



LACK OF DIRECTION DAN PERGESERAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DALAM ERA PANDEMI COVID-19

Fidelis Arastyo Andono¹, Viona Agnita Kristie², William Kurniawan³

^{1,2,3} Universitas Surabaya

Email address: fidelis@staff.ubaya.ac.id

INFORMASI ARTIKEL

Riwayat Artikel:

Diterima : 18 Mei 2022

Direvisi : 24 Mei 2022

Disetujui: 16 Juni 2022

Kata Kunci:

Sistem Pengendalian
Manajemen, Permasalahan
Pengendalian, *Lack Of
Directions*, Bisnis Keluarga

ABSTRAK

Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi fenomena perubahan permasalahan pengendalian dimasa krisis pandemi COVID-19 yang memicu kebutuhan perubahan mekanisme sistem pengendalian manajemen (SPM) perusahaan. Proses mendalam dari perubahan permasalahan pengendalian dan pelaksanaan SPM di area operasional di perusahaan berbasis bisnis keluarga menjadi fokus penelitian ini. Penelitian ini merupakan penelitian studi kasus kualitatif dengan menggunakan dua perusahaan keluarga dibidang kuliner sebagai obyek penelitian. Temuan dari penelitian ini menunjukkan *lack of direction* yang semakin menonjol dimasa krisis. Dalam kondisi krisis yang menyebabkan perubahan pada lingkungan kerja di kedua perusahaan mengakibatkan adanya penyesuaian dalam pelaksanaan aktivitas operasional dan munculnya permasalahan-permasalahan baru. Mekanisme pelaksanaan SPM yang didominasi oleh pengendalian informal dan cenderung tersentralisasi pada pimpinan perusahaan yang merupakan pemilik kurang mampu memberikan referensi dalam penyelesaian masalah dan pengambilan keputusan. Untuk itu penguatan mekanisme pengendalian formal untuk menghadapi perubahan proses bisnis dimasa krisis sangat diperlukan.

ABSTRACT

The purpose of this research is to deeply investigate the phenomenon of control problems changes during the pandemic COVID-19 era of crisis that triggers the changes in the organisation's management control system (MCS). The deep process of control problems changes and the undertaking of MCS in the operational



Key Words:

Management Control System,
Control Problems, Lack Of
Directions, Family Business

areas of the family business company are the focus of this research. This study is designed as a qualitative case study research that were drawing the data from two family business companies in the culinary business to get the empirical data. The research findings show the fact that lack of directions have become more significant control problems during the crisis era. Based upon the two investigated cases, the crisis era has changed not only the business environment but the business process as well that have led to the changing in the working environment. New problems emerged as the response to the changing of the operational activities and the existing MCS dominated with centralised informal control mechanism could not address it well. These mechanisms could not provide clear guidance for the managers and employees in problem solving and decision making in more unpredicted situation during the crisis. Therefore, strengthening and updating the formal controls are imperative in addressing the changes during the crisis of pandemic COVID-19 era.

PENDAHULUAN

Pandemi COVID-19 yang mulai muncul dibulan Desember 2019 telah mendisrupsi dunia bisnis sehingga membawa dampak terhadap perekonomian global. Disrupsi yang mengarah kepada ketidakpastian dapat mengakibatkan perubahan-perubahan proses bisnis yang berdampak pada munculnya permasalahan-permasalahan pengendalian yang lebih kompleks (Merchant and Van der Stede, 2017). Dampak permukaan dari disrupsi pandemic COVID-19 dapat dilihat dari berbagai indikator. Di Indonesia, kerugian finansial hingga 50% di sektor penerbangan dan pariwisata, dan 1,5 juta karyawan kehilangan pekerjaan sebagai akibat terpuruknya kondisi keuangan dibanyak perusahaan merupakan dampak disrupsi akibat pandemic COVID-19. Di sektor bisnis kuliner, pendapatan harian menurun hingga 37% dimana kondisi ini juga berdampak buruk terhadap perekonomian nasional (Burhan, 2020; Santia, 2020). Jika ditinjau lebih dalam tampak bahwa ada aspek-aspek yang berkontribusi sebagai penyebab dari indikator yang memburuk tersebut. Sebagai contoh: bagi banyak perusahaan dibidang kuliner, diterapkannya protokol kesehatan yang ketat menjadi



tambahan biaya tersendiri yang cukup memengaruhi kinerja keuangan perusahaan (Ezizwita and Sukma, 2021). Diterapkannya protocol kesehatan merupakan bentuk perubahan sistem pengendalian untuk mengatasi permasalahan pengendalian terkait pencegahan penularan penyakit di tempat-tempat publik.

Setiap perubahan pada permasalahan pengendalian, maka akan diperlukan perubahan atau penyesuaian terhadap sistem pengendalian manajemen yang ada (Merchant and Van der Stede, 2007). Di dalam era pandemic COVID-19 dengan kondisi yang sulit untuk diprediksi, muncul banyak permasalahan baru sebagai konsekuensi dari perubahan proses bisnis maupun strategi dalam menghadapi krisis. Sebagai contoh: perubahan strategi yang lebih agresif dimasa krisis ekonomi perlu diimbangi dengan perubahan pengendalian administrasi dan prosedur penganggaran untuk mengantisipasi permasalahan pengendalian terkait resiko (e.g. Afthonidis and Tsiotras, 2014; Becker *et al.*, 2016; Rikhardsson *et al.*, 2021). Selain itu, sistem pengendalian yang disesuaikan juga harus mampu memberikan arahan-arahan dalam mengambil tindakan maupun mengatur perilaku untuk menjaga akuntabilitas tindakan atau organisasi. Dalam hal ini, pengendalian formal menjadi memiliki peranan penting. Sargiacomo, Ianni and Everett (2014) memberikan penjelasan bagaimana pengendalian formal berbasis informasi akuntansi berperan penting dalam menjaga akuntabilitas pengelolaan dana bencana alam yang terjadi di Abruzzo Italia di tahun 2009.

Penelitian terkait bisnis di era pandemic COVID-19 dengan konteks Indonesia telah mulai banyak muncul, namun demikian belum banyak yang membahas tentang perubahan permasalahan pengendalian yang menjadi pemicu perubahan sistem pengendalian manajemen. Beberapa penelitian memusatkan pembahasan pada implementasi strategi baru di era pandemic COVID-19 sebagai antisipasi perubahan lingkungan bisnis (e.g. Ezizwita and Sukma, 2021; Septiningrum, 2021) ataupun membahas aspek pengelolaan biaya di era krisis ini (e.g. Hertati and Safkaur, 2020; Safkaur, 2021). Masih terbatas pula penelitian yang membahas tentang peran pengendalian formal dalam menghadapi kondisi krisis seperti halnya pandemic COVID-19 ini dengan konteks Indonesia. Kondisi ini membuka peluang penelitian untuk mendalami fenomena perubahan permasalahan pengendalian yang memicu berbagai perubahan sistem pengendalian pada organisasi bisnis.

Penelitian fenomena perubahan permasalahan pengendalian dan penerapan pengendalian formal ini perlu terutama dimasa krisis yang penuh dengan kondisi yang tak



terprediksi. Untuk itu peneliti ingin menjawab pertanyaan penelitian: bagaimana perubahan permasalahan pengendalian memicu kebutuhan pengendalian formal pada masa krisis. Penelitian ini dirancang sebagai penelitian kualitatif dengan menggunakan studi kasus pada dua perusahaan yang bergerak dibidang kuliner di dua kota berbeda, SM dan PB di Indonesia. Fokus penelitian ini adalah pada perubahan permasalahan pengendalian yang memicu perubahan sistem pengendalian manajemen yang ada. Permasalahan pengendalian didefinisikan menurut kerangka berpikir dari Merchant and Van der Stede (2007).

Struktur penulisan artikel ini diatur sebagai berikut: bagian pertama menjelaskan tentang pendahuluan yang menjadi dasar latar belakang penelitian. Bagian kedua menjelaskan tentang tinjauan literatur dan kerangka teoritis penelitian. Di bagian kedua ini meliputi telaah atas literatur di bidang sistem pengendalian manajemen yang ditutup dengan identifikasi peluang penelitian (*research gap*). Bagian ketiga menjelaskan tentang metodologi penelitian yang dipergunakan. Bagian keempat berisi tentang temuan penelitian dan pembahasan temuan berdasarkan kerangka teoritis sistem pengendalian manajemen. Artikel ditutup dengan kesimpulan dari keseluruhan penelitian di bagian kelima.

TINJAUAN LITERATUR DAN KERANGKA TEORITIS

Pada dasarnya rancangan sistem pengendalian manajemen (SPM) akan mengacu kepada dua pertanyaan penting yaitu apa yang diharapkan (*what is desired*) dan apa yang sedang terjadi (*what is likely to happen*) (Merchant and Van der Stede, 2017). Debat dan perkembangan dalam konteks literatur SPM telah banyak menjelaskan bahwa terdapat berbagai faktor, kondisi ataupun kekuatan eksternal (e.g. Brignall and Modell, 2000; Collier, 2001; Cowton and Dopson, 2002) dan internal (Burns and Scapens, 2000; Chenhall, 2003; Lukka, 2007) yang akan memengaruhi sebuah rancangan SPM.

Terdapat beberapa faktor internal yang dapat memengaruhi sebuah rancangan SPM, diantaranya yang cukup signifikan adalah faktor dinamika internal dan aktor kunci organisasi. Perubahan tim manajemen puncak dapat menimbulkan dinamika internal yang akan mengubah orientasi SPM yang ada. Faktor latar belakang pengalaman, keahlian dan pendidikan dari tim manajemen puncak berkontribusi dalam perubahan orientasi SPM tersebut (e.g. Ashraf and Uddin, 2015; Sheaff *et al.*, 2019). Perubahan yang terjadi pada



manajemen puncak organisasi (termasuk pada struktur kepemilikan) dapat membawa pengaruh pada struktur organisasi (Sheaff *et al.*, 2019), bahkan dapat memengaruhi dinamika hubungan manajerial organisasi (Doornich, Kaarbøe and Bourmistrov, 2019) yang pada gilirannya dapat membawa perubahan pada SPM yang ada.

Selain itu, perubahan strategi juga diikuti dengan perubahan SPM untuk mengantisipasi pergeseran kondisi-kondisi yang diinginkan dan yang akan terjadi, bagaimana para aktor mengantisipasi berbagai perubahan tersebut melalui aktivitas rutin mereka dan termasuk perubahan dalam lingkungan kerja. Perubahan strategi dapat membawa dampak pada beberapa pelaksanaan aktivitas kunci yang berperan penting dalam jalannya suatu strategi tertentu. Perubahan aktivitas tersebut antara lain dipengaruhi oleh perubahan lingkungan kerja yang ada (Burns and Scapens, 2000; Chenhall, 2003; Lukka, 2007; Delfino and van der Kolk, 2021; Hou *et al.*, 2021). Kesemua faktor ini akan memengaruhi permasalahan pengendalian yang ada yang pada gilirannya akan memengaruhi arah perubahan rancangan SPM yang baru.

Di sisi lain, faktor eksternal seperti halnya para pemangku kepentingan, baik institusi ataupun non-institusi, memiliki peranan penting dalam memberikan tekanan-tekanan kepada organisasi yang pada gilirannya akan membentuk SPM yang diterapkan. Tekanan-tekanan dari berbagai institusi sponsor suatu organisasi dan organisasi profesi berkontribusi terhadap rancangan SPM yang baru dalam sebuah organisasi (Brignall and Modell, 2000). Selain tekanan institusional, perubahan dalam lingkungan bisnis, utamanya yang terkait dengan pendatang atau pesaing baru dalam sebuah sektor industri dan perubahan daya beli konsumen, juga dapat memengaruhi perubahan rancangan SPM (O'Connor, Vera-Muñoz and Chan, 2011).

Dalam kondisi krisis, perubahan lingkungan bisnis tidak hanya membawa dampak pada dinamika bisnis secara global tetapi juga pada proses bisnis di skala organisasional. Kondisi yang tidak terprediksi dimasa krisis tidak hanya memerlukan pengelolaan sumber daya organisasi yang lebih ketat (Safkaur, 2021), optimalisasi sistem informasi akuntansi (Hertati and Safkaur, 2020) dan mereformulasi strategi (Ezizwita and Sukma, 2021; Septiningrum, 2021), namun penting pula untuk mengevaluasi ataupun merancang ulang SPM yang selama ini berjalan. Dalam mengevaluasi maupun merancang ulang SPM dalam



menghadapi krisis tersebut, Passeti *et al.* (2021) menjelaskan bahwa pengendalian mekanistik maupun organik, utamanya di tingkat unit sangat diperlukan.

Di dalam penelitian ini, kerangka berpikir SPM yang dipergunakan merujuk pada penjelasan Merchant and Van der Stede (2017) tentang SPM yang mencakup empat bentuk pengendalian. Keempat bentuk pengendalian tersebut adalah pengendalian hasil (*result control*), pengendalian tindakan (*action control*), pengendalian budaya (*cultural control*) dan pengendalian personal (*personnel control*). Pengendalian hasil lebih bersifat preventif untuk mengendalikan tindakan dan perilaku karyawan melalui pencapaian target hasil dari suatu tugas tertentu dalam periode tertentu. Sedangkan pengendalian tindakan lebih berorientasi pada memastikan tindakan karyawan yang mengarah kepada kepentingan tujuan organisasi dengan mengatur apa yang seharusnya dilakukan atau tidak dilakukan. Pengendalian tindakan dapat berupa pembatasan tindakan atau perilaku tertentu, review awal atas tindakan, penetapan akuntabilitas suatu tindakan dan juga pengurangan tindakan (*redundancy*). Pembatasan tindakan (*behavioural constraint*) dapat mengacu kepada pembatasan fisik maupun administratif. Mekanisme pengendalian internal organisasi merupakan bagian dari pembatasan tindakan ini.

Lebih lanjut, Merchant dan Van der Stede (2017) menjelaskan bahwa pengendalian personal dan budaya (*personnel and cultural controls*) lebih memusatkan pada membangun mekanisme yang mengarah kepada pengendalian diri karyawan, baik yang muncul dari dalam diri maupun yang muncul secara kolektifitas. Pengendalian personal (*personnel control*) merupakan mekanisme yang dirancang untuk memunculkan kendali dalam diri karyawan secara alami. Mekanisme tersebut berupa proses seleksi dan penempatan karyawan, pelatihan, dan perancangan pekerjaan (*job design*). Pengendalian budaya adalah mekanisme pengendalian yang memunculkan *mutual monitoring* dalam sebuah organisasi atau perusahaan melalui budaya, nilai-nilai, atau norma-norma yang dibangun dalam sebuah organisasi.

Selain keempat bentuk pengendalian tersebut, mekanisme pengendalian juga dapat dikategorikan menjadi pengendalian formal dan informal. Pengendalian formal lebih menekankan pada pengendalian perilaku berbasis peraturan, kebijakan, dan prosedur tertulis untuk mendeteksi dan mencegah perilaku menyimpang. Sedangkan pengendalian informal



lebih merujuk pada pengendalian sosial, yang baik muncul dari suatu budaya ataupun dari dalam diri seseorang (Ouchi, 1979).

Merchant and Van der Stede (2017) lebih jauh menjelaskan bahwa mekanisme SPM itu sendiri dirancang dalam rangka menghadapi permasalahan pengendalian yang muncul di sebuah organisasi. Permasalahan pengendalian dapat berbentuk kurang atau tidak adanya arahan tindakan (*lack of directions*) atau motivasi (*lack of motivation*), maupun keterbatasan personal (*personnel limitation*) yang membatasi kemampuan dalam menjalankan tugas untuk mencapai tujuan organisasi. *Lack of direction* mengacu pada suatu kondisi dimana karyawan atau anggota organisasi tidak tahu apa yang diharapkan oleh organisasi dari mereka. Dalam kondisi seperti ini, maka tindakan tertentu justru dapat mengancam ketercapaian tujuan organisasi. Di dalam kondisi krisis, seperti halnya pandemic COVID-19, maka perubahan lingkungan bisnis yang memengaruhi proses bisnis dan lingkungan kerja dalam sebuah organisasi tentunya akan memunculkan dinamika perubahan permasalahan pengendalian perusahaan. Perubahan-perubahan dalam proses bisnis akibatantisipasi dan penyesuaian terhadap kondisi krisis dalam kondisi tertentu dapat menyebabkan ketidakjelasan dalam bentuk-bentuk tindakan yang seharusnya dilakukan atau tidak boleh dilakukan. Sementara itu, dalam konteks perusahaan keluarga, pengendalian budaya berbasis norma yang dianut oleh keluarga pemilik merupakan bentuk pengendalian yang cukup dominan (Efferin and Hartono, 2015), dan masih sedikit pengetahuan terkait bagaimana bisnis keluarga mampu memanfaatkan *multiple control systems* terutama dalam kondisi krisis. Peluang penelitian ini menjadi rujukan dalam menyusun pertanyaan penelitian yaitu: bagaimana perubahan permasalahan pengendalian dimasa krisis pandemic COVID-19 memicu perubahan sistem pengendalian pada organisasi bisnis keluarga.

METODE

Penelitian ini dirancang sebagai penelitian kualitatif dengan menggunakan dua studi kasus pada perusahaan keluarga yang bergerak disektor bisnis kuliner. Pertanyaan penelitian yang ingin dijawab adalah: bagaimana perubahan permasalahan pengendalian dimasa krisis pandemic COVID-19 memicu perubahan sistem pengendalian pada organisasi bisnis keluarga. Rancangan penelitian kualitatif dengan menggunakan studi kasus ini didasarkan pada tujuan penelitian, yaitu untuk mendapatkan pemahaman atas proses mendalam yang



terjadi terkait dengan fenomena perubahan SPM dimasa krisis pandemic COVID-19. Di dalam mendapatkan pemahaman mendalam atas fenomena yang diteliti, fokus penelitian yang pertama akan mengarah kepada perubahan permasalahan pengendalian yang muncul sebagai akibat krisis pandemic COVID-19. Fokus kedua terkait dengan bagaimana SPM perusahaan yang sudah ada tersebut berubah untuk mengadaptasi perubahan-perubahan dalam proses bisnis akibat kondisi krisis.

Sebagaimana dijelaskan oleh Yin (2003), penggunaan metode studi kasus adalah tepat untuk penelitian yang ingin memelajari suatu fenomena dalam konteks yang senyatanya. Studi kasus dalam penelitian ini menggunakan dua obyek perusahaan keluarga dibidang kuliner yang berlokasi di dua kota berbeda di Indonesia, yaitu rumah makan BJK yang berlokasi di kota SM dan rumah makan ABC yang berlokasi di kota PB. Pemilihan sektor kuliner, sebagaimana telah dijelaskan dalam bagian pendahuluan, didasari pada fakta bahwa bisnis disektor ini adalah bisnis yang cukup terdampak signifikan dari kondisi krisis pandemic COVID-19. Ruang lingkup penelitian ini meliputi aktivitas operasional perusahaan yang terkait dengan proses pembelian, penjualan produk, dan pelayanan konsumen.

Proses pengumpulan data dilakukan dengan melalui wawancara, analisis dokumen, dan observasi lapangan. Proses wawancara dilakukan terhadap aktor-aktor kunci, yaitu para manajer, karyawan senior, dan pimpinan perusahaan. Para aktor kunci ini dipilih sebagai narasumber utama dengan pertimbangan kapasitas manajerial dan pengalaman kerja yang dimiliki. Kapasitas manajerial dan pengalaman kerja yang dimiliki adalah pertimbangan penting dalam memilih narasumber terkait dengan pengetahuan yang mereka miliki terkait pelaksanaan SPM dan kebijakan-kebijakan perusahaan sebelum dan disaat masa krisis tersebut. Sedangkan wawancara dengan staf pelaksana (non-manajerial) dilakukan juga manakala dimungkinkan, terutama sebagai proses triangulasi atas hasil wawancara dengan narasumber utama. Wawancara yang dilakukan memakan waktu rata-rata sekitar 60 sampai dengan 90 menit per narasumber. Daftar para aktor yang diwawancara dapat dilihat lebih jelas pada tabel 1. Sedangkan analisis dokumen dilakukan atas dokumen internal perusahaan berupa laporan penjualan dan prosedur standar atas aktivitas operasional perusahaan, termasuk deskripsi pekerjaan dan tanggung jawab karyawan. Untuk observasi lapangan dilakukan atas aktivitas-aktivitas operasional perusahaan di ruang lingkup yang telah



dijelaskan sebelumnya. Observasi dilakukan pada jam operasional yang berlaku di BJJ dan ABC. Di BJJ, proses observasi lapangan dilakukan sebanyak 2 kali masing-masing selama 4 jam per

Tabel 1. Daftar narasumber wawancara

No.	Posisi atau jabatan narasumber	Asal perusahaan	Inisial	Masa kerja
1.	Pemimpin perusahaan/pemilik	BJJ	BJJ01	2 tahun atau lebih
2.	<i>General manager</i>	BJJ	BJJ02	2 tahun atau lebih
3.	Juru masak (<i>chef</i>) – Chinese food	BJJ	BJJ03	2 tahun atau lebih
4.	Pemimpin perusahaan	ABC	ABC01	2 tahun atau lebih
5.	Manajer operasional	ABC	ABC02	2 tahun atau lebih
6.	Karyawan gudang	ABC	ABC03	2 tahun atau lebih
7.	Kasir	ABC	ABC04	Kurang dari 2 tahun
8.	Karyawan bagian dapur	ABC	ABC05, ABC06, dan ABC07	Kurang dari 2 tahun
9.	<i>Waiter</i> (pelayan)	ABC	ABC08	Kurang dari 2 tahun

kunjungan. Sedangkan di ABC, observasi lapangan dilakukan sebanyak 3 kali masing-masing selama 2 – 3 jam per kunjungan. Proses triangulasi hasil pengumpulan data dilakukan dengan melakukan tinjau silang atas data yang telah dikumpulkan dari ketiga metode pengumpulan data tersebut. Triangulasi terutama dilakukan mengingat keterbatasan pada dokumen internal perusahaan karena keterbatasan ketersediaan data dokumen, terutama yang terkait dengan prosedur standar atas aktivitas-aktivitas operasional. Proses pengumpulan data itu sendiri dilakukan dalam kurun waktu kurang lebih empat bulan, terhitung dari bulan Juli sampai dengan Oktober 2021.

Proses pengolahan data dilakukan dengan melakukan proses *coding* untuk mendapatkan tema dari data yang berhasil dihimpun, baik dari hasil wawancara, analisis dokumen maupun catatan atas observasi lapangan. Proses *coding* yang dilakukan merupakan perpaduan antara *axial* dan *open coding* sebagaimana dijelaskan oleh Bryman and Bell



(2015). *Axial coding* yang dilakukan merujuk pada kerangka teoritis SPM menurut Merchant and Van der Stede (2017) yang telah dijelaskan di bagian kerangka teoritis. Sedangkan proses *open coding* yang dilakukan bertujuan agar proses analisis data juga dapat terbuka pada berbagai kemungkinan munculnya tema-tema yang mungkin tidak tercakup dalam kerangka teoritis SPM namun masih relevan dalam menganalisis fenomena yang diteliti (Corbin and Strauss, 2008).

HASIL DAN PEMBAHASAN

Profil perusahaan-perusahaan obyek penelitian dan implementasi SPM

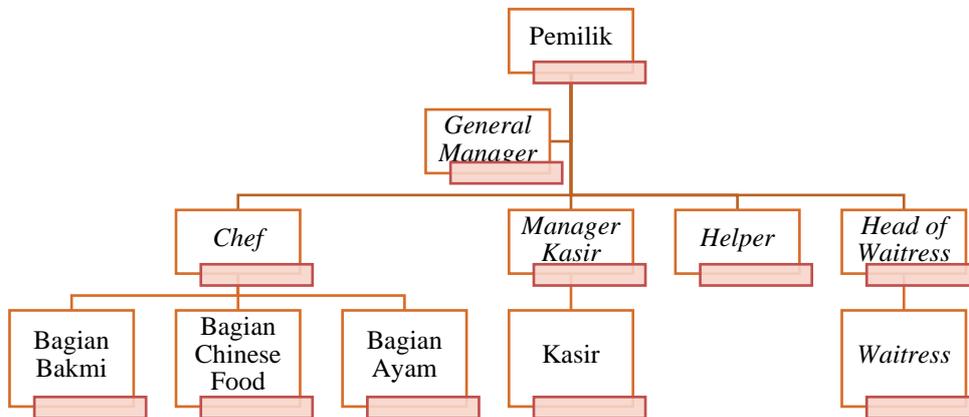
Untuk mendalami fenomena terkait dampak krisis pandemic COVID-19 terhadap perubahan SPM dikedua perusahaan kuliner tersebut, perlu untuk dipahami konteks organisasional dari masing-masing perusahaan. Profil perusahaan yang akan dijelaskan berikut ini memberikan gambaran tentang proses bisnis yang dijalani dimasing-masing perusahaan dan skala masing-masing perusahaan. Gambaran profil perusahaan ini penting untuk dapat memahami permasalahan pengendalian yang muncul dimasa krisis dan penerapan SPM dimasing-masing perusahaan.

BJG merupakan rumah makan *Chinese food* yang telah berdiri sejak 20 tahun lalu. Berlokasi di kota SM di Indonesia, BJJ memiliki 25 karyawan yang dipekerjakan di 2 cabang di kota yang sama. Sedangkan rumah makan ABC yang berlokasi di kota PB juga didirikan sekitar 20 tahun lalu, namun dengan jumlah karyawan yang lebih banyak walaupun hanya beroperasi di satu lokasi. ABC memiliki 91 karyawan hingga tahun 2019. Namun pada saat krisis pandemic COVID-19, jumlah karyawan menurun drastis hingga tinggal 22 orang. Nilai penjualan BJJ sebelum masa krisis berada di kisaran Rp. 140.000.000,- per bulan, sedangkan ABC mencapai kisaran Rp. 300.000.000,- per bulan. Dimasa pandemic COVID-19, penjualan BJJ turun hingga dikisaran Rp. 70.000.000,-, sedangkan ABC juga turun dikisaran Rp. 150.000.000,- per bulan. Dengan kata lain, kondisi pandemic COVID-19 telah menurunkan angka penjualan hingga 50%. Bahkan di rumah makan ABC, krisis juga berdampak pada penurunan jumlah karyawan.

SPM dikedua obyek penelitian ini dijalankan dengan lebih mengandalkan pada pengendalian informal. Walaupun terdapat struktur organisasi dimasing-masing perusahaan sebagaimana ditampilkan digambar 1 dan 2, namun dalam pelaksanaannya masih belum



disertai dengan uraian pekerjaan dan tanggung jawab tertulis yang menjadi dasar pelaksanaan tugas masing-masing karyawan.



Gambar 1. Struktur organisasi BJB

Sumber: wawancara dengan pemimpin/pemilik perusahaan dan observasi lapangan

Gambar 2. Struktur organisasi ABC



Sumber: wawancara dengan pemimpin/pemilik perusahaan dan observasi lapangan

Setiap posisi dalam struktur organisasi kedua perusahaan tersebut memiliki rincian tugas dan tanggung jawabnya, namun tidak selalu terdokumentasi dengan baik. Hal ini membawa konsekuensi masih belum terstandarisasinya pelaksanaan tugas dan tanggung jawab dari masing-masing karyawan.

Dalam hal pengendalian tindakan, kedua perusahaan ini memiliki mekanisme pengendalian yang mengatur tindakan-tindakan karyawan (*action control*). Pembatasan tindakan (*behavioural constraints*) di BJB dan ABC lebih mengandalkan pada pembatasan-pembatasan fisik daripada administrasi. Pelaksanaan mekanisme *preaction reviews* diantara BJB dan ABC memiliki perbedaan meski keduanya bertujuan untuk menjamin pelaksanaan aktivitas operasional berjalan dengan baik. Selain itu, di kedua perusahaan terdapat



peraturan-peraturan yang menjadi acuan mekanisme *action accountability*, sekalipun tidak seluruh peraturan terdokumentasi dengan baik dalam bentuk peraturan tertulis.

Berdasarkan penjelasan dari pemimpin perusahaan (BJG01 dan ABC01) dan para manajer operasional (BJG02 dan ABC02), pembatasan fisik utamanya dilakukan di area kritis yang meliputi kasir, dan gudang. Penggunaan mesin kasir, kamera pengawas (cctv) dan kunci pengaman pintu gudang merupakan pembatasan fisik utama yang diterapkan. Sedangkan pembatasan administratif diterapkan melalui penetapan tanggung jawab untuk posisi kasir dan petugas gudang, sistem pencatatan mutasi barang di gudang dan akuntabilitas kasir. Mekanisme tersebut diterapkan untuk memastikan keamanan uang kas, pencegahan tindakan di luar otoritas (seperti halnya pembatalan order atau transaksi, ataupun transaksi pengeluaran uang atau belanja) dan menjaga persediaan bahan baku makanan. Mekanisme pembatasan tindakan tersebut dikaitkan dengan mekanisme penetapan sanksi atas pelanggaran peraturan atau keteledoran dalam menjalankan tugas.

“Di sini diberlakukan, kalau uang di kasir berkurang, ya kasirnya yang harus mengganti. Karena dia yang paling bertanggungjawab dengan uang yang ada. Makanya, kalau [petugas kasir] meninggalkan tempat, ya dikunci, tidak boleh dititipkan atau digantikan [dengan petugas lain]. Kunci harus selalu dibawa.” [BJG01]

“Perlu [otorisasi manajer].... Semua pengeluaran uang harus ada persetujuan manajer.” [ABC04]

“Proses cancel hanya boleh saya saja, anak-anak tidak bisa. anak-anak ga boleh cancel [pembatalan transaksi].” [ABC02]

Di rumah makan ABC, tindakan supervisi juga dilakukan untuk mendukung bentuk pembatasan tindakan dalam rangka memastikan keamanan barang dan akuntabilitas pencatatan. Hal ini dikarenakan di ABC terdapat gudang bahan baku makanan untuk menjaga ketersediaan bahan makanan, sedangkan di BJG bahan makanan tidak disimpan melainkan pembelian langsung dilakukan saat dibutuhkan. Dalam hal ini, kekhawatiran atas ketidakmampuan karyawan dalam melakukan fungsi pengadaan yang efisien menjadi alasan bagi pimpinan perusahaan BJG.

“Jadi tidak ada [menyimpan persediaan] bahan baku Karena kalau mengutus karyawan, takutnya mereka kebanyakan atau terlalu sedikit [belanja bahan baku], Kan mubazir.” [BJG01]

Terkait dengan mekanisme pengendalian *preaction reviews*, terdapat perbedaan implementasi antara BJG dan ABC. Di rumah makan ABC, *preaction review* diwujudkan



dalam bentuk *morning briefing* sebelum memulai aktivitas operasional. Berdasarkan penjelasan ABC02 selaku manajer operasional, *briefing* dilakukan untuk mengkoordinasikan aktivitas-aktivitas operasional di hari tersebut sekaligus sebagai sarana internalisasi nilai-nilai perusahaan. Selain itu, *morning briefing* menjadi sarana untuk menjalin komunikasi antar karyawan dan manajer atau pimpinan perusahaan. Sebaliknya, BJJ tidak menerapkan *morning briefing* dengan alasan untuk memberikan privasi lebih kepada karyawan yang ingin berkomunikasi langsung dengan pimpinan perusahaan. Namun demikian, *preaction reviews* di BJJ tetap dilakukan dengan mengambil bentuk pengawasan langsung atas aktivitas operasional oleh pimpinan perusahaan dan *general manager*.

Dari sisi pengendalian hasil (*result control*), baik BJJ maupun ABC tidak menetapkan target capaian kinerja secara sistematis dengan standar pencapaian yang baku. Proses perencanaan lebih mengarah kepada perancangan strategi bisnis atau langkah-langkah strategis untuk memajukan usaha secara umum.

“Kalau perencanaan secara berkala pasti ada, Ya perencanaan dari awal aja. Misalkan langkah-langkah apa aja yang kita punya supaya membuat restoran ini maju. Contohnya kita mesti mengeluarkan inovasi seperti menu-menu baru. Kita adakan promosi, misalkan dalam 17 Agustus kemarin kita adakan promo minum es merah putih.” [ABC01]

“Terus terang akan ditarget seperti apa itu bingung Jadi ya tidak ada target atau bagaimana Pokok e [karyawan] harus melakukan yang bener-bener sehingga pembeli puas Dan dia akan bicara ke orang-orang sebagai promosi.” [BJG01]

Tidak adanya anggaran membuat baik di BJJ maupun ABC memantau pengeluaran dan pendapatan berdasarkan nilai yang dianggap wajar sebagaimana dinyatakan oleh para pemimpin perusahaan (BJG01 dan ABC01) dalam wawancara.

Selain dari pengendalian tindakan dan hasil (*action and result controls*) yang dijelaskan di atas, pengendalian personal dan budaya (*personnel and cultural controls*) cukup berperan penting dan dominan. Nilai-nilai yang dianut oleh keluarga pemilik perusahaan menjadi nilai-nilai utama yang diinternalisasikan keseluruh karyawan. Kejujuran, kesopanan dan gotong royong menjadi nilai utama yang dianut di kedua perusahaan, BJJ dan ABC. Namun demikian seperti halnya peraturan-peraturan yang tidak tertulis dan terdokumentasi dengan baik, nilai-nilai perusahaan ini juga memiliki kondisi yang sama. Proses seleksi dan rekrutmen disertai dengan program-program pelatihan karyawan seyogyanya dapat menjadi mekanisme *personnel controls*, namun demikian juga



tidak terdapat standar pelaksanaan dikarenakan tidak adanya pertaturan tertulis dan terdokumentasi yang relevan. Dengan demikian, rancangan SPM di BJJ dan ABC selain mengandalkan mekanisme pengendalian fisik, supervisi dari pemimpin perusahaan merangkap pemilik menjadi kunci utama dalam rancangan SPM di kedua perusahaan ini.

Secara keseluruhan, mekanisme SPM yang ada di BJJ dan ABC telah dikaitkan dengan mekanisme pemberian sanksi kepada karyawan yang melakukan pelanggaran-pelanggaran. Sebagaimana dijelaskan oleh ABC01 dan ABC02, rumah makan ABC memiliki sistem sanksi untuk memastikan bahwa karyawan bertindak dan berperilaku sesuai dengan peraturan yang berlaku, baik peraturan tertulis atau tidak tertulis. Selain sistem sanksi, ABC memberikan fasilitas kepada karyawan berupa akomodasi dan makan minum. Sedangkan sistem penghargaan diperuntukkan untuk menghargai loyalitas yang diukur dari masa kerja dan belum terdapat sistem penghargaan berbasis kinerja. Di rumah makan BJJ, sistem penghargaan diberikan berdasarkan penilaian oleh pemimpin perusahaan langsung yang melakukan pengawasan atas hasil kerja karyawan. Penghargaan yang diberikan juga belum berdasarkan sistem penilaian kinerja yang terstandar.

Implementasi SPM di BJJ dan ABC dari uraian di atas tampak bahwa pengendalian informal masih mendominasi. Selain itu, peran pemimpin perusahaan yang juga merupakan pemilik sangat signifikan dalam melakukan proses pengendalian bisnis. Manajer operasional maupun *general manager* lebih berfungsi sebagai tangan kedua dari pemimpin perusahaan.

“Memang semua saya yang mengurus, biasanya dibantu [general manager]” [BJG01]

“Untuk menyelesaikan masalah, tidak bisa diserahkan ke saya Mau tidak mau tetap [pemimpin perusahaan] yang handle semua, semua keputusan tetap ada ditangannya [pemimpin perusahaan].” [BJG02]

“Kita sebagai owner Staff kita yang bekerja untuk kita.” [ABC01]

Kurangnya kepercayaan menjadi faktor utama yang menyebabkan proses pengendalian berdasarkan mekanisme SPM yang ada masih dijalankan hamper sepenuhnya oleh pemimpin atau pemilik perusahaan. Hal ini menjadikan pelaksanaan SPM sangat bergantung pada pemimpin atau pemilik perusahaan selaku aktor kunci.

Pergeseran permasalahan pengendalian dari masa sebelum dan saat krisis

Dari ketiga bentuk permasalahan pengendalian, *lack of directions* menjadi permasalahan yang paling signifikan di kedua obyek penelitian ini. *Lack of directions* menjadi permasalahan menonjol saat kondisi krisis pandemic COVID-19 yang



mengakibatkan perubahan kondisi atau lingkungan kerja baik di BJK maupun ABC.

Dalam kondisi sebelum krisis, kehadiran pemimpin perusahaan menjadi penentu dalam penerapan SPM dan praktek akuntansi manajemen secara umum. BJK01 menjelaskan bahwa dia masih berperan aktif dalam melakukan pengawasan dan pengambilan keputusan, bahkan untuk keputusan yang bersifat teknis operasional. Sebagai contoh dalam satu kesempatan bahkan BJK01 selaku pemimpin perusahaan melakukan pengaturan langsung komposisi tenaga kerja di suatu lokasi rumah makan saat ada *event* tertentu. Di rumah makan ABC, peran ABC02 selaku manajer operasional relatif lebih kuat dengan lingkup tanggung jawab dan kewenangan bertindak yang relatif lebih luas dibandingkan *general manager* di BJK. Namun demikian, peran ABC01 selaku pemimpin perusahaan cukup kuat dan masih menjadi penentu arah pengembangan perusahaan selanjutnya. Hal ini berarti dalam kondisi normal, lingkungan kerja di kedua obyek penelitian masih berjalan dengan wajar dengan permasalahan pengendalian yang relatif teratasi dengan baik.

Pada masa krisis pandemic COVID-19, pemerintah mengeluarkan peraturan-peraturan untuk mencegah penularan penyakit, yang berdampak pada perubahan lingkungan kerja baik di BJK maupun ABC. Perubahan lingkungan eksternal BJK dan ABC membawa pada konsekuensi perubahan lingkungan kerja sebagai dampak respon perusahaan pada kondisi krisis. Perubahan lingkungan kerja bukan hanya terjadi sebagai akibat penyesuaian strategi untuk mengantisipasi krisis, namun juga karena sosok pemimpin perusahaan yang tidak lagi mampu secara maksimal menjalankan fungsi pengawasan sebagaimana antara lain dijelaskan oleh BJK01.

“Saya [sekarang] kebanyakan berada di rumah Untuk mencegah anggota keluarga terpapar. Dan usia saya saat ini juga sudah tidak lagi muda, demikian pula suami. Jadi mau tidak mau tetap banyak di rumah.” [BJK01]

Permasalahan baru muncul sebagai akibat dari perubahan proses bisnis di perusahaan. Sebagai akibat dari dominasi pemimpin perusahaan dalam menjalankan mekanisme pengendalian, pengawasan, dan fungsi manajerial strategis lainnya, termasuk proses pengambilan keputusan, maka karyawan bahkan manajer tidak memiliki kapabilitas untuk mengambil keputusan bahkan untuk permasalahan operasional sekalipun. Sebuah kebiasaan bahwa proses pengambilan keputusan dan pengendalian yang tidak memberdayakan manajer level menengah berakibat bahwa arahan tindakan selalu berasal dari pemimpin perusahaan



selaku aktor kunci. Hal ini menjadi penyebab tidak adanya kapabilitas manajer untuk melakukan *problem solving*. Kondisi ini lebih banyak terjadi di BJJ dibandingkan di ABC.

“Seperti beberapa waktu lalu saat saya tidak berada di tempat, terjadi komplain dari pelanggan karena penyajian makanan yang terlalu lama. Karyawan [termasuk manajer] hanya bisa minta maaf. Kalau saya, saya akan lakukan sesuatu supaya mereka tetap mau kembali lagi ke rumah makan ini.” [BJG01]

“Bagaimana saya akan menangani [komplain pelanggan]. Setiap ada permasalahan seperti ini, BJJ01 yang akan turun langsung untuk menyelesaikan masalah, dan saya akan diminta mengerjakan hal yang lain. Itulah mengapa saya kurang tahu bagaimana saya harus mengatasi hal seperti ini. Sekarang [dimasa krisis], BJJ01 semakin jarang ke lokasi, dan ini membuat saya semakin bingung menangani masalah-masalah tersebut.” [BJG02]

Kondisi yang terjadi di ABC sekalipun tidak separah di BJJ, namun *lack of directions* juga menjadi semakin signifikan karena kondisi lingkungan kerja yang disesuaikan dengan tuntutan peraturan protokol kesehatan dimasa pandemic COVID-19 ini. Berdasarkan penjelasan dari ABC01 dan ABC02 selaku pemimpin perusahaan dan manajer operasional, tidak adanya peraturan-peraturan tertulis menjadikan sumber kesulitan untuk menjalankan proses bisnis di era normal baru ini. Tidak adanya peraturan tertulis untuk aktivitas-aktivitas operasional, mulai yang terkait dengan pengelolaan gudang, aktivitas-aktivitas di dapur hingga yang terkait dengan layanan pelanggan membuat pelaksanaan tugas yang tidak terstandar, dengan kualitas pekerjaan yang tidak terjaga dengan baik. Efisiensi penggunaan bahan baku makanan juga relatif semakin sulit dengan tidak adanya standar tertulis yang bisa dijadikan acuan.

Pengendalian formal di era krisis untuk mengatasi *lack of directions*

Pengendalian formal sebagaimana dijelaskan oleh (Ouchi, 1979) menekankan pada mekanisme pengendalian berdasarkan peraturan dan kebijakan tertulis untuk mengarahkan tindakan dan perilaku karyawan untuk mencegah perilaku menyimpang. Sebagaimana peraturan dan kebijakan tertulis, maka pengendalian formal lebih bersifat obyektif dan konsisten.

Kondisi krisis pandemic COVID-19 yang memunculkan kebutuhan *remote working*, justru memicu kebutuhan untuk pengawasan pelaksanaan aktivitas secara lebih intens. Sebagaimana digambarkan oleh Delfino and van der Kolk (2021), para manajer dan penyelia melakukan pengawasan atau monitoring pelaksanaan aktivitas lebih sering dimasa pandemic



COVID-19 ini meski banyak aktivitas yang harus dilakukan secara daring. Dalam kasus rumah makan BJG dan ABC, pengaturan ulang aktivitas operasional yang harus mengikuti peraturan terkait protokol kesehatan juga membawa konsekuensi pada perubahan SPM. Merujuk pada gambaran dan penjelasan Hou *et al.* (2021), perubahan di lingkungan kerja juga memerlukan mekanisme SPM yang lebih mampu beradaptasi terhadap protokol kesehatan dan perubahan lingkungan bisnis. Dalam hal ini, mekanisme pengendalian administratif memiliki peran signifikan.

Untuk kedua kasus, yaitu BJG dan ABC yang masih mengandalkan lebih kepada pengendalian informal dan peran pemimpin perusahaan, maka penyesuaian SPM menuju mekanisme pengendalian yang lebih formal menjadi alternatif penting untuk dipertimbangkan. *Lack of directions* yang relatif mudah diatasi pada masa normal sebelum pandemic COVID-19 dengan peran langsung pemimpin perusahaan menjadi tidak tertangani dengan baik dimasa krisis saat pemimpin perusahaan banyak tidak berada di area operasional dan melakukan *remote working*. Dimasa krisis saat pemimpin perusahaan banyak melakukan *remote working*, tidak adanya pengendalian formal justru tidak memudahkan manajer level menengah maupun karyawan untuk mengatasi berbagai kondisi yang tidak terprediksi karena tidak adanya rujukan peraturan atau kebijakan tertulis. Hal ini diperparah dengan kondisi sejumlah karyawan bahkan ada manajer yang tidak memiliki kemampuan untuk memecahkan masalah dan mengambil keputusan karena ketergantungan pada pemimpin perusahaan yang signifikan dimasa-masa sebelumnya.

Dalam kondisi ini, mekanisme pengendalian yang bersifat preventif yang berupa *action control* perlu untuk diperkuat dan diperjelas sehingga dapat menjadi rujukan tindakan-tindakan dan pengambilan keputusan. *Action controls* akan dapat dilaksanakan secara lebih konsisten saat diwujudkan dalam bentuk peraturan tertulis. Peraturan dan kebijakan yang diwujudkan dalam bentuk tertulis akan memudahkan setiap karyawan dalam memahami peraturan dan kebijakan yang ada. *Behavioural constraints* yang berupa *administrative constraints* dapat diwujudkan dalam bentuk standar prosedur operasional terkait aktivitas-aktivitas operasional. Dalam standar prosedur operasional tersebut dapat diatur dokumen-dokumen yang relevan yang diperlukan sebagai bentuk akuntabilitas dari aktivitas operasional tertentu. Prosedur operasional tertulis akan memperjelas tindakan-tindakan yang harus dilakukan dan tidak boleh dilakukan sehingga membantu manajer dalam



melakukan proses pengawasan.

Personnel controls juga perlu diperhatikan untuk diperkuat dalam menghadapi masa krisis. Apa yang terjadi di BJK adalah karena tidak adanya kepercayaan atau *trust* kepada manajer level menengah. Kepercayaan tidak akan tumbuh dalam waktu singkat, namun dapat ditumbuhkan secara bertahap. Kepercayaan akan dapat lebih mudah dibentuk jika ditopang oleh pengendalian formal yang memadai seperti halnya dikasus ABC. Selain itu, kendali dalam diri sendiri juga akan muncul saat seseorang memiliki kemampuan dan pengetahuan yang memadai. Di ABC, sebelum masa krisis, pelatihan-pelatihan karyawan cukup sering dilakukan sebagaimana dijelaskan oleh pimpinan perusahaan dan manajer operasional yang diperkuat oleh pernyataan beberapa karyawan. Namun demikian frekwensi pelatihan menurun dimasa pandemic COVID-19. Hal ini dapat dimaklumi mengingat dampak pandemic yang menurunkan nilai penjualan hingga 50%. Untuk itu, peraturan tertulis akan memberikan referensi yang cukup yang dapat dipergunakan sebagai bahan untuk melakukan pelatihan secara internal yang dipandu oleh karyawan yang lebih senior dan berpengalaman. Dengan demikian, kompetensi diri dapat dijaga dan pengendalian diri karyawan dapat diwujudkan kembali.

Dalam kasus BJK, manajer tidak memiliki kemampuan karena tidak mendapat kesempatan yang cukup untuk melakukan *problem solving* dan *decision making* bahkan untuk tingkat operasional. Tidak terukurnya kinerja masa lampau yang didasarkan pada kriteria yang tertulis dan jelas juga akan membawa pada subyektifitas pemimpin dalam mendelegasikan kewenangan pada anak buahnya. Untuk itu, pelatihan-pelatihan manajerial akan menguatkan kemampuan para manajer menengah dalam mengatasi permasalahan rutin.

KESIMPULAN

Dari data empiris yang muncul dari kedua obyek penelitian tersebut, dapat dilihat bahwa perubahan lingkungan bisnis dapat mengubah proses bisnis perusahaan. Di saat terjadi perubahan proses bisnis secara drastis akibat krisis pandemic COVID-19, maka lingkungan kerja juga mengalami perubahan. Kedua kasus yang diteliti menunjukkan bahwa dalam bisnis keluarga masih didominasi pelaksanaan SPM berbasis pengendalian informal dan peran signifikan pemilik yang juga merupakan pimpinan perusahaan telah menonjolkan *lack of directions* sebagai permasalahan pengendalian yang signifikan dimasa krisis. Kondisi



ini diperparah dengan gaya pengendalian tersentralisasi pada pemimpin perusahaan dan bukan pada peraturan dan kebijakan tertulis menyulitkan dalam melakukan aktivitas operasional dimasa krisis.

Lack of directions juga tidak teratasi dengan baik disebabkan kurang mampunya manajer level menengah untuk memecahkan permasalahan dan mengambil keputusan operasional sebagai akibat tidak adanya peraturan dan kebijakan tertulis yang dapat dijadikan referensi. Kondisi ini diperparah dengan kurangnya *empowerment* pada para manajer tersebut menjadi salah satu faktor yang menyulitkan dalam menghadapi kondisi tak terprediksi dimasa krisis. Dari bukti empiris dari kedua studi kasus di BJK dan ABC tersebut, tampak bahwa mekanisme pengendalian formal menjadi sebuah kebutuhan dalam menyesuaikan SPM dimasa krisis. Pengendalian formal yang terwujud dalam peraturan dan kebijakan tertulis justru dibutuhkan dalam menghadapi kondisi krisis yang penuh ketidakpastian sebagai referensi manajer dalam memecahkan masalah dan mengambil keputusan operasional dan rujukan karyawan pelaksana dalam menjalankan tugas dengan standar kualitas yang jelas. Sehingga perubahan atau penyesuaian SPM yang dilakukan sebaiknya lebih mengarah kepada memperkuat mekanisme pengendalian formal. Hal ini akan menjadikan pelaksanaan proses bisnis yang lebih akuntabel.

Hasil dari penelitian di BJK dan ABC ini memberikan kontribusi penting pada konteks literatur SPM di bisnis keluarga, utamanya dalam kerangka waktu dimasa krisis. Hasil analisis penelitian ini menekankan peran pengendalian formal dalam memperkuat akuntabilitas proses bisnis di perusahaan keluarga dimasa krisis. Penelitian inipun membuka peluang lebih besar untuk penelitian lebih lanjut pada penguatan mekanisme pengendalian formal di perusahaan berbasis bisnis keluarga diberbagai sektor industri lainnya. Selain itu, masa pasca pandemic COVID-19 yang memunculkan kondisi *new normal* juga menjadi peluang penelitian ditopik ini dengan kerangka waktu pasca masa krisis. Namun demikian, sebagai penelitian kualitatif, hasil dari penelitian ini bersifat spesifik dan tidak dapat digeneralisasi untuk perusahaan-perusahaan keluarga disektor kuliner atau disektor lainnya. Keterbatasan akses ke lokasi obyek penelitian sebagai akibat dari kondisi pandemic juga memberikan bukti empiris yang relatif terbatas, dan menjadi salah satu kelemahan dalam penelitian ini. Penelitian lebih jauh ditopik ini dengan kerangka waktu yang lebih memungkinkan untuk observasi lapangan saat setelah masa pandemic COVID-19 usai



menjadi peluang untuk mendapatkan pemahaman lebih lanjut terkait pelaksanaan mekanisme SPM di perusahaan keluarga.

DAFTAR REFERENSI

- Afthonidis, E. P. and Tsiotras, G. D. (2014) 'Strategies for business excellence under an economic crisis', *TQM Journal*, 26(6), pp. 610–624. doi: 10.1108/TQM-10-2012-0078.
- Ashraf, J. and Uddin, S. (2015) 'Military, "managers" and hegemonies of management accounting controls: A critical realist interpretation', *Management Accounting Research*, 29, pp. 13–26. doi: 10.1016/j.mar.2015.07.002.
- Becker, S. D. *et al.* (2016) 'Budgeting in times of economic crisis', *Contemporary Accounting Research*, 33(4), pp. 1489–1517.
- Brignall, S. and Modell, S. (2000) 'An institutional perspective on performance measurement and management in the "new public sector"', *Management Accounting Research*, 11(3), pp. 281–306. doi: 10.1006/mare.2000.0136.
- Bryman, A. and Bell, E. (2015) *Business Research Methods*. Edited by 4th. OXFORD University Press.
- Burhan, F. A. (2020) *Bisnis Anjlok akibat Pandemi Corona, UMKM Bisa Ubah Strategi Usaha*.
- Burns, J. and Scapens, R. W. (2000) 'Conceptualizing management accounting change: An institutional framework', *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 3–25. doi: 10.1006/mare.1999.0119.
- Chenhall, R. H. (2003) 'Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future', *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 127–168. doi: 10.1016/S0361-3682(01)00027-7.
- Collier, P. M. (2001) 'The power of accounting: A field study of local financial management in a police force', *Management Accounting Research*, 12(4), pp. 465–486. doi: 10.1006/mare.2001.0157.
- Corbin, J. M. and Strauss, A. L. (2008) *Basics of qualitative research: techniques and procedures for developing grounded theory*. Sage Publications, Inc.
- Cowton, C. J. and Dopson, S. (2002) 'Foucault's prison? Management control in an automotive distributor', *Management Accounting Research*, 13(2), pp. 191–213. doi:



10.1006/mare.2001.0173.

- Delfino, G. F. and van der Kolk, B. (2021) 'Remote working, management control changes and employee responses during the COVID-19 crisis', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), pp. 1376–1387. doi: 10.1108/AAAJ-06-2020-4657.
- Doornich, J. B., Kaarb e, K. and Bourmistrov, A. (2019) 'The tension between intention and attention: Dialectic changes in the coercive and enabling orientations of organizational rules', *Qualitative Research in Accounting and Management*, 16(2), pp. 197–223. doi: 10.1108/QRAM-06-2017-0056.
- Efferin, S. and Hartono, M. S. (2015) 'Management control and leadership styles in family business: An Indonesian case study', *Journal of Accounting and Organizational Change*, 11(1), pp. 130–159. doi: 10.1108/JAOC-08-2012-0074.
- Ezizwita and Sukma, T. (2021) 'Dampak Pandemi Covid-19 Terhadap Bisnis Kuliner dan Strategi Beradaptasi di Era New Normal', *Jurnal Ekonomi dan Bisnis Dharma Andalas*, 23(1), pp. 51–63.
- Hertati, L. and Safkaur, O. (2020) 'Dampak Revolusi Industri 4.0 Era Covid-19 pada Sistem Informasi Akuntansi Terhadap Struktur Modal Perusahaan', *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 8(3), pp. 503–518. doi: 10.17509/jrak.v8i3.23557.
- Hou, H. (Cynthia) *et al.* (2021) 'A study on office workplace modification during the COVID-19 pandemic in The Netherlands', *Journal of Corporate Real Estate*, 23(3), pp. 186–202. doi: 10.1108/JCRE-10-2020-0051.
- Lukka, K. (2007) 'Management accounting change and stability: Loosely coupled rules and routines in action', *Management Accounting Research*, 18(1), pp. 76–101. doi: 10.1016/j.mar.2006.06.006.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2007) *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd editio. Essex: Pearson Education Limited.
- Merchant, K. A. and Van der Stede, W. A. (2017) *Management control systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. fourth edi, *Pearson Education Limited*. fourth edi.
- O'Connor, N. G., Vera-Muñoz, S. C. and Chan, F. (2011) 'Competitive forces and the importance of management control systems in emerging-economy firms: The moderating effect of international market orientation', *Accounting, Organizations and Society*, 36(4–5), pp. 246–266. doi: 10.1016/j.aos.2011.04.004.
- Ouchi, W. G. (1979) 'A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms', *Management Science*, 25(9), pp. 833–848. doi: 10.1287/mnsc.25.9.833.



- Passetti, E. E. *et al.* (2021) 'Coping with the COVID-19 pandemic: the technical, moral and facilitating role of management control', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), pp. 1430–1444. doi: 10.1108/AAAJ-08-2020-4839.
- Rikhardsson, P. *et al.* (2021) 'Management controls and crisis: evidence from the banking sector', *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(4), pp. 757–785. doi: 10.1108/AAAJ-01-2020-4400.
- Safkaur, O. (2021) 'Pengaruh pengendalian biaya, fungsi penjualan terhadap peningkatan laba perusahaan bisnis era COVID-19', *Jurnal Riset Akuntansi dan Keuangan*, 9(3), pp. 535–552. doi: 10.17509/jrak.v9i3.37283.
- Santia, T. (2020) *Industri makanan dan minuman paling terdampak virus corona*, *Liputan 6*.
- Sargiacomo, M., Ianni, L. and Everett, J. (2014) 'Accounting for suffering: Calculative practices in the field of disaster relief', *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), pp. 652–669. doi: 10.1016/j.cpa.2014.03.011.
- Septiningrum, L. D. (2021) 'Manajemen Strategi Untuk Meningkatkan Penjualan Food and Beverage Di Era Pandemi Covid 19', *JMBI UNSRAT (Jurnal Ilmiah Manajemen Bisnis dan Inovasi Universitas Sam Ratulangi)*, 8(1), pp. 32–49. doi: 10.35794/jmbi.v8i1.32638.
- Sheaff, R. *et al.* (2019) 'Repositioning the boundaries between public and private healthcare providers in the English NHS', *Journal of Health Organization and Management*, 33(7–8), pp. 776–790. doi: 10.1108/JHOM-12-2018-0355.
- Yin, R. K. (2003) *Case Study Research: Design and Methods*. 3rd editio. California: Sage Publications Ltd.