

## PENERAPAN SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN DI MASA PANDEMI COVID-19

Viona Agnita Kristie \*

Fidelis Arastyo Andano

Universitas Surabaya, Jln. Raya Kalirungkut, Surabaya, Indonesia

\*vionaagnitaa@gmail.com

### ARTICLE INFO

Article history:

Received February 11, 2022

Revised September 21, 2022

Accepted September 28, 2022

Key words:

**Sistem Pengendalian Manajemen;  
Lingkungan Kerja; Pandemi  
COVID-19**

DOI:

<https://doi.org/10.33508/jako.v14i3.3741>

### ABSTRACT

**Research Purposes.** The purpose of this research is to deeply investigate the MCS implementation and the possible changes/adjustments during the pandemic COVID-19 crisis in a company.

**Research Method.** To deeply investigate the phenomenon, this research conducted a qualitative case study that used a company in food industrial sector.

**Research Result and Findings.** The empirical findings depict that the changes in the working environment caused by the business strategy changes occurred as the response to the crisis. A more decentralised management control change should take place as the consequence of the changes. The adjustment or updating in more than one MCS tools alongside with the company's leader as the key actor became the significant challenges for the company. This research contributes to the debate in MCS research, particularly during COVID-19 crisis time.

### ABSTRAK

**Tujuan Penelitian.** Penelitian ini bertujuan untuk menginvestigasi secara mendalam tentang penerapan SPM dimasa krisis pandemi dan perubahan atau penyesuaian yang dimungkinkan.

**Metode Penelitian.** Penelitian ini merupakan studi kasus kualitatif dengan menggunakan sebuah perusahaan di sektor kuliner menjadi pendekatan penelitian ini untuk mempelajari fenomena tersebut secara mendalam.

**Hasil dan Temuan Penelitian.** Temuan empiris dari studi kasus ini menunjukkan bahwa telah terjadi perubahan lingkungan kerja yang disebabkan perubahan strategi bisnis, dimana hal ini seharusnya diikuti dengan penyesuaian SPM yang lebih bersifat terdesentralistik. Selain perlunya penyesuaian SPM yang mencakup lebih dari satu alat pengendalian, perilaku dan preferensi pemimpin perusahaan terhadap pendekatan sistem pengendalian menjadi tantangan utama. Penelitian ini memiliki kontribusi penting dalam konteks penelitian penerapan SPM, terutama dimasa krisis pandemi COVID-19 yang memiliki dampak luas.

### PENDAHULUAN

Karakteristik dari kondisi krisis adalah ketidakmungkinan untuk dilakukan prediksi atas kondisi krisis tersebut. Pandemi COVID 19 sejak Desember tahun 2019 mengakibatkan dampak yang cukup besar dan disruptif ekonomi bagi berbagai industri. Kondisi ini menuntut adanya perubahan dalam proses bisnis yang mampu menyesuaikan dengan kondisi krisis tersebut untuk mempertahankan keberlangsungan perusahaan diikuti dengan perubahan pada sistem pengendalian manajemen yang relevan.

Oleh karena itu, dalam konteks pengembangan sistem pengendalian manajemen (SPM) dan akuntansi manajemen (AM), penelitian terkait dengan konteks pandemi COVID-19 menjadi penting.

Penelitian atas perubahan atau penyesuaian proses bisnis maupun praktek AM telah banyak dilakukan untuk masa-masa krisis ekonomi (Afthonidis & Tsiotras, 2014; Becker et al., 2016; Rikhardsson et al., 2021) maupun dalam kondisi krisis akibat suatu bencana (baik bencana alam atau kecelakaan (Uddin & Tsamenyi, 2006; Sargiacomo

et al., 2014; Siddiqui & Uddin, 2016). Namun demikian, penelitian yang fokus pada perubahan lingkungan kerja semasa pandemi yang membawa pengaruh pada perubahan SPM (Delfino & Kolk, 2021; Hou et al., 2021; Passetti et al., 2021) masih terbatas. Leoni et al. (2021) menyatakan bahwa tema paling banyak yang muncul adalah terkait peran akuntansi dalam mendukung otoritas pemerintah dalam penanggulangan pandemi, diikuti dengan tema terkait praktek akuntansi yang dipergunakan dalam pengambilan keputusan khusus ditingkat organisasi dan tema terkait akuntansi dan *inequalities*.

Lebih spesifik untuk konteks bisnis di Indonesia, tidak banyak penelitian yang memberikan penjelasan tentang proses mendalam dari implementasi SPM semasa pandemi. Sebagian besar penelitian masih fokus pada implementasi strategi baru sebagai antisipasi perubahan lingkungan bisnis yang terdisrupsi (Ezizwita & Sukma, 2021; Septiningrum, 2021) atau aspek akuntansi keuangan dan pengelolaan biaya di era pandemi (Hertati & Safkaur, 2020; Safkaur, 2021). Kondisi ini memunculkan *research gap* atau peluang penelitian terkait dengan penjelasan mendalam tentang implementasi SPM di era pandemi COVID-19 di konteks bisnis Indonesia. Berdasarkan *research gap* tersebut, maka peneliti ingin menjawab pertanyaan penelitian yaitu: bagaimana implementasi sistem pengendalian manajemen di perusahaan semasa pandemi COVID-19? Penelitian ini dilakukan dengan menggunakan pendekatan studi kasus kualitatif dengan mengambil satu perusahaan dibidang kuliner yang berlokasi di sebuah kota besar SM di Indonesia sebagai bukti empiris untuk menjawab pertanyaan penelitian.

Penelitian ini mengambil fokus pada proses mendalam dari implementasi sistem pengendalian manajemen dari sebuah perusahaan di Indonesia. Ruang lingkup penelitian ini adalah pada sistem pengendalian manajemen keseluruhan operasional perusahaan yang mengacu kerangka menurut Merchant & Stede (2007). Pemilihan obyek, fokus dan konteks penelitian didasarkan pada pertimbangan bahwa Indonesia sebagai salah satu negara ASEAN yang terdampak signifikan dari krisis COVID-19. Dampak krisis terhadap perekonomian di Indonesia sebagaimana dinyatakan Menteri Keuangan

Indonesia meliputi kerugian signifikan pada sektor jasa, seperti sektor penerbangan dan pariwisata hingga perhotelan yang mencapai 50%. Selain itu kenaikan inflasi juga memengaruhi daya beli masyarakat akibat kenaikan harga-harga produk di era krisis. Era krisis ini juga mengakibatkan setidaknya sebanyak 1,5 juta karyawan mengalami kehilangan pekerjaan akibat pemutusan hubungan kerja karena kondisi keuangan perusahaan yang terpuruk. Secara spesifik, bisnis kuliner adalah sektor yang paling terdampak dari krisis ini yang mengakibatkan penurunan pendapatan harian hingga 37% dimana dalam skala nasional juga berdampak signifikan pada perekonomian Indonesia (Burhan, 2020; Santia, 2020). Adanya biaya tambahan untuk protokol Kesehatan membawa pengaruh tersendiri bagi operasional perusahaan yang bergerak dibidang kuliner (Ezizwita & Sukma, 2021).

## KAJIAN LITERATUR DAN PENGEMBANGAN HIPOTESIS

SPM dirancang dengan mempertimbangkan kondisi atau kekuatan tekanan eksternal (Brignall & Modell, 2000; Collier, 2001; Cowton & Dopson, 2002) dan kondisi internal dari suatu organisasi (Burns & Scapens, 2000; Chenhall, 2003; Lukka, 2007). Selain itu, Gamage & Gooneratne (2017) juga menjelaskan bahwa dari perspektif dinamika internal, aktor kunci memiliki kontribusi penting dalam perubahan SPM. Pergantian 'rezim' manajerial yang ada pada sebuah organisasi dapat memengaruhi atau merubah bentuk SPM organisasi sesuai dengan latar belakang para aktor manajerial yang saat itu mendominasi (Ashraf & Uddin, 2015). Hal ini dapat terjadi karena aktor kunci tersebut berwenang untuk bertindak merespon tekanan eksternal dan menyelaraskannya dengan kepentingan organisasi. Latar belakang yang mereka miliki (termasuk aspek perilaku dan pengetahuan yang dimiliki) akan mewarnai proses pengambilan keputusan ataupun penyusunan kebijakan terkait SPM yang mereka buat.

Perancangan SPM juga perlu untuk memperhatikan strategi perusahaan untuk memastikan pencapaian hasil yang diinginkan (Bedford et al., 2016). Bedford et al. (2016) lebih jauh menjelaskan bahwa strategi yang berbeda memerlukan SPM yang berbeda pula. Kondisi dan karakteristik yang berbeda-beda pada setiap organisasi turut berkontribusi pada desain SPM

yang akan berbeda untuk setiap organisasi. Secara praktis, SPM pada dasarnya terinternalisasi dalam aktivitas operasional bisnis sehari-hari. Dalam sebuah studi kasus pada perusahaan restoran di Inggris, proses perancangan menu dan program promosi yang sesuai menjadi salah satu manifestasi praktek pengendalian manajemen dengan menggunakan alat-alat AM. Rapat rutin untuk evaluasi aktivitas operasional juga menjadi manifestasi pengendalian manajemen yang dijalankan secara rutin sesuai dengan proses bisnis perusahaan (Ahrens & Chapman, 2007). SPM bahkan juga berkontribusi dalam memfasilitasi perubahan bisnis proses maupun praktek AM dalam internal organisasi. Sebagai contoh dalam kasus penerapan *activity based cost management* (ABCM) maka SPM dapat berperan memfasilitasi perubahan-perubahan tersebut dalam setiap tahapannya melalui pengendalian manajemen mekanistik dan organik untuk membentuk budaya manajerial yang sesuai (Chenhall & Euske, 2007).

O'Connor et al. (2011) menjelaskan bahwa faktor-faktor eksternal juga sangat memengaruhi implementasi SPM dari suatu organisasi. Di dalam penelitian mereka yang berfokus pada hubungan *Porter's competitive forces* dan SPM, pendatang baru di industri dan daya tawar pembeli memiliki hubungan positif dengan SPM yang dijalankan organisasi.

Di sisi lain, sebagaimana dijelaskan oleh Burhan (2020) bahwa untuk menyikapi krisis akibat pandemic COVID-19 ini perusahaan kuliner perlu untuk menjajagi strategi baru, maka hal ini akan membawa konsekuensi pada potensi munculnya permasalahan-permasalahan pengendalian yang baru yang membutuhkan penyesuaian pada sistem pengendalian manajemennya. Berdasarkan uraian tersebut, maka pandemic COVID 19 telah membuat lingkungan bisnis terdisrupsi dan memaksa perubahan bisnis proses yang berujung pada perlunya penyesuaian sistem pengendalian manajemen yang saat ini ada.

Pada masa pandemi COVID-19, salah satu perubahan yang paling signifikan adalah pola bekerja yang mengharuskan bekerja jarak jauh atau bekerja dari rumah (*work from home*). Kondisi ini tentunya bukan hanya mengubah lingkungan kerja, namun juga mengubah pola pengawasan terhadap pekerjaan (Delfino & Kolk, 2021; Hou et

al., 2021). Terlebih lagi dalam kondisi tertentu lingkungan kerja perlu disesuaikan sebagai antisipasi terhadap kondisi pandemi COVID-19 ini, dimana penyesuaian ini harus memertimbangkan dua aspek penting yaitu resiko administrasi maupun perlindungan terhadap individu (Hou et al., 2021).

Perubahan dalam lingkungan kerja yang beralih dari kondisi konvensional menuju bekerja secara *remote* itu sendiri dapat memunculkan stres lebih pada karyawan maupun manajer dan lebih jauh lagi dapat memengaruhi perspektif karyawan terhadap hubungan hirarkis manajerial dalam sebuah perusahaan (Delfino & Kolk, 2021). Lebih dalam, Passetti et al. (2021) di dalam penelitiannya menunjukkan secara empiris bahwa untuk merespon kondisi pandemi tersebut, perubahan secara cepat dilakukan pada pengendalian manajemen mekanistik maupun organik perusahaan terutama ditingkat unit. Perubahan bukan merupakan perubahan yang bersifat umum. Fokus perubahan sistem pengendalian manajemen adalah pada pengetatan koordinasi internal untuk mengantisipasi kejadian-kejadian tak terduga. Berdasarkan hal ini, dapat disimpulkan sementara bahwa kondisi krisis telah membawa perubahan pada lingkungan kerja yang harus diantisipasi dengan perubahan sistem pengendalian manajemen.

Penelitian-penelitian terkait SPM yang menyajikan bukti empiris dimasa pandemi COVID-19 dengan konteks bisnis di Indonesia masih terbatas. Beberapa penelitian mengambil fokus pada pengembangan strategi baru untuk mengantisipasi perubahan lingkungan bisnis semasa pandemi (Ezizwita & Sukma, 2021; Septiningrum, 2021). Fokus pembahasan yang lain terkait dengan pengaruh kondisi pandemi COVID-19 terhadap sistem informasi akuntansi dan struktur modal (Hertati & Safkaur, 2020), maupun pengelolaan biaya dalam rangka meningkatkan laba di era COVID-19 (Safkaur, 2021). Masih terdapat celah terkait penjelasan mendalam proses perubahan atau implementasi sistem pengendalian manajemen dimasa pandemi yang masih sangat terbatas. Untuk itu, peneliti berupaya untuk berkontribusi dalam mengisi celah penelitian tersebut dengan berusaha untuk menjawab pertanyaan penelitian yaitu: bagaimana implementasi sistem pengendalian manajemen perusahaan dimasa pandemi COVID-19?

Peneliti merujuk pada kerangka teoritis SPM dari Merchant & Stede (2007) dalam menjawab pertanyaan penelitian. Merchant & Stede (2007) memandang SPM sebagai suatu pengendalian dalam organisasi yang melibatkan seluruh anggota organisasi untuk memastikan bahwa keputusan dan perilaku seluruh anggota sesuai dengan strategi dan tujuan organisasi. Lebih jauh, Merchant & Stede (2007) menjelaskan bahwa SPM pada dasarnya didesain untuk mengatasi permasalahan pengendalian yang dapat berupa kurangnya pengarahan (*lack of direction*), kurangnya motivasi (*lack of motivation*) dan keterbatasan individu (*personal limitations*). *Lack of direction* terkait dengan tidak adanya atau kurangnya arahan yang jelas tentang apa yang harus dilakukan dan apa yang menjadi tujuan perusahaan. Sedangkan *lack of motivation* mengacu kepada permasalahan pengendalian yang timbul karena ketidakselarasan tujuan individu dan organisasi. *Personal limitations* mengarah kepada pengetahuan atau ketrampilan yang dimiliki anggota organisasi yang bersifat spesifik untuk menjalankan suatu tugas atau fungsi tertentu.

Lebih jauh Merchant & Stede (2007) menjelaskan bahwa terdapat empat bentuk alat pengendalian dalam SPM. Pertama yaitu pengendalian hasil (*result control*) yang bersifat preventif untuk mengendalikan segala tindakan dan perilaku karyawan pada organisasi, dimana pada pengendalian ini lebih berorientasi pada result atau hasil dari tugas yang dicapai. Kedua yaitu pengendalian tindakan (*action control*) yang bertujuan memastikan tindakan karyawan yang dilakukan berorientasi pada kepentingan dan tujuan organisasi. Ketiga yaitu pengendalian pada individu (*personnel control*) yang membentuk perilaku karyawan secara alami untuk memunculkan pengendalian diri mereka. Keempat yaitu pengendalian budaya (*cultural control*) untuk meningkatkan mutual monitoring dalam organisasi. Merchant & Stede (2007) menekankan pentingnya untuk memahami kondisi yang ada dan yang ingin dicapai untuk menentukan komposisi alat pengendalian yang sesuai, sekaligus aspek perilaku yang memengaruhi dan dipengaruhi oleh SPM dalam merancang maupun mengevaluasi sistem pengendalian manajemen. Purwanto & Lindrawati (2018) menerangkan bahwa lingkungan bisnis, teknologi, ukuran organisasi,

struktur organisasi, strategi bisnis dan budaya merupakan faktor-faktor yang berkontribusi dalam memengaruhi desain dari sebuah SPM.

Berdasarkan studi literatur yang telah diuraikan sebelumnya, maka perubahan-perubahan kondisi baik internal maupun eksternal organisasi dapat memicu perubahan SPM, terlebih dalam kondisi krisis. Khusus terkait dengan kondisi krisis akibat pandemi COVID-19, masih belum banyak pengetahuan tentang proses mendalam yang terjadi di sebuah organisasi tentang bagaimana sistem pengendalian harus diubah atau disesuaikan. Secara teoritis, perubahan kondisi dimasa krisis pandemi ini akan mengubah lingkungan bisnis dan lingkungan kerja, sehingga perlu ada penyesuaian komposisi alat-alat pengendalian manajemen yang relevan.

#### METODE PENELITIAN

Penelitian ini bertujuan untuk mendapatkan pemahaman terkait fenomena penyesuaian atau perubahan SPM dimasa pandemi dimana dalam proses penyesuaian atau perubahan SPM perlu untuk mempertimbangan kondisi internal dan eksternal organisasi. Aspek perilaku dan subjektifitas aktor kunci dalam perancangan SPM memiliki kontribusi atau peran penting dalam fenomena ini. Penelitian ini tidak bermaksud untuk mencari pola yang dapat digeneralisasi untuk kasus-kasus atau konteks yang lain. Hal ini menjadi alasan utama terkait dengan penggunaan pendekatan penelitian kualitatif pada studi tentang proses perubahan SPM dimasa krisis pandemi.

Lebih jauh penelitian ini dirancang sebagai sebuah studi kasus kualitatif dengan menggunakan satu obyek penelitian. Menurut Yin (2003), studi kasus merupakan pendekatan penelitian yang sesuai untuk mendapatkan data empiris yang mendalam terkait suatu fenomena yang akan dipelajari. Yin (2003) menjelaskan lebih jauh bahwa melalui studi kasus, peneliti dapat mempelajari fenomena yang kompleks dalam konteks yang senyatanya.

Penelitian ini mengambil sebuah perusahaan dibidang kuliner, yaitu sebuah rumah makan berinisial BJG yang berlokasi di kota besar SM, sebagai obyek penelitian yang menjadi sumber data empiris dari fenomena yang diteliti. Pemilihan obyek penelitian perusahaan bidang kuliner ini juga sesuai dengan latar belakang penelitian yang menunjukkan sektor usaha kuliner sebagai sektor yang terdampak signifikan dimasa pandemi ini

sebagaimana telah diuraikan sebelumnya di bagian pendahuluan. Ruang lingkup penelitian ini mencakup seluruh aktivitas operasional perusahaan yang terkait dengan proses penjualan dan pelayanan konsumen.

Sebagaimana dijelaskan oleh Yin (2003), sebuah studi kasus bersandar pada berbagai sumber data. Data penelitian dikumpulkan melalui proses interview, analisis dokumen yang relevan dan observasi. Proses interview dilakukan terhadap pemimpin perusahaan yang juga merupakan pemilik, dan karyawan perusahaan. Wawancara dengan pemimpin perusahaan bertujuan untuk mendapatkan data terkait proses bisnis yang berjalan di rumah makan BJG, dan kebijakan-kebijakan terkait perubahan SPM dimasa pandemi COVID-19 ini. Sedangkan wawancara dengan karyawan dengan masa kerja 2 tahun ke atas dilakukan untuk mendapatkan data tentang pelaksanaan SPM dimasa pandemi ini. Terdapat dua karyawan yang diwawancarai yaitu *general manager* dan *chef* untuk *Chinese food*. Pemilihan karyawan dengan masa kerja minimal 2 tahun terkait dengan pengetahuan dan pengalaman karyawan tersebut dalam penerapan SPM sebelum dan sesudah masa pandemi.

Analisis dokumen dilakukan atas dokumen laporan penjualan, *job description* dan peraturan karyawan karyawan. Adapun dokumen laporan penjualan yang dianalisis adalah laporan penjualan bulanan periode tahun 2019 hingga 2021. Rangkuman dari laporan penjualan bulanan sejak 2019 sampai dengan 2021 ditampilkan dalam tabel 1 tentang Nilai Penjualan BJG tahun 2019, 2020 dan 2021 dalam penjelasan tentang temuan penelitian. Dokumen terkait *job description* tidak tersedia lengkap untuk semua posisi, sehingga yang dianalisis adalah dokumen

*job description* untuk manajer kasir dan kasir. Sedangkan untuk posisi yang lain, uraian *job description* diperoleh melalui wawancara dengan personel yang bersangkutan.

Untuk pengumpulan data melalui observasi dilakukan dengan melakukan observasi atas aktivitas operasional di rumah makan BJG untuk melihat pelaksanaan SPM dilapangan semasa pandemi. Aktivitas yang diobservasi adalah aktivitas pelayanan pelanggan, aktivitas operasional di dapur dan di kasir (pelayanan pembayaran oleh pelanggan). Data diambil dalam kurun waktu tiga bulan dari bulan Agustus hingga Oktober tahun 2021. Proses observasi dilaksanakan dua kali dalam kurun waktu tersebut, masing-masing selama delapan jam. Keterbatasan frekwensi pelaksanaan observasi juga dipengaruhi oleh kebijakan keselamatan dan jaga jarak antar pesonel (*social distancing*).

## HASIL DAN PEMBAHASAN

### Hasil Penelitian

Obyek penelitian yaitu BJG berlokasi di kota besar SM di pulau Jawa di Indonesia. Sebagai sebuah usaha dibidang kuliner, rumah makan BJG saat ini memiliki 2 cabang dan mempekerjakan 25 karyawan. BJG telah berdiri sejak 20 tahun lalu dengan menjual *Chinese food* sebagai menu utamanya. Omset BJG dimasa sebelum pandemi mencapai dikisaran Rp 130.000.000,00 hingga Rp 145.000.000,00 per bulan. Dimasa pandemi omset BJG turun hingga dikisaran angka Rp 70.000.000,00 hingga Rp 100.000.000,00 setiap bulan. Tabel 1 tentang Nilai penjualan bulanan BJG tahun 2019, 2020 dan 2021 berikut ini memberikan gambaran tentang fluktuasi nilai penjuln sejak sebelum hingga pada saat terjadi pandemi COVID-19 yang dirangkum dari Laporan penjualan bulanan.

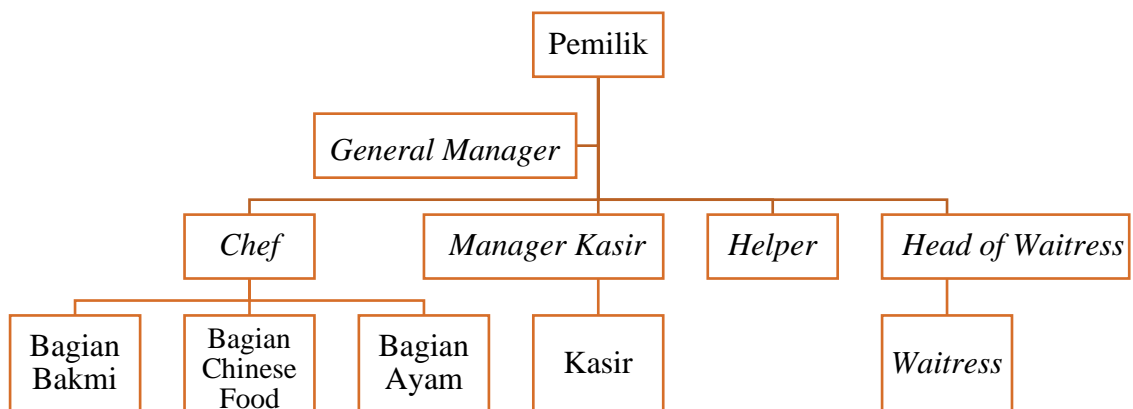
**Tabel 1. Nilai Penjualan Bulanan BJG - tahun 2019, 2020 dan 2021**

Tahun 2019		Tahun 2020		Tahun 2021	
Bulan	Omzet	Bulan	Omzet	Bulan	Omzet
Januari	Rp. 128.765.548	Januari	Rp. 135.245.677	Januari	Rp. 90.786.209
Februari	Rp. 136.895.323	Februari	Rp. 138.612.539	Februari	Rp. 97.280.483
Maret	Rp. 132.674.993	Maret	Rp. 112.431.287	Maret	Rp. 89.782.490
April	Rp. 138.528.722	April	Rp. 76.593.000	April	Rp. 100.782.395
Mei	Rp. 145.087.567	Mei	Rp. 98.920.164	Mei	Rp. 96.593.545
Juni	Rp. 144.678.221	Juni	Rp. 95.590.848	Juni	Rp. 89.456.207
Juli	Rp. 137.788.312	Juli	Rp. 80.638.509	Juli	Rp. 74.307.809
Agustus	Rp. 139.876.355	Agustus	Rp. 84.290.785	Agustus	Rp. 70.397.405
September	Rp. 140.862.682	September	Rp. 79.826.408	September	Rp. 71.809.278
Oktober	Rp. 139.920.766	Oktober	Rp. 81.200.569	Oktober	-
November	Rp. 135.920.766	November	Rp. 78.674.359	November	-
Desember	Rp. 130.973.509	Desember	Rp. 82.763.903	Desember	-

Sumber: Dokumen internal BJG, diolah.

Dari hasil wawancara dengan pimpinan perusahaan yang juga merupakan pemilik, diperoleh data terkait struktur organisasi rumah makan BJG sebagaimana tergambar dalam gambar 1. Informasi terkait struktur organisasi ini

diperoleh dari wawancara dengan pemilik dan General manager dari BJG mengingat masih belum terdokumentasi dalam bentuk dokumen fisik yang tersimpan dan teradministrasi dengan baik



**Gambar 1. Struktur organisasi BJG**

Uraian tugas, wewenang dan tanggung jawab dari masing-masing posisi yang ada dalam struktur organisasi tersebut di atas, dijelaskan sebagai berikut:

1. Pemilik atau pemimpin perusahaan, memiliki fungsi dan tanggung jawab meliputi proses pembelian bahan baku, pemantauan dan pengawasan laporan rutin, pengelolaan sumber daya manusia, pengelolaan dan pengawasan keuangan, dan pemantauan dan pengembangan reputasi perusahaan.
2. *General Manager* memiliki fungsi dan tanggung jawab meliputi pengaturan jadwal kerja karyawan, pengelolaan persediaan di Gudang, pengawasan atas terpenuhinya standar kebersihan dan keamanan, dan pengawasan terhadap karyawan.
3. *Chef* atau juru masak terbagi dalam 3 bagian yaitu *chinese food* (selain bakmi), bagian bakmi dan bagian ayam. Masing-masing juru masak memiliki tugas dan tanggung jawab terhadap proses pembuatan masakan sesuai pesanan sesuai bagian masing-masing, penakaran dan persiapan bahan baku yang diperlukan sesuai resep, pemantauan kebersihan dapur dan perlengkapannya, dan pemantauan keamanan makanan yang dimasak.
4. *Manager Kasir* memiliki fungsi dan tanggung jawab meliputi:
  - a) Melakukan pelaporan transaksi dan penghasilan kepada manager.
  - b) Mengawasi proses pembayaran yang dilakukan.
  - c) Melayani proses transaksi pembayaran.
  - d) Mencocokkan jumlah nominal yang diterima dengan transaksi yang terjadi.
  - e) Merekap pendapatan yang diterima pada akhir hari.
  - f) Mengatur keuangan baik pengeluaran dan pemasukan yang dilakukan oleh usaha.
  - g) Bertanggung jawab atas kunci kasir.
5. *Kasir* memiliki tanggung jawab sebagai berikut:
  - a) Melayani proses pembayaran yang dilakukan oleh pelanggan.
  - b) Melakukan pencatatan atas setiap transaksi yang dilakukan.
  - c) Bertanggung jawab atas kunci kasir.
  - d) Melakukan pengecekan pada packing untuk produk yang di *takeaway*.
6. *Helper* memiliki tugas dan tanggung jawab utamanya pada bagian *Chinese Food* yang

meliputi persiapan bahan baku, membersihkan peralatan yang dipergunakan, mempersiapkan makanan untuk penyajian, dan termasuk membantu juru masak dalam proses pengolahan makanan.

7. *Head of Waitress* memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:
  - a) Menyiapkan tempat sebelum rumah makan buka.
  - b) Menata dan membersihkan meja untuk digunakan.
  - c) Memberi salam kepada pelanggan yang datang.
  - d) Memberikan buku menu serta mencatat pesanan yang dipesan oleh pelanggan.
  - e) Memberikan catatan pesanan kepada bagian dapur.
  - f) Memastikan ketepatan pesanan yang dipesan oleh pelanggan.
  - g) Menangani masalah yang dihadapi oleh pelanggan.
  - h) Mengantarkan pesanan yang dipesan kepada pelanggan.
  - i) Mengawasi *waitress* dalam melayani pelanggan.
8. *Waitress* memiliki tugas dan tanggung jawab sebagai berikut:
  - a) Menyiapkan tempat sebelum rumah makan buka.
  - b) Menata dan membersihkan meja untuk digunakan.
  - c) Memberi salam kepada pelanggan yang datang.
  - d) Memberikan buku menu serta mencatat pesanan yang dipesan oleh pelanggan.
  - e) Memberikan catatan pesanan kepada bagian dapur.
  - f) Memastikan ketepatan pesanan yang dipesan oleh pelanggan.
  - g) Mengantarkan pesanan yang dipesan kepada pelanggan.

SPM yang berjalan di BJJG saat ini mencakup keempat alat pengendalian menurut (Merchant & Stede, 2007), sekalipun belum seluruhnya berjalan sempurna. *Action control* yang ada meliputi pembatasan akses pada area kritis (contoh mesin kasir, gudang), pembatasan administratif terkait dengan proses pengambilan keputusan (dimana keputusan hanya diambil oleh pemimpin perusahaan), peraturan kekaryawananan, pemisahan tugas dan tanggungjawab, dan pengarahan (*briefing*) dari pemimpin perusahaan.

BJG belum menerapkan target penjualan untuk *result control*, namun hanya mengukur kepuasan pelanggan melalui sebuah survey terukur. Hasil pengukuran kepuasan pelanggan menjadi dasar pemberian imbalan (*reward*). Pada proses seleksi dan rekrutmen karyawan (yang merupakan bagian dari *personnel control*), terdapat kebijakan yang menekankan pada pentingnya kualitas kerja sebagai faktor utama dalam menyeleksi calon karyawan.

*"Nggak ada batesan pendidikan sih.. Bukan dari seorang yang bersekolah juga nggak pa-pa.. .... liat masakan e.. keliatan e anak ini mampu, ya biasane tak kasi kesempatan."* [pemimpin perusahaan]

Proses training karyawan baru dan penetapan *job description* juga diterapkan untuk sebagai bentuk *personnel control*. Sedangkan *cultural control* sebagai alat pengendalian keempat di perusahaan ini dibangun dengan mengutuk budaya kebersamaan dan gotong royong dalam menjalankan tugas untuk menghindari keluhan dari pelanggan.

Sebelum masa pandemi COVID-19, SPM yang berlaku di BJJ relatif lebih bersifat sentralistik dengan pemilik sebagai pihak yang berperan utama. Dari hasil wawancara dengan pemilik yang dikonfirmasi oleh general manager, dapat diketahui bahwa aktivitas-aktivitas penting seperti halnya pembelian bahan baku, rekrutmen dan inovasi produk maupun bisnis dikendalikan oleh pemilik. Pengambilan keputusan yang bersifat strategis maupun operasional juga diambil oleh pemilik, termasuk *problem solving*. SPM yang bersifat sentralistik di BJJ cenderung membuat manajer kurang dapat mengembangkan kemampuan dalam penyelesaian masalah operasional.

Terjadi perubahan lingkungan kerja pada masa pandemi COVID-19, dimana sesuai dengan ketentuan untuk menekan penularan, pemerintah memberlakukan peraturan untuk bekerja dari rumah (*work from home - WFH*) dan membatasi pelaksanaan pekerjaan yang dilakukan di lokasi perusahaan. Selain itu, terdapat pula pembatasan jumlah pengunjung pada sektor bisnis kuliner seperti halnya di rumah makan BJJ. Sebagai konsekuensinya telah terjadi penurunan hasil *directions* dan *personnel limitation* menjadi kendala utama terutama terkait dengan SPM yang bersifat sentralistik dan karyawan yang masih rendah literasinya terhadap perkembangan teknologi

penjualan (dimana rerata hasil penjualan tahun 2019 sebelum pandemic adalah Rp 137.633.063,00 per bulan turun menjadi Rp 95.399.004,00 per bulan di tahun 2020 diawal pandemi) dan perubahan lingkungan kerja yang berdampak pada perilaku karyawan.

Pemimpin perusahaan dan *general manager* menjelaskan bahwa kondisi pandemi ini juga menuntut BJJ untuk melakukan inovasi produk untukantisipasi terhadap perubahan pola penjualan akibat pembatasan jumlah pengunjung rumah makan. Inovasi dilakukan dengan membuat produk-produk makanan beku (*frozen food*) untuk beberapa menu yang sudah ada dan melakukan penjualan melalui aplikasi penjualan *online*. Namun demikian, sebagaimana dijelaskan oleh pemimpin perusahaan dan *general manager*, untuk produksi *frozen food* belum ada mekanisme pengendalian ataupun prosedur yang relevan untuk mengatur operasional penyediaan bahan baku produk baru ini, mengingat baik produk *frozen food* ini juga menggunakan bahan baku yang sama dengan produk yang sudah ada. Bahan baku yang tersedia dipergunakan baik untuk keperluan produksi makanan yang diproses untuk pembeli yang datang ke rumah makan maupun untuk produksi *frozen food*. Tidak adanya prosedur dan mekanisme pengendalian ini mengakibatkan chef sering salah dalam memerhitungkan ketersediaan bahan ketika akan memasak makanan untuk pesanan di rumah makan sebagaimana dijelaskan oleh *general manager*. Di sisi lain, pemimpin perusahaan juga menjelaskan bahwa masih banyaknya karyawan yang tidak memiliki literasi terhadap teknologi informasi terutama yang terkait dengan aplikasi penjualan *online* memengaruhi kecepatan dan kualitas layanan terhadap pembelian secara *online*. Hal ini juga memicu munculnya keluhan dari pelanggan yang berakibat pada penilaian dari pelanggan yang tidak optimal.

Uraian di atas menunjukkan upaya perubahan strategi pada BJJ untuk menyikapi kondisi krisis akibat pandemi COVID-19. Namun demikian, tampak bahwa perubahan strategi ini juga menimbulkan permasalahan pengendalian baru baik berupa *lack of direction*, *lack of motivation* maupun *personnel limitation*. Dari ketiga permasalahan pengendalian tersebut, *lack of digital*. Kondisi ini menegaskan bahwa perubahan strategi bisnis yang berpengaruh pada perubahan proses bisnis juga perlu diikuti dengan perubahan atau penyesuaian SPM.



Perubahan metode kerja menjadi WFH ini menyulitkan proses pengawasan pekerjaan dan pemecahan masalah di perusahaan, mengingat operasional BJK masih beroperasi secara terbatas dimasa pandemi. Kesulitan proses pengawasan terhadap aktivitas operasional dikarenakan kepemimpinan perusahaan yang lebih banyak bekerja secara WFH. Selain itu, dalam kondisi pengawasan yang sangat terbatas dan ketidakhadiran pemimpin perusahaan akibat WFH, proses penyelesaian permasalahan (*problem solving*) menjadi tidak berjalan dengan baik.

*“Kayak kemarin itu ya.. saya kan nggak ada di pusat kan.. Nah ada komplain kalo makanannya penyajiannya lama, ternyata bahan bakune ada sing kurang gitu makane lama.. Bar gitu, orang e sampe marah-marah nunggu 1 jam an mungkin.. bahkan lebih. Tapi sama karyawan ku tu cuman diomongin sorry atau maaf gitu.. Padahal kalo menurut tante ya nek wis nunggu berjam-jam gitu lumayan fatal sih.. Kalo tante pasti sesuatu sing bikin mereka bakal tetep mau balik lagi sih.” [pemimpin perusahaan].*

*“Ya nek saya mau nangani gimana lo.. Biasane nek ada nyajiin makan. Terus telat, kan komplain to. Nah nek kayak gitu sing maju Bu Trinita.. Trus saya biasane disuru ngurusin hal yang lain, jadi kurang tau kalo ngatasi begituan. Terus sekarang Ibu Trinita ya wis jarang disini, tambah bingung wis mau gimana nanganin e.. Malah kadang ada pelanggan sing tambah emosi” [general manager]*

Proses penyelesaian masalah yang tidak berjalan baik karena tidak adanya komunikasi dan arahan yang baik dari pemimpin perusahaan kepada para manajer dan karyawannya. Selain arahan dan komunikasi yang kurang baik, juga disebabkan selama ini ketergantungan pada keputusan pemimpin perusahaan sangat tinggi. Hal ini berujung pada tidak mampunya manajer untuk memahami permasalahan yang timbul dan sistem pengendalian yang masih bersifat sentralistik. Permasalahan pengendalian ini termasuk dalam kategori *lack of direction*.

Perubahan kondisi lingkungan kerja semasa pandemi ini juga mengakibatkan permasalahan motivasi pada para karyawan. Selama masa pandemi, jumlah pengunjung rumah makan turun secara signifikan dan hal ini mengakibatkan penurunan kinerja karyawan dalam hal pelayanan

kepada pelanggan, sekalipun proses pengukuran kepuasan pelanggan berdasarkan survey sebagaimana diuraikan sebelumnya tetap berlangsung dan hasilnya tetap dipergunakan sebagai dasar pemberian imbalan berbasis kinerja.

Permasalahan yang terkait dengan *personnel limitation* selama masa pandemi ini juga terkait dengan perubahan lingkungan kerja. Kondisi pandemi yang membatasi jumlah pengunjung mengakibatkan penjualan BJK lebih bergantung pada penjualan online. Literasi karyawan terhadap teknologi informasi yang rendah mengakibatkan berbagai hambatan pekerjaan terkait dengan penjualan online. Hal ini diutarakan oleh pemimpin perusahaan dalam kesempatan wawancara dengan peneliti.

#### Pembahasan

Pandemi COVID-19 memberikan dampak langsung pada lingkungan bisnis dikarenakan adanya pembatasan-pembatasan untuk menekan penularan penyakit. Pembatasan akses para pekerja ke lokasi pekerjaan membuat aktivitas operasional tidak dapat berjalan dengan optimal. Secara bersamaan, pembatasan akses pembeli atau pelanggan pada tempat berinteraksi antara penjual dan pembeli membawa dampak pada kinerja dan kesehatan keuangan perusahaan. Kondisi krisis pandemi ini telah mendisrupsi proses bisnis disemua sektor industri pada semua level, bahkan pada sektor layanan publik. Oleh karenanya, sudah menjadi sebuah konsekuensi logis bahwa setiap organisasi akan melakukan langkah-langkah yang diperlukan untukantisipasi dan melakukan pengaturan ulang strategi organisasi. Tujuan utama organisasi untuk tetap memertahankan *going concern* harus dicapai dengan strategi dan proses bisnis yang berbeda.

Jika merujuk pada konsep Merchant & Stede (2007) terkait fokus SPM untuk menyelaraskan keputusan dan tindakan anggota organisasi untuk mencapai tujuan sesuai dengan strategi yang ditetapkan, maka dalam fenomena yang terjadi di BJK tampak bahwa perubahan atau penyesuaian SPM menjadi sebuah konsekuensi logis. Kondisi pandemi ini telah mengubah lingkungan bisnis dan kerja BJK, yang artinya telah terjadi pergeseran *gap* antara *what is desired* dan *what is*

*likely to happen* dimasa pandemi. Pergeseran ini diikuti dengan perubahan strategi bisnis di BJK dimana hal ini berarti SPM yang ada perlu disesuaikan ulang.

Permasalahan pengendalian berupa *lack of direction* yang berakar dari sistem pengendalian yang cenderung sentralistik perlu untuk ditinjau ulang. Pendekatan sentralistik terbukti menyulitkan dalam proses pengawasan operasional perusahaan, pengambilan keputusan maupun penyelesaian masalah. Saluran komunikasi yang kurang optimal antara pemimpin dan karyawan perlu diperbaiki dengan orientasi pada sistem pengendalian yang lebih desentralistik. Pola pengendalian sentralistik selain tidak optimal dalam menyikapi kondisi dimasa pandemi, dalam jangka panjang juga kurang optimal dengan semakin berkembangnya perusahaan. Untuk itu, penataan tanggungjawab dan wewenang yang lebih tertata dan terdokumentasi dengan baik akan membantu pelaksanaan SPM yang lebih optimal. Penataan tanggung jawab dan wewenang yang terangkum dalam *job description* masing-masing posisi perlu untuk diikuti dengan pemberlakuan peraturan dan prosedur yang terstandar dan tertulis.

Prosedur yang terstandar dan tertulis akan membantu menjamin konsistensi dari pelaksanaan aktivitas-aktivitas operasional perusahaan. *Job description* dan prosedur terstandar dan tertulis memudahkan proses pengendalian yang lebih obyektif karena mengacu kepada referensi yang lebih pasti. Selain itu, penggunaan teknologi berbasis online seperti halnya pemasangan kamera pengawas CCTV dapat menjadi salah satu alternatif metode pengendalian. Sarana pengawasan berbasis teknologi online ini akan menjadi bentuk *behavioural constraint* yang membantu membatasi perilaku karyawan yang tidak diinginkan. Di sisi administratif, mekanisme pelaporan yang baku dan terstruktur yang perlu dilakukan oleh aktor-aktor kunci tidak hanya akan memperbaiki jalur komunikasi antar pimpinan dan manajer, namun berguna untuk menjaga akuntabilitas dari aktivitas operasional yang mereka lakukan. Aktor-aktor kunci tersebut dapat meliputi *general manager*, manajer kasir dan para *chefs*.

Dari sisi pengendalian berbasis hasil (*result control*), penyesuaian dapat dilakukan dengan mengacu kepada aktivitas operasional baru atau tambahan yang muncul dimasa pandemi. Pergeseran strategi perusahaan antara lain dengan melakukan inovasi produk baru sekalipun masih memertahankan aspek kualitas sebagai aspek penting bisnis. Pengendalian berbasis hasil dapat ditingkatkan dengan mengukur pelaksanaan aktivitas-aktivitas baru tersebut dan mengaitkannya sebagai basis pemberian penghargaan atau imbalan berbasis kinerja. Untuk itu, indikator-indikator baru perlu didefinisikan dan ditetapkan sebagai salah satu alat untuk mengukur kinerja karyawan yang mengarah kepada meningkatkan motivasi kerja karyawan di lingkungan kerja dan metode kerja yang baru. Indikator-indikator kinerja baru tersebut juga harus mendukung pada peningkatan kemampuan karyawan dalam menjalankan proses bisnis dengan metode baru yang berbasis pada teknologi online

Pengelolaan sumber daya manusia pada penyesuaian sistem pengendalian *personnel control* dan *cultural control* lebih diarahkan kepada antisipasi penggunaan teknologi informasi untuk mendukung proses bisnis dan penguatan budaya kerjasama antar karyawan. Untuk mendukung proses bisnis berbasis teknologi informasi, maka literasi karyawan terhadap teknologi informasi perlu ditingkatkan melalui berbagai pelatihan yang relevan. Pada pengendalian budaya, sistem penilaian kinerja yang mengarahkan karyawan dalam menguatkan semangat kebersamaan perlu dipertimbangkan. Sistem penilaian kinerja yang mengarah pada *group-based reward* dapat menjadi alternatif. Selain itu, *tone of the top* dan komitmen pimpinan perusahaan dalam memberdayakan para manajer dalam proses pengambilan keputusan dan penyelesaian masalah dapat menjadi penyesuaian yang penting di *personnel* dan *cultural controls*.

Studi kasus pada BJK ini memberikan *insights*, bahwa dalam penerapan SPM di perusahaan, perlu adanya kombinasi antar alat-alat pengendalian yang bersifat dinamis, dimana faktor-faktor eksternal dan internal perusahaan menjadi faktor penentu. Perubahan kondisi lingkungan bisnis selama pandemi COVID-19

membawa pada ketidakpastian yang tinggi (Leoni et al., 2021), dan untuk itu penyesuaian yang dilakukan perlu mempertimbangkan berbagai hal yang tidak terduga (Passetti et al., 2021). Model pengendalian konvensional yang relatif tersentralistik tidak memberikan ruang yang

cukup untuk beradaptasi terhadap ketidakpastian dan hal-hal tak terduga seperti yang terjadi di BJJ (turunnya jumlah pengunjung dan munculnya permasalahan operasional yang tidak mampu diselesaikan bahkan oleh manajer).

**Tabel 2. Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) BJJ sebelum dan pada saat pandemi COVID**

SPM sebelum COVID-19	SPM pada saat pandemi COVID-19
SPM di BJJ cenderung bersifat sentralistik dengan kehadiran pemilik sebagai pemimpin perusahaan sebagai faktor kunci pengendalian.	Sifat sentralistik dalam SPM di BJJ agak berkurang dan sudah adanya pemanfaatan teknologi digital untuk membantu pengendalian aktivitas operasional di titik kritis (kasir dan gudang).
SPM di BJJ lebih bersifat informal namun masih dapat menjawab permasalahan operasional dengan hadirnya pemimpin perusahaan.	SPM masih cenderung bersifat informal namun relatif sulit untuk dapat menjawab permasalahan operasional dalam lingkungan kerja baru.

Lebih jauh jika melihat pada temuan empiris pada BJJ, terbukti bahwa sistem pengendalian dengan pendekatan sentralistik tidak lagi relevan diterapkan dalam kondisi dengan ketidakpastian tinggi dan lingkungan kerja yang terdisrupsi yang berakibat pada tidakmungkinnya pengawasan dan pengendalian konvensional untuk dilakukan. Kondisi ini dapat muncul baik terkait dengan krisis akibat pandemi COVID-19, maupun dalam era bisnis modern. Pendekatan desentralisasi itu sendiri merupakan variabel penting dalam sistem akuntansi manajemen yang akan mendorong kinerja yang lebih baik melalui transfer tanggung jawab yang diikuti dengan arus informasi yang relevan dalam sebuah saluran komunikasi yang baik (Soobaroyen & Poorundersing, 2008). Pemberian otonomi kepada karyawan dapat menjadi motivasi intrinsik penting yang membawa efek pengawasan yang melampaui model pengawasan tersentralistik. Di sisi lain, pemberian otonomi yang sesuai kepada karyawan dapat membawa pada respon karyawan yang lebih baik dalam menghadapi perubahan ekstrim pada lingkungan kerja, terutama yang diakibatkan oleh kondisi krisis (Delfino & Kolk, 2021).

Penelitian ini memberikan kontribusi penting dalam konteks penelitian SPM dalam rentang waktu masa pandemi COVID-19. Selain sejalan dengan temuan dari Passetti et al. (2021)

maupun Delfino & Kolk (2021) tentang disrupsi pada lingkungan kerja yang menuntut adanya perubahan SPM. Perbaikan-perbaikan SPM yang dapat dilakukan BJJ sebaiknya menasar pada akar permasalahan yaitu pada pendekatan sistem pengendalian tersentralistik dan saluran komunikasi yang lebih baik. Pendekatan sentralistik tidak membuat manajer maupun karyawan senior mampu untuk menangani masalah proses bisnis bahkan yang sederhana dan rutin sekalipun. Perilaku dan preferensi manajemen puncak terhadap alternatif pendekatan sistem pengendalian bisa menjadi tantangan terbesar dalam melakukan perubahan atau penyesuaian SPM yang diperlukan dalam menghadapi kondisi krisis. Di sisi lain, penyesuaian SPM yang perlu dilakukan dalam kondisi krisis yang diikuti dengan perubahan strategi bisnis tidak bisa dilakukan hanya pada satu alat pengendalian.

Penyesuaian maupun perubahan SPM harus mengarah pada sebuah struktur pengendalian yang mampu memberdayakan segenap anggota organisasi, utamanya dalam posisi managerial, dan memberikan otonomi yang cukup untuk mendorong kemandirian dan kinerja optimal. Alat-alat pengendalian antara lain berupa aturan prosedur tertulis dan jelas, *group-based rewards*, dan saluran komunikasi yang lebih demokratis dapat diterapkan sebagaimana direkomendasikan untuk BJJ. Selain itu, penggunaan perkembangan

teknologi informasi (contoh: penggunaan aplikasi penjualan dan penggunaan teknologi kamera pengawas yang terhubung secara *online*) menjadi alternatif yang relevan dalam mendukung penyempurnaan SPM dalam masa krisis seperti yang direkomendasikan pada BJG. Literasi terhadap teknologi informasi menjadi aspek penting untuk dikuasai seluruh anggota organisasi.

Implikasi manajerial dari hasil penelitian ini lebih mengarah kepada perbaikan SPM melalui formalisasi prosedur. SPM yang lebih formal dapat diterapkan dengan menyusun *standard operating procedure* yang tertulis dan terdokumentasi dengan baik. Standarisasi pelaksanaan aktivitas menjadi penting untuk menjamin bahwa keseluruhan bisnis proses dijalankan sesuai dengan aturan yang semestinya baik dengan adanya supervisi yang ketat maupun tidak. Selain itu, dari hasil penelitian ini juga tampak bahwa peningkatan literasi digital karyawan sangat diperlukan untuk mendukung inovasi-inovasi baru yang muncul untuk mengantisipasi perubahan lingkungan kerja dan bisnis yang dihadapi. Dalam hal ini investasi terhadap peningkatan kemampuan karyawan diperlukan dan harus disiapkan dengan perencanaan yang matang.

## SIMPULAN

Penelitian ini juga menunjukkan bahwa perubahan strategi bisnis tidak cukup untuk menyikapi masa krisis. Kondisi krisis yang memiliki karakteristik ketidakpastian tinggi perlu disikapi dengan antisipasi pada munculnya hal-hal tak terduga. Kondisi ini menuntut adanya fleksibilitas dalam proses pengawasan atau pengendalian dan pengambilan keputusan dari pengelolaan proses bisnis dalam batas tertentu. Desentralisasi merupakan elemen penting dalam praktek akuntansi manajemen yang dapat mengarah kepada perbaikan kinerja karyawan.

Penelitian ini memiliki beberapa keterbatasan. Hasil dari penelitian ini bersifat spesifik dan tidak bisa digeneralisasi untuk konteks yang lain karena merupakan penelitian kualitatif. Keterbatasan akibat akses yang terbatas dimasa pandemi menjadi hal yang tidak bisa dihindari dalam penelitian ini. Fokus penelitian yang tertuju pada penerapan SPM dimasa krisis pandemi membatasi penelitian ini dari mempelajari lebih dalam terkait proses

justifikasi dari perilaku pemimpin dan para manajer dalam menilai kewajaran dari pilihan proses pengendalian manajemen yang diterapkan. Hal ini membuka peluang pada penelitian lebih lanjut yang dapat mempertimbangkan aspek sosio-psikologis maupun latar belakang budaya yang membentuk perilaku para aktor tersebut dalam bertindak dan menjalankan pengendalian manajemen. Untuk itu, penelitian-penelitian yang mengarah pada peluang penelitian ini akan sangat berguna dalam memer kaya literatur penerapan SPM dan pengendalian akuntansi manajemen dari berbagai perspektif.

## REFERENCES

- Afthonidis, E. P., & Tsiotras, G. D. (2014). Strategies for Business Excellence Under an Economic Crisis. *TQM Journal*, 26(6), 610–624. <https://doi.org/10.1108/TQM-10-2012-0078>.
- Ahrens, T., & Chapman, C. S. (2007). Management Accounting as Practice. *Accounting, Organizations and Society*, 32(1–2), 5–31. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.013>.
- Ashraf, J., & Uddin, S. (2015). Military, “Managers” and Hegemonies of Management Accounting Controls: A Critical Realist Interpretation. *Management Accounting Research*, 29, 13–26. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.07.002>.
- Becker, S. D., Mahlendorf, M. D., Schaffer, U., & Thaten, M., (2016). Budgeting in Times of Economic Crisis. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1489–1517. <https://doi.org/10.1111/1911-3846.12222>.
- 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, 12–28. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2016.04.002>.
- Brignall, S., & Modell, S. (2000). An Institutional Perspective on Performance Measurement and Management in the New Public Sector. *Management Accounting Research*, 11(3), 281–306. <https://doi.org/10.1006/mare.2000.0136>.
- Burhan, F. A. (2020). *Bisnis Anjlok akibat Pandemi Corona, UMKM Bisa Ubah Strategi Usaha*. Didapatkan dari <https://katadata.co.id/agustiyanti/digital/5e9a41c9131dc/bisnis-anjlok-akibat-pandemi-corona-umkm-bisa-ubah-strategi-usaha>, 2 Februari 2021, pukul 10.20 WIB.

- Burns, J., & Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing Management Accounting Change: An Institutional Framework. *Management Accounting Research*, 11(1), 3–25. <https://doi.org/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, 127–168. [https://doi.org/10.1016/S0361-3682\(01\)00027-7](https://doi.org/10.1016/S0361-3682(01)00027-7).
- Chenhall, R. H., & Euske, K. J. (2007). The Role of Management Control Systems in Planned Organizational Change: An Analysis of Two Organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 32(7–8), 601–637. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2006.09.007>.
- Collier, P. M. (2001). The Power of Accounting: A Field Study of Local Financial Management in a Police Force. *Management Accounting Research*, 12(4), 465–486. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0157>.
- Cowton, C. J., & Dopson, S. (2002). Foucault's Prison? Management Control in an Automotive Distributor. *Management Accounting Research*, 13(2), 191–213. <https://doi.org/10.1006/mare.2001.0173>.
- Delfino, G. F., & Kolk, B. V. D. (2021). Remote Working, Management Control Changes and Employee Responses during the COVID-19 Crisis. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1376–1387. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-06-2020-4657>.
- Elizabeth, & 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), 51–63. <https://doi.org/10.47233/jebd.v23i1.169>.
- Gamage, S. D. D., & Gooneratne, T. (2017). Management Controls in an Apparel Group: An Institutional Theory Perspective. *Journal of Applied Accounting Research*, 18(2), 223–241. <https://doi.org/10.1108/JAAR-09-2015-0075>.
- Hertati, L., & 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), 503–518. <https://doi.org/10.17509/jrak.v8i3.23557>.
- Hou, H. (C.), Remoy, H., Jylha, T., & Putte, H. V. (2021). A Study on Office Workplace Modification During the COVID-19 Pandemic in The Netherlands. *Journal of Corporate Real Estate*, 23(3), 186–202. <https://doi.org/10.1108/JCRE-10-2020-0051>.
- Leoni, G., Lai, A., Stacchezzini, R., Steccolini, I., Brammer, S., Linnenluecke, M., & Demirag, I. (2021). Accounting, Management and Accountability in Times of Crisis: Lessons from the COVID-19 Pandemic. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1305–1319. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-05-2021-5279>.
- Lukka, K. (2007). Management Accounting Change and Stability: Loosely Coupled Rules and Routines in Action. *Management Accounting Research*, 18(1), 76–101. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2006.06.006>.
- Merchant, K. A., & Stede, W. A. V. D. (2007). *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives* (Edisi ke-2). Essex: Pearson Education Limited.
- O'Connor, N. G., Vera-Muñoz, S. C., & 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), 246–266. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2011.04.004>.
- Passetti, E., Battaglia, M., Bianchi, L., & Annesi, N. (2021). Coping With the COVID-19 Pandemic: The Technical, Moral and Facilitating Role of Management Control. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 34(6), 1430–1444. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-08-2020-4839>.
- Purwanto, M., & Lindrawati. (2018). Faktor-Faktor yang Mempengaruhi Desain Sistem Pengendalian Manajemen (Studi Empiris Pada Perusahaan Berstandar Nasional Indonesia). *Prosiding Seminar Nasional Ilmu Terapan (SNITER) 2018*: Surabaya.
- Rikhardsson, P., Rohde, C., Christensen, L., & Batt, C. E., (2021). Management Controls and Crisis: Evidence from The Banking Sector. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 34(4), 757–785. <https://doi.org/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), 35–552.  
<https://doi.org/10.17509/jrak.v9i3.37283>.
- Santia, T. (2020) *Industri Makanan dan Minuman Paling Terdampak Virus cCrona*. Didapatkan dari  
<https://www.liputan6.com/bisnis/read/4211947/industri-makanan-dan-minuman-paling-terdampak-virus-corona>, 10 Februari 2021, pukul 12.10 WIB.
- Sargiacomo, M., Ianni, L., & Everett, J. (2014). Accounting for Suffering: Calculative Practices in The Field of Disaster Relief. *Critical Perspectives on Accounting*, 25(7), 652–669.  
<https://doi.org/10.1016/j.cpa.2014.03.011>.
- Septiningrum, L. D. (2021). Manajemen Strategi Untuk Meningkatkan Penjualan Food and Beverage Di Era Pandemi Covid 19. *Jurnal Ilmiah Manajemen Bisnis dan Inovasi Universitas Sam Ratulangi (JMBI UNSRAT)*, 8(1), 32–49.  
<https://doi.org/10.35794/jmbi.v8i1.32638>.
- Siddiqui, J., & Uddin, S. (2016). Human Rights Disasters, Corporate Accountability and the State Lessons Learned from Rana Plaza. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 29(4), 679–704. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-07-2015-2140>.
- Soobaroyen, T., & Poorundersing, B. (2008). The Effectiveness of Management Accounting Systems: Evidence from Functional Managers in Developing Country. *Managerial Auditing Journal*, 23(2), 187–219.  
<https://doi.org/10.1108/02686900810839866>
- Uddin, S., & Tsamenyi, M. (2006). Public Sector Reforms and The Public Interest: A Case Study of Accounting Control Changes and Performance Monitoring in a Ghanaian State-Owned Enterprise. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 18(5), 648–674.  
<https://doi.org/10.1108/09513570510620493>
- Yin, R. K. (2003) *Case Study Research: Design and Methods* (Edisi ke-3). California: Sage Publications Ltd.