Industri Manufaktur tahun 2013 yang diterbitkan oleh Badan Pusat Statistik. Sebagaimana telah dijelaskan sebelumnya bahwa perusahaan manufaktur Indonesia mengalami tekanan dari lingkungan bisnis. Informasi yang berkaitan dengan perubahan teknologi pemanufakturan yang sangat cepat, perubahan regulasi pemerintah yang berkaitan dengan industri, perubahan kondisi ekonomi, baik dalam negeri, regional, maupun global yang

tidak dapat diprediksi; menjadikan asumsi-asumsi manajer yang telah ditetapkan sebelumnya untuk lima sampai sepuluh tahun ke depan menjadi tidak valid. Hal ini semakin diperburuk dengan peningkatan persaingan antar perusahaan manufaktur akibat masuknya industri manufaktur kelas dunia ke Indonesia (Kementerian Perindustrian, 2013). Tekanan-tekanan yang berat dari lingkungan bisnis di sekitar industri manufaktur Indonesia telah menciptakan ketidakpastian yang besar bagi manajemen perusahaan. Bagaimana kondisi yang sesungguhnya dihadapi oleh perusahaan-perusahaan manufaktur di Indonesia menjadi hal menarik untuk diteliti lebih lanjut. Selain itu, pemilihan perusahaan manufaktur juga didasarkan pada pemikiran bahwa perusahaan manufaktur merupakan jenis industri yang kompleks ditinjau dari sisi sistem pengendaliannya menurut Anthony & Govindarajan (2007).

Provinsi Jawa Timur dipilih menjadi obyek penelitian karena merupakan provinsi terluas di pulau Jawa dengan jumlah industri manufaktur skala menengah dan besar mencapai lebih dari 6000 perusahaan. Jumlah tersebut sekitar 20,6% dari jumlah industri manufaktur di Indonesia (data BPS tahun 2014). Berdasarkan hal tersebut, maka Jawa Timur mempunyai potensi perkembangan industri yang cukup menjanjikan, ditambah dengan peran Jawa Timur sebagai koridor perindustrian dan jasa pada *Master Plan Percepatan dan Perluasan Pembangunan Ekonomi Indonesia (MP3EI)*, menambah pentingnya peranan Jawa Timur dalam perkembangan industri manufaktur Indonesia. Jawa Timur juga sangat memperhatikan posisi daya saing industri manufaktur terutama dalam menghadapi masyarakat ekonomi ASEAN (MEA) dengan memasukkan peningkatan daya

saing industri manufaktur ke dalam Rencana Pembangunan Jangka Menengah Daerah (RPJMD) (www.bappeda.jatimprov.go.id/2014).

1.2 Rumusan Masalah

Penurunan daya saing dan kinerja perusahaan manufaktur di Jawa Timur selama kurun waktu 2013-2016 merupakan dampak atas adanya ketidakpastian lingkungan bisnis (KLB). Fenomena ini dapat diantisipasi dengan memanfaatkan sistem pengendalian manajemen (SPM) yang memadai. Konsep SPM LoC diusulkan oleh Simons (1995, 2000) dalam mengatasi KLB untuk mewujudkan keunggulan bersaing. Namun, yang menjadi permasalahan adalah bagaimana kombinasi yang sesuai (*fit*) antara berbagai pengungkit LoC dengan KLB sehingga perusahaan dapat mencapai keunggulan bersaing.

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka pertanyaan penelitian yang akan dibahas lebih lanjut dapat dirumuskan sebagai berikut:

1. Kombinasi LoC dan KLB mana yang mempunyai nilai kesesuaian kontinjen yang paling optimal?
2. Apakah terdapat pengaruh kesesuaian kontinjen LoC dan KLB terhadap keunggulan bersaing pada perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Timur?

1.3 Tujuan Penelitian

Berdasarkan rumusan masalah di atas, maka tujuan penelitian ini adalah:

1. Memberikan bukti empiris kombinasi LoC dan KLB yang mempunyai nilai kesesuaian kontinjen yang paling optimal.

2. Memberikan bukti empiris pengaruh kesesuaian kontinjen antara LoC dan KLB terhadap keunggulan bersaing pada perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Timur.

1.4 Kontribusi Penelitian

Penelitian ini diharapkan dapat berkontribusi secara akademis dalam:

1. Memperluas wacana pengembangan ilmu akuntansi khususnya akuntansi manajemen strategik yang mempelajari bagaimana peranan rerangka LoC sebagai sistem pengendalian manajemen dalam kontribusinya terhadap keunggulan bersaing pada perusahaan manufaktur.
2. Memberikan bukti empiris pengaruh kesesuaian kontinjen antara LoC dan KLB terhadap keunggulan bersaing pada perusahaan manufaktur skala besar di Jawa Timur.
3. Memberikan bukti empiris bentuk- bentuk kombinasi kesesuaian kontinjen LoC dan KLB yang dapat berkontribusi pada keunggulan bersaing.

Selain itu, penelitian ini juga diharapkan dapat berkontribusi untuk mengembangkan praktik bisnis dalam:

1. Menumbuhkan kesadaran bahwa sistem pengendalian manajemen tidak hanya bersifat membatasi perilaku karyawan, namun juga mendorong munculnya ide-ide baru dalam memanfaatkan kesempatan yang dimiliki perusahaan dan memberikan solusi atas permasalahan yang dihadapi perusahaan. Keseimbangan antara pembatasan perilaku dan dorongan inovasi dapat diwujudkan dengan menerapkan *levers of control* (LoC) secara intensif.

2. Menggunakan kombinasi LoC yang sesuai dengan ketidakpastian lingkungan bisnis sehingga tercipta kesesuaian yang dapat berkontribusi pada keunggulan bersaing.
3. Mengelola dan mengembangkan SPM (dalam hal ini LoC) untuk mewujudkan dan mempertahankan keunggulan bersaing dalam lingkungan bisnis yang dinamis, khususnya di Jawa Timur.
4. Menggunakan rerangka LoC sebagai satu kesatuan dari berbagai pengungkit untuk mengendalikan tujuan perusahaan, yaitu menciptakan dan mempertahankan keunggulannya.

1.5 Orisinalitas Penelitian

Penelitian ini merupakan lanjutan penelitian Widyaningdyah dan Aryani, (2012, 2013, 2016) untuk mengetahui sumber keunggulan bersaing perusahaan. Model kesesuaian yang digunakan merupakan pengembangan dari model penelitian kesesuaian kontinjen Jermias dan Gani (2004) dengan pengungkit LoC berdasarkan konsep LoC yang dikembangkan oleh Simons (1995, 2000) dan bukti empiris Henri (2006) serta Widener (2007). Orisinalitas penelitian mencakup beberapa hal berikut ini:

1. Penelitian ini berdasarkan pada konsep sistem pengendalian manajemen LoC Simons (1995, 2000) dengan pengembangan model berdasarkan penelitian terdahulu yang dilakukan oleh Henri (2006) dan Widener (2007). Henri (2006) menggunakan dua pengungkit LoC yaitu sistem pengendalian diagnostik dan interaktif, serta interaksi di antara keduanya yang disebut sebagai tekanan dinamik. Widener (2007) menggunakan empat pengungkit LoC dan meneliti hubungan saling mempengaruhi empat pengungkit

tersebut dalam sebuah model hubungan saling ketergantungan. Penelitian ini berbeda dengan penelitian Henri (2006) karena yang digunakan adalah empat pengungkit. Penelitian yang akan dilakukan menindaklanjuti model Widener (2007) dengan mengukur kesesuaian kontinjen antara seluruh pengungkit LoC dan ketidakpastian lingkungan bisnis.

2. Penelitian kuantitatif terdahulu yang menghubungkan SPM dengan faktor – faktor kontekstual dijelaskan dalam ranah *Resources based View* (RBV) (Henri, 2006; Widener, 2007). Penelitian Henri (2006) menggunakan kapabilitas unik sebagai *outcome* dari LoC. Penelitian Widener (2007) menggunakan faktor kontekstual berupa ketidakpastian stratejik yang berpengaruh terhadap penggunaan masing-masing pengungkit LoC. Penelitian yang akan dilakukan menggunakan teori kontinjensi (*contingency theory*) sebagai dasar bagaimana kesesuaian kontinjen terjadi antara berbagai pengungkit LoC dengan ketidakpastian lingkungan bisnis.
3. Penelitian Henri (2006) dan Widener (2007) menggunakan kapabilitas sebagai konsep atas terbentuknya strategi, sedangkan penelitian yang akan dilakukan menggunakan konsep strategi keunggulan bersaing menurut Porter (1985).
4. Penelitian sistem pengendalian manajemen (SPM) terdahulu menggunakan variabel tergantung kinerja (Henri 2006; Grafton, Lillis, & Widener, 2010). Penelitian yang akan dilakukan menggunakan keunggulan bersaing sebagai variabel tergantung dikarenakan penelitian ini memandang kemampuan perusahaan beradaptasi dengan lingkungan bisnis melalui penggunaan SPM (dalam hal ini LoC) sebagai sebuah kapabilitas unik yang berkontribusi

pada keunggulan bersaing; yang dibingkai dalam sebuah elaborasi konsep *resource-based view* (RBV) dan teori kontinjensi. Keunggulan bersaing dipilih sebagai variabel tergantung juga didasari pemikiran Newbert (2008) bahwa keunggulan bersaing merupakan kondisi awal yang dapat meningkatkan kinerja perusahaan, serta berhubungan secara langsung dalam menciptakan kinerja superior (Ma, 2000; Powell, 1992).

5. Penelitian terdahulu dalam ranah teori kontinjensi menggunakan variabel kontekstual untuk diuji kesesuaian kontinjennya dengan variabel internal perusahaan misalnya strategi (Langfield-Smith, 1997), sistem akuntansi manajemen (Jermias & Gani, 2004), maupun sistem pengendalian manajemen (Hyvönen, 2007; Willinger & Ghosh, 2012). Pengujian dilakukan dengan menghitung kesesuaian kontinjen melalui berbagai pilihan metode sebagaimana dijelaskan oleh Venkatraman (1989). Penelitian yang akan dilakukan menggunakan konsep kesesuaian kontinjen menurut teori kontinjensi dengan menghitung nilai kesesuaian kontinjen antara sistem pengendalian manajemen (SPM) LoC menurut Simons (1987, 1991, 1994, 1995, 2000) dengan faktor kontekstual berupa ketidakpastian lingkungan bisnis (KLB) dengan menggunakan model berbasis teori *fitness landscape*.
6. Penelitian yang akan dilakukan menggunakan teori *fitness landscape* dalam menghitung kesesuaian antara LoC-KLB dan pengaruhnya terhadap keunggulan bersaing. Penelitian-penelitian terdahulu dalam ranah akuntansi manajemen menggunakan konsep Van de Ven & Drazin (1984) serta Venkatraman (1989) dalam menghitung kesesuaian kontinjen (Bergeron, Raymond, & Rivard, 2000; Burton, Lauridsen, & Obel, 2000; Chen &

Huang, 2012; Otley, 2016). Penggunaan model berbasis teori *fitness landscape* dalam menjelaskan kesesuaian antara LoC-KLB merupakan kebaruan (*novelty*) dalam penelitian yang akan dilakukan.