

STUDI LITERATUR SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DI PERUSAHAAN AUDIT

Adanan Silaban^{1)*}, Manatap Berliana Lumban Gaol²⁾

^{1,2}Universitas HKBP Nommensen Medan

Email: adanansilaban@uhn.ac.id

Abstract

This article aims to examine the relationship between types of management control that can be used together to form a dynamic system to maintain a balance of professional-commercial objectives in audit firms. To achieve this goal, it is carried out by reviewing the literature on the influence of different management controls on auditor behavior and decision making, and adopting the framework of Merchant and Van der Stede (2017); because it allows a clear and unambiguous classification of the different control elements. In the context of the exploratory-exploitation tension, the management control literature on ambidexterity provides a theoretical basis for examining this tension in the context of auditing and it is hoped that results and value-based management control elements play an important role in managing the learning and innovation process in audit firms, where the main responsibility is to actively promoting the learning and innovation process rests with the senior auditors.

Keywords: Management control system, professional-commercial goals, ambidexterity

DOI: <http://dx.doi.org/10.29040/jap.v23i2.7294>

1. Pendahuluan

Organisasi perusahaan audit memiliki tujuan berdampingan yaitu tujuan profesional dan tujuan komersial. Spence dan Carter (2014) menyatakan bahwa perusahaan audit menghadapi dilema yang melekat yaitu antara tujuan profesional dengan tujuan komersial. Untuk itu, perusahaan audit harus menjaga keseimbangan antara tujuan profesional dengan tujuan komersial. Mengacu pada tujuan profesional, auditor melakukan kewajiban hukum dengan melakukan audit dengan semestinya dengan bersikap independen terhadap perusahaan klien maupun pihak lainnya serta berperan melindungi publik. Hal tersebut menyiratkan bahwa auditor harus patuh terhadap kode etik secara ketat. Kepentingan perusahaan klien dan maksimalisasi laba perusahaan audit merupakan tujuan komersial, dimana hal tersebut dapat memicu konflik kepentingan publik yang lebih luas (Picard *et al.*, 2018).

Ketegangan antara tujuan profesional dengan tujuan komersial dapat juga terjadi dalam perusahaan lainnya, namun dalam konteks audit hal tersebut tersebut adalah unik. Pada satu pihak, pengukuran kinerja komersial relatif mudah ditentukan (yaitu, pendapatan, biaya dan keuntungan), sementara di pihak lain kinerja profesional (yaitu, kualitas audit) sulit ditentukan (Knechel *et al.*, 2013; Sweeney dan McGarry, 2011). Permasalahan semakin kompleks dimana pengguna akhir opini audit tidak dapat mengakses informasi keuangan perusahaan yang diaudit auditor. Perusahaan audit dikontrak oleh pihak perusahaan klien untuk memberikan pendapat independen atas laporan keuangan. Hal tersebut dapat menyebabkan konflik antara loyalitas auditor dengan independensi (Bamber dan Iyer, 2007; Bauer, 2015; Guénin-Paracini *et al.*, 2015; Koch dan Salterio, 2017). Keberadaan tujuan berdampingan (profesional-komersial) pada perusahaan audit merupakan tujuan yang harus

dijaga dimana kedua tujuan tersebut secara intrinsik saling terkait dan dapat terwujud dalam jangka panjang. Hal tersebut menjadi permasalahan yang harus diungkap dan penting bagi perusahaan audit dan regulator (Church *et al.*, 2015; Lukkezen, 2020; Meckfessel dan Penjual, 2017; Van Brenk dan Renes, 2020).

Hasil penelitian terdahulu mendokumentasikan bahwa SPM merupakan hal penting bagi perusahaan audit dalam konteks pengelolaan tujuan profesional dan komersial (Jeppesen, 2007; Lander *et al.*, 2013; McNair, 1991; Otley dan Pierce, 1995). Menurut Merchant dan Van der Stede (2017), SPM digunakan manajemen untuk mendorong karyawan untuk berperilaku dengan cara yang mengarah pada pencapaian tujuan atau sasaran organisasi. Penelitian tentang SPM di perusahaan audit sudah banyak dilakukan. Pada satu pihak, penelitian terdahulu menghubungkan SPM berbasis hasil seperti; evaluasi kinerja keuangan, sementara penelitian lainnya SPM berbasis nilai (juga disebut sebagai kontrol sosio-ideologis atau budaya) seperti kepercayaan umum dan komunikasi informal serta kontrol berdasarkan mentoring dan pelatihan di perusahaan audit (Alberti *et al.*, 2020; Andiola *et al.*, 2020; Bobek *et al.*, 2017; Dalton *et al.*, 2015; Dennis dan Johnstone, 2018; Dirsmith dan Covalleski, 1985; Griffith *et al.*, 2020; Jenkins *et al.*, 2008; Pickerd *et al.*, 2015; Pierce dan Sweeney, 2005; Sweeney dan McGarry, 2011). Selaras dengan penelitian tersebut, beberapa penelitian pada unit analisis auditor partner mengungkapkan bahwa auditor partner bergantung pada jenis pengendalian manajemen pada spektrum yang lebih luas yaitu mencakup pengendalian budaya dan informal (misalnya, Dennis dan Johnstone, 2018; Pierce dan Sweeney, 2005). Meskipun jelas bahwa jenis pengendalian manajemen yang berbeda berdampak terhadap perilaku auditor dan pengambilan keputusan, masih terbatas pengetahuan tentang bagaimana berbagai jenis pengendalian secara bersama-sama mempengaruhi perilaku auditor dan pengambilan keputusan.

Studi dalam literatur pengendalian manajemen menekankan, terutama dalam konteks organisasi terdapat tujuan ganda

(professional-komersial), berbagai mekanisme pengendalian manajemen bekerja secara bersama-sama daripada secara terpisah (misalnya, Gerdin *et al.*, 2019; Mundy, 2010; Pfister dan Lukka, 2019; Van der Kolk *et al.*, 2020). Dengan sebagian besar mengabaikan peran pengendalian lainnya, seperti pengendalian berbasis nilai di perusahaan audit, literatur terdahulu belum dapat memberikan pengetahuan tentang bagaimana menggabungkan pengendalian berbasis nilai mempengaruhi temuan. Selanjutnya, belum terdapat penelitian yang menyelidiki tentang bagaimana pengendalian berbasis hasil bekerja sama dengan pengendalian lainnya untuk memfasilitasi perwujudan tujuan profesional dan komersial di perusahaan audit. Literatur pengendalian manajemen sebelumnya juga menunjukkan bahwa desain SPM memainkan peran kunci dalam mengelola proses inovasi. Sementara pentingnya proses inovasi dalam audit serta ketegangan eksploratif eksploitatif terkait telah didokumentasikan dengan baik (misalnya, Alles, 2015; Daglienè dan Klovienè, 2019; Vasarhelyi *et al.*, 2015); namun demikian bagaimana mekanisme SPM digunakan baik secara parsial maupun bersama-sama untuk menganggulangi ketegangan eksploratif-eksploitatif belum dikaji.

Penelitian ini bertujuan untuk mengkaji keterkaitan antara jenis pengendalian manajemen yang dapat digunakan secara bersama-sama membentuk sistem dinamis untuk menjaga keseimbangan tujuan profesional-komersial di perusahaan audit. Untuk mencapai tujuan tersebut, dilakukan dengan mereview literatur SPM dalam perusahaan audit dan perusahaan lainnya.

2. Metode Penelitian

Metode yang digunakan di dalam penelitian ini adalah metode analisis kritis dan metode kepustakaan. Metode analisis kritis yang penulis maksudkan di sini adalah upaya menyeleksi dengan cara merangkum dan mempertimbangkan masalah sehingga dapat direduksi, direposisi, dan dipaparkan secara sistematis. Sementara itu, metode kepustakaan adalah sebuah metode penelitian yang dilakukan dengan cara mengumpulkan, membaca, mencatat data

pustaka serta mengolah bahan penelitian (Mustika, 2008: 3).

3. Hasil dan Pembahasan

3.1. Tensi Pada Perusahaan Audit

Organisasi perusahaan audit memiliki dua tujuan yang berdampingan yaitu tujuan profesional dan tujuan komersial (Jenkins et al.; 2008). Untuk mewujudkan tujuan profesional, auditor harus menjaga independensi dan melaksanakan kewajiban hukum dengan benar (Church et al., 2015). Sementara untuk mewujudkan tujuan komersial, auditor harus memaksimalkan dan memelihara laba jangka panjang dari perusahaan audit (Picard et al., 2018). Untuk itu, perusahaan audit harus menjaga keseimbangan dalam mewujudkan tujuan profesional dengan tujuan komersial. Jika perhatian terlalu difokuskan pada pencapaian tujuan profesional, dapat mengganggu keberlanjutan keuangan perusahaan audit, dan pada pihak lain terlalu berfokus pada tujuan komersial dapat membahayakan kualitas audit (Spence dan Carter, 2014).

Walaupun tujuan berdampingan (tujuan profesional dan komersial) terdapat pada organisasi lainnya, (Epstein et al., 2015; Sundin et al., 2010); konteks untuk auditnya adalah unik. Pertama, kinerja tujuan profesional yaitu kualitas audit adalah sulit diukur dan dinilai. Kesulitan dalam mengukur dan menilai kualitas audit disebabkan oleh terbatasnya pengukuran output yang dihasilkan dari suatu proses audit. Wujud utama dari produk akhir dari suatu audit adalah laporan auditor yang memuat keyakinan mengenai kewajaran laporan keuangan yang disajikan manajemen perusahaan klien bebas dari salah saji material dan sesuai dengan prinsip akuntansi berlaku umum. Walaupun dapat dilakukan pemeriksaan atas kecukupan laporan keuangan, namun melakukan penilaian tentang keyakinan yang memadai atas kewajaran laporan keuangan merupakan tugas yang kompleks. Hal ini terutama bagi pihak eksternal yang tidak memiliki akses ke kertas kerja internal yang dihasilkan selama audit (Power, 2003). Kualitas audit hanya dapat dinilai secara jelas ketika terjadi penyelidikan hukum dan menemukan terdapat kekurangan dalam prosedur audit perusahaan klien (McNair, 1991). Kesulitan

dalam menilai kualitas audit, memungkinkan auditor berkompromi pada kualitas audit. Hal ini dapat terjadi baik secara sengaja (praktik penipuan) atau secara tidak sengaja, yang disebabkan oleh tidak adanya metode yang seragam tentang cara menilai kualitas audit (misalnya, Knechel et al., 2013; Wyatt, 2004).

Pada pihak lain, kontras dengan kesulitan menilai kinerja profesional; kinerja komersial yang diukur dalam pendapatan, biaya dan laba dapat diukur dengan mudah. Menurut Sweeney dan McGarry (2011), ketidakseimbangan antara pengukuran kinerja komersial yang relatif sempurna dan pengukuran kinerja profesional, mendorong pentingnya SPM berbasis nilai yang relatif kuat dalam perusahaan audit. Argumentasinya adalah bahwa audit sangat bergantung pada nilai dan norma profesional yang tertanam dalam budaya organisasi perusahaan audit. Lebih lanjut, SPM yang lebih formal seperti pengukuran kinerja adalah kurang efektif karena kualitas audit sulit untuk diukur dan dengan demikian sulit untuk dievaluasi (Sweeney dan McGarry, 2011). Sementara itu, jika dibandingkan dengan perusahaan jasa keuangan lainnya; pengguna akhir opini audit (seperti investor, pelanggan atau bank) merupakan pihak yang berbeda dari pihak yang mengontrak perusahaan audit. Struktur ini dapat menyebabkan konflik antara loyalitas terhadap klien dan independensi auditor dalam pelaksanaan audit (misalnya, Bamber dan Iyer, 2007; Bauer, 2015; Guénin-Paracini et al., 2015; Koch dan Salterio, 2017). Konflik loyalitas terhadap klien dan independensi auditor muncul dari paradoks bahwa perusahaan audit bekerja atas nama perusahaan yang bersangkutan, dan bukan atas nama pihak ketiga, yang menuntut penyelidikan objektif atas akuntabilitas perusahaan (misalnya, Church et al., 2015). Dengan kata lain, perusahaan audit diminta untuk memberikan pendapat independen tentang perusahaan yang diaudit yaitu perusahaan yang membayar imbalan (penghargaan) kepada perusahaan audit untuk memberikan opini tentang kewajaran laporan keuangan klien.

Selain tensi profesional-komersial, perusahaan audit juga menghadapi ketengan yang relatif baru berkaitan dengan inovasi baru dalam proses audit. Penggunaan teknologi dalam

perusahaan klien dan proses inovasi audit oleh perusahaan audit semakin meningkat (Vasarhelyi *et al.*, 2015). Menurut Stephenson (2018), proses inovasi memungkinkan penyusunan dan analisis sejumlah besar data yang terakumulasi dapat dilakukan dengan cepat. Dalam konteks audit, proses inovasi memungkinkan analisis yang lebih sering dari seluruh sampel data daripada subsampel yang dibuat secara manual. Misalnya, *data mining* dapat dikembangkan dengan mengurangi sampel awal hingga ke anomali dengan risiko tertinggi (Jans *et al.*, 2013). Pada satu sisi, hal tersebut menyiratkan bahwa berinvestasi dalam pengetahuan dan pelatihan mengenai penggunaan proses inovasi meningkatkan kualitas audit. Sementara, di sisi lain auditor menemukan bahwa metode audit yang saat ini digunakan bekerja dengan baik, dan mendukung sikap yang lebih pasif terhadap proses proses inovasi (Alles, 2015). Kedua kekuatan ini mungkin menciptakan ketegangan antara eksploitasi teknik yang sudah digunakan selama ini dan eksplorasi metode baru yang lebih inovatif. Hal ini memunculkan ketegangan baru dalam audit yang disebut sebagai ketegangan eksploitasi-eksplorasi (Alles, 2015).

Berdasarkan penjelasan di atas, literatur tentang tensi organisasi di perusahaan audit mengungkapkan bahwa perusahaan audit memiliki tujuan yang kompleks, dan terdapat tensi yang melekat antara tujuan profesional dan komersial. Selain hal tersebut, pada saat ini perusahaan audit menghadapi ketegangan antara tujuan eksploitasi dan eksplorasi yang timbul dari kemajuan teknologi dan pilihan investasi dalam berbagai proses inovasi dengan tingkat risiko dan potensi inovatif yang berbeda.

3.2. SPM Di Perusahaan Audit

Literatur audit mendokumentasikan hasil penelitian yang dilakukan dengan metode survei dan wawancara untuk memperoleh pemahaman tentang SPM di perusahaan audit. Penelitian-penelitian tersebut pada dasarnya berupa pengendalian berbasis nilai seperti; keyakinan, *tone of the top*, komunikasi informal dan norma (Dirsmith dan Covaleski, 1985; Jenkins *et al.*, 2008; Pickerd *et al.*, 2015). Beberapa penelitian yang dilakukan dengan unit analisis auditor partner mengungkapkan bahwa partner

mengandalkan jenis pengendalian manajemen pada spektrum yang lebih luas mencakup pengendalian budaya dan informal. Pierce dan Sweeney (2005) melakukan wawancara dengan partner di perusahaan audit yang tergolong *Big Four* untuk mempelajari berbagai dimensi pengendalian manajemen. Mereka menyimpulkan bahwa selain pengendalian berbasis hasil (yaitu, evaluasi kinerja), auditor partner juga mengandalkan pengendalian klan (*clan control*) untuk menumbuhkan pemahaman dan kepercayaan bersama. Pengendalian klan mengacu pada budaya dalam perusahaan tertentu yang dibentuk oleh proses sosialisasi (Pierce dan Sweeney, 2005). Pengendalian klan digunakan untuk melengkapi jenis pengendalian formal tradisional dan diwujudkan dalam empat bentuk yang berbeda: (1) citra manajemen, (2) komunikasi informal, (3) seleksi dan pelatihan.proses dan (4) intuisi auditor partner (Pierce dan Sweeney, 2005). Dennis dan Johnstone (2018) meneliti pengaruh kepemimpinan partner pada kualitas *brainstorming* oleh tim audit atas kecurangan. Mereka menyimpulkan bahwa kepemimpinan partner yang baik meningkatkan respons tim audit atas risiko kecurangan.

Griffith *et al.* (2020) meneliti kepemimpinan auditor senior dalam kaitannya dengan kesediaan auditor junior mengkomunikasikan masalah audit yang berisiko. Mereka menemukan bahwa auditor junior yang mengharapkan umpan balik dengan kualitas tinggi dari auditor senior; lebih bersedia mengkomunikasikan masalah audit yang berisiko. Penelitian audit lainnya menyoroti peran pendampingan (*mentoring*) dan pelatihan (Dalton *et al.*, 2015). Dalton *et al.* (2015) menemukan lingkungan pendampingan yang lemah menyebabkan kepuasan kerja yang lebih rendah dan kejelasan peran yang lebih rendah dari auditor. Dua tinjauan literatur terbaru merangkum tentang budaya di perusahaan audit (Alberti *et al.*, 2020; Andiola *et al.*, 2020). Kedua tinjauan ini mendefinisikan budaya sebagai konsep luas yang tidak hanya mencakup pengendalian berbasis nilai murni seperti kepercayaan umum tetapi juga mencakup mekanisme pengendalian seperti aturan, pendampingan, dan pelatihan. Andiola *et al.*, (2020) mengklasifikasikan studi yang ada

tentang SPM di perusahaan audit menjadi tujuh tema (pengendalian organisasi, kepemimpinan, etika, peraturan, profesionalisme, komersialisme, dan sosialisasi), sedangkan Alberti *et al.* (2020) mengemukakan antara mekanisme *embedding* dan persepsi budaya. Kedua tinjauan menyimpulkan bahwa berbagai jenis pengendalian manajemen semuanya memainkan peran penting di perusahaan audit, dan desainnya secara langsung berkaitan dengan perilaku auditor.

Meskipun penelitian terdahulu menyediakan pengetahuan tentang peran SPM di perusahaan audit, namun sebahagian besar penelitian terdahulu bersifat deskriptif, dan pengetahuan tentang dampak dari pengendalian manajemen terhadap pencapaian tujuan profesional dan komersial masih terbatas. Untuk mendapatkan pemahaman yang lebih dalam tentang bagaimana jenis pengendalian manajemen yang berbeda berdampak pada pengambilan keputusan auditor, beberapa penelitian empiris mempelajari hubungan antara pengendalian manajemen di perusahaan audit dengan perilaku disfungsi seperti memanipulasi catatan waktu atau penghentian premature prosedur audit (Nehme, 2017; Pierce dan Sweeney, 2004; Pruijssers *et al.*; 2020). Nehme (2017) menyimpulkan untuk dapat melakukan pengukuran kinerja keuangan dengan baik; tim audit dapat menghindari ketergantungan pada ahli di bagian audit yang kompleks, meskipun pengetahuan eksternal ini diperlukan. Demikian pula, Pierce dan Sweeney (2004) menunjukkan bahwa tingkat perilaku disfungsi antara auditor di perusahaan *Big Four* berhubungan positif dengan frekuensi evaluasi kinerja keuangan.

Sementara penelitian terdahulu meningkatkan pemahaman tentang hubungan antara SPM dan perilaku auditor, namun pada penelitian tersebut menggunakan pengendalian berbasis hasil seperti evaluasi kinerja keuangan. Pendekatan ini agak sempit mengingat temuan dari studi yang lebih deskriptif tersebut di atas yang menggambarkan rentang yang lebih luas dari elemen pengendalian manajemen dalam konteks audit (misalnya, Alberti *et al.*, 2020; Andiola *et al.*, 2020; Bobek *et al.*, 2017; Dalton *et al.*, 2015; Dennis dan Johnstone, 2018; Dirsmith dan Covalski, 1985; Griffith *et al.*,

2020; Jenkins *et al.*, 2008; Pickerd *et al.*, 2015; Pierce dan Sweeney, 2005; Sweeney dan McGarry, 2011). Selanjutnya, Alberti *et al.* (2020) secara khusus mendorong penelitian masa depan untuk mempelajari keterkaitan antara jenis pengendalian manajemen yang berbeda untuk mendapatkan pemahaman tentang bagaimana SPM harus diselaraskan untuk mencapai keseimbangan yang tepat antara profesionalisme dan nilai komersial di perusahaan audit.

3.3. SPM Dan Tensi Organisasi Dalam Konteks Lain

Literatur pengendalian manajemen tradisional mengemukakan berbagai mekanisme pengendalian yang berbeda, namun demikian fokusnya adalah bagaimana peran masing-masing pengendalian yang berbeda memengaruhi perilaku individu dalam organisasi. Sementara, Malmi dan Brown (2008) memperkenalkan pendekatan yang terbaru yang disebut pendekatan paket. Dengan pendekatan paket diakui bahwa jenis pengendalian yang berbeda memiliki efek komplementer atau substitusi. Henri (2006) yang menguji koeksistensi pengendalian batas dan pengendalian interaktif dan menyimpulkan bahwa kedua jenis pengendalian tersebut, tidak hanya memainkan peran independen yang unik dalam organisasi, tetapi juga saling melengkapi. Selanjutnya, hasil penelitian Henri (2006) menunjukkan bahwa manfaat potensial dari pengendalian interaktif dapat hilang karena batas yang tidak memadai; sedangkan pengendalian batas dapat menyebabkan stagnasi dan menurunnya semangat kerja tanpa menggunakan pengendalian interaktif. Sesuai dengan hasil penelitian tersebut keseimbangan yang cermat antara kedua jenis pengendalian tersebut menciptakan sinergi.

Hasil penelitian Muller-Stewens *et al* (2020) menunjukkan bahwa hubungan saling melengkapi antara pengendalian diagnostik dengan pengendalian interaktif. Mereka menemukan penggunaan pengendalian diagnostik meningkatkan fokus pada sifat tidak fokus dari penggunaan pengendalian interaktif; sementara penggunaan pengendalian interaktif meningkatkan fleksibilitas untuk sifat penggunaan penggunaan diagnostik yang kaku.

Penulis lainnya, menafsirkan SPM sebagai sistem dinamis (Grabner dan Moers, 2013) dan berpendapat bahwa berbagai jenis SPM secara bersama-sama membentuk pola hubungan yang koheren (Friis *et al.*, 2015). Menurut Bedford (2020), hubungan ini mungkin termasuk hubungan kompensasi (satu elemen pengendalian menangkal kelemahan elemen pengendalian lain), hubungan penguat (satu elemen pengendalian meningkatkan efektivitas elemen pengendalian lain), atau hubungan yang kondisional (satu elemen pengendalian membuat kondisi untuk elemen pengendalian lain untuk bekerja). Jika tidak diselaraskan dengan baik, elemen pengendalian yang berbeda dalam sistem dinamis dapat bersaing (Friis *et al.*, 2015).

Menurut Van der Kolk *et.al* (2020), SPM yang dinamis seperti itu dapat didefinisikan baik dalam hal kompleksitas dan dalam hal dinamika. Dinamika dapat dibentuk dengan mengubah faktor kontekstual internal dan eksternal (Mundy, 2010) serta dengan mengubah kebutuhan dalam berbagai tahap proses perubahan (Granlund dan Taipaleenmäki, 2005; Tuomela, 2005). Van der Kolk *et. al* (2020) juga membedakan antara kehadiran relatif dari keseimbangan, intensitas, dan kehadiran perubahan dari waktu ke waktu. Fokus penting dalam memeriksa sistem dinamis adalah bagaimana mereka membimbing karyawan dalam mengejar tujuan hidup berdampingan yang ada dalam organisasi secara bersamaan. Misalnya, Simons (1995) mengemukakan pentingnya keseimbangan antara tuas pengendali untuk menjaga kesimbangan tujuan berdampingan dengan cara yang produktif bagi organisasi. Kerangka kerja tuas pengendali membedakan pengendalian atas empat yaitu; pengendalian nilai, pengendalian batas, pengendalian diagnostic, dan pengendalian interaktif.

Literatur pengendalian manajemen juga mengakui bahwa pengendalian manajemen sangat relevan dalam konteks ketegangan eksploitasi-eksplorasi dan penciptaan *ambidexterity* (Bedford, 2015). *Ambidexterity* mengacu pada kemampuan organisasi untuk berhasil mendapatkan keseimbangan antara mengeksploitasi metode yang sudah dikenal dan mengeksplorasi metode yang lebih tidak pasti

dan inovatif dengan potensi perubahan yang lebih radikal (Bedford *et al.*, 2019). Sebagai contoh, Pfister dan Lukka (2019) mempelajari ketegangan eksploitasi-eksplorasi di sebuah perusahaan besar di sektor teknologi dan menemukan bahwa menekan karyawan untuk terus-menerus mengambil risiko dengan proses inovasi dapat menyebabkan bentuk stres disfungsional. Namun, mereka melaporkan bahwa ketika karyawan menerima tekanan ini karena mereka berhubungan dengan eksekutif senior dan misi perusahaan, motivasi dan inovasi karyawan meningkatkan. Selaras dengan hal tersebut, Fredberg (2014) menyimpulkan bahwa budaya kepercayaan dengan arah yang jelas sangat penting untuk keunggulan operasional (eksploitasi) dan inovasi (eksplorasi) untuk eksis secara bersamaan. Menerjemahkan temuan ini ke konteks audit, diharapkan jenis pengendalian manajemen berbasis hasil dan berbasis nilai memainkan peran penting dalam mengelola proses inovasi di perusahaan audit dengan tanggung jawab utama tingkat senior untuk secara aktif mempromosikan inovasi dan pembelajaran. Kerangka kerja Merchant dan Van der Stede (2017) juga sesuai dengan hasil penelitian yang dinyatakan dalam literatur pada perusahaan audit. Pengendalian hasil dalam konteks audit mengacu pada penilaian kinerja formal, memenuhi tenggat waktu, menghormati anggaran dan indikator kualitas audit (misalnya, Johansen dan Christoffersen, 2017). Pengendalian tindakan dalam konteks audit mengacu pada pedoman, proses, dan protokol internal (Bobek *et al.*, 2017) sedangkan pengendalian personal mengacu pada program pelatihan dan pendampingan (Dalton *et al.*, 2015). Terakhir, pengendalian budaya di perusahaan audit mengacu pada pengendalian klan (Pierce dan Sweeney, 2005), *tone of the top* (Pickerd *et al.*, 2015) dan keyakinan dan norma (Dirsmith dan Covalleski, 1985; Jenkins *dkk.*, 2008).

Memobilisasi kerangka Merchant dan Van der Stede (2017) untuk mempelajari bagaimana jenis pengendalian yang berbeda di perusahaan audit saling terkait (kompleksitas) dan bagaimana keterkaitan ini berkembang dari waktu ke waktu (dinamika) memiliki potensi untuk memajukan pemahaman tentang

bagaimana SPM digunakan untuk mempengaruhi cara auditor mengejar tujuan profesional dan komersial di perusahaan audit. Meneliti keterkaitan ini dari waktu ke waktu (dinamika) sangat menarik ketika membandingkan fase awal audit dengan periode akhir sebelum penyelesaian di mana sifat tugas dan tingkat tekanan waktu mungkin berbeda. Lebih lanjut, artikel ini mengajukan riset mendatang untuk mengetahui bagaimana berbagai jenis pengendalian manajemen di perusahaan audit bekerjasama atau dimana mereka mungkin bersaing ketika mereka tidak selaras.

4. Kesimpulan

Studi literatur ini merangkum tensi yang terjadi di perusahaan audit. Ketegangan profesional-komersial telah mendapat banyak perhatian dalam penelitian terdahulu. Namun, literatur terkini mulai mengakui pentingnya ketegangan eksploitasi-eksplorasi di perusahaan audit. Penelitian di bidang audit menunjukkan bahwa SPM memainkan peran kunci dalam pengelolaan tujuan profesional dan komersial di perusahaan audit, dan pada umumnya SPM yang diteliti adalah pengendalian berbasis hasil. Selain itu, beberapa penelitian di bidang audit juga menyoroti pentingnya mempelajari pendekatan yang lebih luas berbagai pengendalian manajemen, termasuk pengendalian berbasis nilai seperti keyakinan umum dan *tone of the top*. Literatur pengendalian manajemen didesain dalam konteks organisasi lainnya juga memberikan wawasan yang berharga. Literatur ini menunjukkan bagaimana dalam konteks di mana terdapat tujuan hidup berdampingan, keterkaitan jenis pengendalian yang berbeda adalah penting; dan berpendapat bahwa pengendalian manajemen yang berbeda secara bersama-sama dapat membentuk sistem yang dinamis. Dalam konteks ini, kerangka kerja Merchant dan Van der Stede (2017) sangat cocok karena memungkinkan pembersihan dan klasifikasi yang jelas dari elemen pengendalian yang berbeda. Dalam konteks ketegangan eksplorasi eksploitasi, literatur pengendalian manajemen tentang *ambidexterity* memberikan landasan teoretis untuk mempelajari ketegangan ini dalam konteks audit. Diharapkan bahwa jenis pengendalian manajemen berbasis hasil dan

berbasis nilai memainkan peran penting dalam mengelola proses inovasi di perusahaan audit dengan tanggung jawab utama pada auditor senior untuk secara aktif mempromosikan inovasi dan pembelajaran. Menerapkan temuan dari literatur pengendalian manajemen ke konteks audit dapat menghasilkan wawasan penting tentang bagaimana elemen yang berbeda dalam sistem pengendalian manajemen di perusahaan audit saling terkait (kompleksitas), bagaimana keterkaitan ini berkembang dari waktu ke waktu (dinamika), dan bagaimana SPM digunakan untuk mengelola ketegangan antara tujuan hidup berdampingan. Pengembangan wawasan ini juga menanggapi anjuran dari peneliti pengendalian manajemen untuk melakukan studi empiris menyelidiki SPM dan ketegangan organisasi secara mendalam dan lebih dekat dengan praktik (Lewis dan Smith, 2014; Merchant dan Otley, 2020). Memperhatikan bahwa studi SPM sebelumnya menunjukkan bahwa pengukuran hasil dan desain organisasi memiliki pengaruh yang cukup besar pada konfigurasi pengendalian manajemen (Bedford dan Malmi, 2015; Bedford *et al.*, 2016; Ouchi, 1979), mempelajari konteks audit diharapkan dapat membantu menghasilkan wawasan baru mengenai pengendalian manajemen dalam konteks dengan tujuan hidup berdampingan dan kejelasan kinerja yang rendah.

Daftar Pustaka

- Alberti, C. T., Bedard, J. C., Bik, O. & Vanstraelen, A. (2020). Audit firm culture: recent developments and trends in the literature. *European Accounting Review*, December 2020
- Alles, M. G. (2015). Drivers of the use and facilitators and obstacles of the evolution of Big Data by the audit profession. *Accounting Horizons*, 29(2), h. 439-449
- Andiola, L. M., Downey, D. H. dan Westermann, K. D. (2020). Examining climate and culture in audit firms: insights, practice implications, and future research directions. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 39 (4) h. 19-34
- Bamber, E. M. dan Iyer, V. M. (2007). Auditors' identification with their clients and its effect

- on auditors' objectivity. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 26 (2), h. 1-24
- Bauer, T. D. (2015). The effects of client identity strength and professional identity salience on auditor judgments. *The Accounting Review*, 90(1), h. 95-114
- Becharov, M. L. & Smith, W. K. (2014). Multiple institutional logics in organizations: explaining their varied nature and implications. *The Academy of Management Review*, 39(3), h. 364-381
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, h. 12-30.
- Bedford, D. S. (2020). Conceptual and empirical issues in understanding management control combinations. *Accounting, Organizations and Society*, 86
- Bedford, D. S., Bisbe, J. & Sweeney, B. (2019). Performance measurement systems as generators of cognitive conflict in ambidextrous firms. *Accounting, Organizations and Society*, 72, h. 21-37
- Bedford, D. S. & Malmi, T. (2015). Configurations of control: an exploratory analysis. *Management Accounting Research*, 27, pp. 2-26
- Bedford, D. S., Malmi, T. & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: an empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, h. 12-28
- Bobek, D. D., Dalton, D. W., Daugherty, B. E., Hageman, A. M. & Radtke, R. R. (2017). An investigation of ethical environments of CPAs: public accounting versus industry. *Behavioral Research in Accounting*, 29(1), h. 43-56.
- Broberg, P., Umans, T., Skog, P. & Theodorsson, E. (2018). Auditors' professional and organizational identities and commercialization in audit firms. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 31(2), h. 374-399
- Buchheit, S., Pasewark, W. R. & Strawser, J. R. (2003). No need to compromise: evidence of public accounting's changing culture regarding budgetary performance. *Journal of Business Ethics*, 42(2), h. 151-163
- Church, B. K., Jenkins, J. G., McCracken, S. A., Roush, P. B. & Stanley, J. D. (2015). Auditor independence in fact: research, regulatory, and practice implications drawn from experimental and archival research. *Accounting Horizons*, 29(1), h. 217-238
- Coram, P. J. & Robinson, M. J. (2017). Professionalism and performance incentives in accounting firms. *Accounting Horizons*, 31(1), h. 103-123
- Curtis, E. & Sweeney, B. (2017). Managing different types of innovation: mutually reinforcing management control systems and the generation of dynamic tension. *Accounting and Business Research*, 47(3), h. 313-343.
- Daglienè, L. & Klovienè, L. (2019). Motivation to use Big Data and Big Data analytics in external auditing. *Managerial Auditing Journal*, 34 (7), h. 750-782
- Dalton, D. W., Davis, A. B. dan Viator, R. E. (2015). The joint effect of unfavorable supervisory feedback environments and external mentoring on job attitudes and job outcomes in the public accounting profession. *Behavioral Research in Accounting*, 27(2), h. 53-76
- Dennis, S. A. dan Johnstone, K. M. (2018). A natural field experiment examining the joint role of audit partner leadership and subordinates' knowledge in fraud brainstorming. *Accounting, Organizations and Society*, 66, h. 14-28
- Dirsmith, M. W. dan Covalleski, M. A. (1985). Informal communications, nonformal communications and mentoring in public accounting firms. *Accounting, Organizations and Society*, 10(2), h. 149-169
- Englund, H. dan Gerdin, J. (2015). Developing enabling performance measurement systems: on the interplay between numbers and operational knowledge. *European Accounting Review*, 24(2), h. 277-303
- Ernstberger, J., Koch, C., Schreiber, E. M. & Trompeter, G. (2020). Are audit firms' compensation policies associated with Audit

- Quality? Contemporary Accounting Research, 37(1), h. 218-244
- Fredberg, T. (2014). If I say it's complex, it bloody well will be: CEO strategies for managing paradox. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 50(2), pp. 171-188
- Friis, I., Hansen, A. dan Vámosi, T. (2015). On the effectiveness of incentive pay: exploring complementarities and substitution between management control system elements in a manufacturing firm. *European Accounting Review*, 24(2), h. 241-276
- Gerdin, J., Johansson, T. dan Wennblom, G. (2019). The contingent nature of complementarity between results and value-based controls for managing company-level profitability: a situational strength perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 79
- Grabner, I. & Moers, F. (2013). Management control as a system or a package? Conceptual and empirical issues. *Accounting, Organizations and Society*, 38, h. 407-419
- Granlund, M. & Taipaleenmäki, J. (2005). Management control and controllership in new economy firms—a life cycle perspective. *Management Accounting Research*, 16, h. 21-57
- Griffith, E. E., Kadous, K., Proell, C. A. (2020). Friends in low places: how peer advice and expected leadership feedback affect staff auditors' willingness to speak up. *Accounting, Organizations and Society*, 87
- Guénin-Paracini, H., Malsch, B. & Tremblay, M-S. (2015). On the operational reality of auditors' independence: lessons from the field. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 34(2), h. 201-236
- Guo, K. H. (2016). The institutionalization of commercialism in the accounting profession: An identity-experimentation perspective. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 35(3), pp. 99-117
- Hall, M. & Smith, D. (2009). Mentoring and turnover intentions in public accounting firms: a research note. *Accounting, Organizations and Society* 34, pp. 695–704.
- Henri, J-F. (2006). Management control systems and strategy: a resource-based perspective. *Accounting, Organizations and Society*, 31, pp. 529-558
- Jans, M., Alles, M. & Vasarhelyi, M. (2013). The case for process mining in auditing: sources of value added and areas of application. *International Journal of Accounting Information Systems*, 14, pp. 1-20
- Jenkins, J. G., Deis, D. R., Bedard, J. C. & Curtis, M. B. (2008). Accounting firm culture and governance: a research synthesis. *Behavioral Research in Accounting*, 20(1), pp. 45-74
- Jeppesen, K. K. (2007). Organizational risk in large audit firms. *Managerial Auditing Journal*, 22(6), pp. 590-603
- Johansen, T. R. & Christoffersen, J. (2017). Performance evaluations in audit firms: evaluation foci and dysfunctional behaviour. *International Journal of Auditing*, 21, pp. 24-37
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. & Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1), pp. 385-421
- Koch, C. & Salterio, S. E. (2017). The effects of auditor affinity for client and perceived client pressure on auditor proposed adjustments. *The Accounting Review*, 92(5), pp. 117-142
- Kraus, K., Kennergren, C. & Von Unge, A. (2017). The interplay between ideological control and formal management control systems—a case study of a non-governmental organisation. *Accounting, Organizations and Society*, 63, pp. 42-59
- Lander, M. W., Koene, B. A. S. & Linssen, S. N. (2013). Committed to professionalism: organizational responses of mid-tier accounting firms to conflicting institutional logics. *Accounting, Organizations and Society*, 38, pp. 130-148
- Lewis, M. W. & Smith, W.K. (2014). Paradox as a metatheoretical perspective: sharpening the focus and widening the scope. *The Journal of Applied Behavioral Science*, 50(2), pp. 127-149
- Limperg, T. (1933). De functie van den accountant en de leer van het gewekte

- vertrouwen. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfshuishoudkunde*, 10, pp. 193-197
- Long, C. P. (2018). To control and build trust: how managers use organizational controls and trustbuilding activities to motivate subordinate cooperation. *Accounting, Organizations and Society*, 70, pp. 69-91
- Lövstål, E. & Jontoft, A-M. (2017). Tensions at the intersection of management control and innovation: a literature review. *Journal of Management Control*, 28, pp. 41-79
- Lukkezen, J. (2020). Commerciële druk leidt tot standaardisatie. Published in the ESB report 'Accountants doorgelicht' (July, 2020)
- Malmi, T. & Brown, D. A. (2008). Management control systems as a package—opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, 19, pp. 287-300
- Martinov-Bennie, N. & Pflugrath, G. (2009). The strength of an accounting firm's ethical environment and the quality of auditors' judgments. *Journal of Business Ethics*, 87(2), pp. 237–253
- McManus, L. & Subramaniam, N. (2014). Organisational and professional commitment of early career accountants: do mentoring and organisational ethical climate matter? *Accounting and Finance*, 54, pp. 1231–1261
- McNair, C. J. (1991). Proper compromises: the management control dilemma in public accounting and its impact on auditor behavior. *Accounting, Organizations and Society*, 16(7), pp. 635-653
- Meckfessel, M. D. & Sellers, D. (2017). The impact of Big 4 consulting on audit reporting lag and restatements. *Managerial Auditing Journal*. 32(1), pp. 19-49
- Merchant, K. A. & Otley, D. (2020). Beyond the systems versus package debate. *Accounting, Organizations and Society*, 86
- Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A. (2017). *Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives*. Pearson Education Limited, Harlow (UK)
- Müller-Stewens, B., Widener, S. K. & Möller, K. (2020). The role of diagnostic and interactive control uses in innovation. *Accounting, Organizations and Society*, 80.
- Mustika, Z. (2008). *Metode Penelitian Kepustakaan*. Jakarta: Yayasan Obor Indonesia.
- Mundy, J. (2010). Creating dynamic tensions through a balanced use of management control systems. *Accounting, Organizations and Society*, 35, pp. 499-523
- Nehme, R. (2017). Performance evaluation of auditors: a constructive or a destructive tool of audit output. *Managerial Auditing Journal*, 32(2), pp. 215-231
- Otley, D. T. & Pierce, B. J. (1995). The control problem in public accounting firms: an empirical study of the impact of leadership style. *Accounting, Organizations and Society*, 20(5), pp. 405-420
- Ouchi, W. G. (1979). A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms. *Management Science*, 25(9), pp. 833-848
- Pache, A-C. & Santos, F. (2010). When worlds collide: the internal dynamics of organizational responses to conflicting institutional demands. *The Academy of Management Review*, 35(3), pp. 455-476
- Pfister, J. A. & Lukka, K. (2019). Interrelation of controls for autonomous motivation: a field study of productivity gains through pressure-induced process innovation. *The Accounting Review*, 94(3), pp. 345-371
- Picard, C.-F., Durocher, S. & Gendron, Y. (2018). The colonization of public accounting firms by marketing expertise: processes and consequences. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 37(1), pp. 191-213
- Pickerd, J. S., Summers, S. L. & Wood, D. A. (2015). An examination of how entry-level staff auditors respond to tone at the top vis-à-vis tone at the bottom. *Behavioral Research in Accounting*, 27(1), pp. 79-98
- Pierce, B. & Sweeney, B. (2004). Cost-quality conflict in audit firms: an empirical investigation. *European Accounting Review*, 13(3), pp. 415-441
- Pierce, B. & Sweeney, B. (2005). Management control in audit firms—partners' perspectives. *Management Accounting Research*, 16, pp. 340-370

- Power, M. K. (2003). Auditing and the production of legitimacy. *Accounting, Organizations and Society*, 28, pp. 379-394
- Pruijssers, J. L., Heugens, P. P. M. A. R. & Van Oosterhout, J. (2020). Winning at a losing game? Side-effects of perceived tournament promotion incentives in audit firms. *Journal of Business Ethics*, 162, pp. 149-167
- Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Harvard Business School Press, Boston (USA)
- Simsek, Z. (2009). Organizational ambidexterity: towards a multilevel understanding. *Journal of Management Studies*, 46(4), pp. 597-624
- Smith, W. K. & Lewis, M. W. (2011). Toward a theory of paradox: a dynamic equilibrium model of organizing. *The Academy of Management Review*, 36(2), pp. 381-403
- Spence, C. & Carter, C. (2014). An exploration of the professional habitus in the Big 4 accounting firms. *Work, Employment & Society*, 28(6), pp. 946-962
- Stephenson, D. (2018). *Big Data demystified*. Pearson Education Limited, Harlow (UK)
- Sundin, H., Granlund, M. & Brown, D. A. (2010). Balancing multiple competing objectives with a balanced scorecard. *European Accounting Review*, 19(2), pp. 203-246
- Sweeney, B. & McGarry, C. (2011). Commercial and professional audit goals: inculcation of audit seniors. *International Journal of Auditing*, 15, pp. 316-332
- Tuomela, T-S. (2005). The interplay of different levers of control: a case study of introducing a new performance measurement system. *Management Accounting Research*, 16, pp. 293-320
- Van Brenk, H. & Renes, R. (2020). Haal de commerciële prikkels uit de markt voor accountantscontrole. Published in the ESB report 'Accountants doorgelicht' (July, 2020)
- Vandenhoute, M-L., Hardies, K. & Breesch, D. (2020). Professional and commercial incentives in audit firms: evidence on partner compensation. *European Accounting Review*, 29(3), pp. 521-554
- Van der Kolk, B., Ter Bogt, H. J. & Van Veen-Dirks, P. M. G. (2015). Constraining and facilitating management control in times of austerity; case studies in four municipal departments. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 28(6), pp. 934-965
- Van der Kolk, B., Van Veen-Dirks, P. M. G. & Ter Bogt, H. J. (2020). How combinations of control elements create tensions and how these can be managed: an embedded case study. *Management Accounting Research*, 48
- Vasarhelyi, M. A., Kogan, A. & Tuttle, B. M. (2015). Big Data in accounting: An overview. *Accounting Horizons*, 29(2), pp. 381-396
- Wyatt, A. R. (2004). Accounting professionalism—they just don't get it! *Accounting Horizons*, 18(1), pp. 45-53
- Ylinen, M. & Gullkvist, B. (2014). The effects of organic and mechanistic control in exploratory and exploitative innovations. *Management Accounting Research*, 25, pp. 93-112