

KRITIK BERBASIS TEORI DINAMIKA SPIRAL ATAS TIPOLOGI SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Abdul Kahar
Selmita Paranoan

Universitas Tadulako, Kampus Bumi Tadulako Tondo,
Palu, Sulawesi Tengah.
Surel: shelo0709@yahoo.co.id

Abstrak: Kritik Berbasis Teori Dinamika Spiral atas Tipologi Sistem Pengendalian Manajemen. Penelitian ini bertujuan mengkonstruksi sebuah model tipologi sistem pengendalian manajemen. Paradigma post-positivistik digunakan untuk mendapatkan pemahaman sistem pengendalian pada perusahaan PT Hadji Kalla. Hasil penelitian menunjukkan bahwa terjadi adaptasi, internalisasi, dan konvergensi nilai-nilai antara nilai-nilai Hadji Kalla dan Toyota. Nilai-nilai kearifan lokal suku Bugis-Makassar seperti: *sipakatau*, *Getteng*, *mappakalabbi*, *assamaturu*, *sipatuo-sipatokkong* dapat ditemui pada PT Hadji Kalla, sementara nilai-nilai kearifan bangsa Jepang seperti: *kaizen*, *jidoka*, *heijunka*, *hoshin*, *genchi gembutsu* dapat diidentifikasi pada Toyota. Internalisasi nilai-nilai kearifan *siri na pesse* merupakan konstruksi model sistem pengendalian manajemen holistik.

Abstract: Spiral Dynamics Theory-Based Criticism on Management Control Systems Typology. This study aims to construct a typology model of management control systems. Post-positivism paradigm was used to find the meaning of management control system on PT Hadji Kalla (HK). The result shows the adaptation, internalization, and convergence between HK's and Toyota's values in the practices. The local values of Bugis-Makassar wisdom such as *sipakatau*, *Getteng*, *mappakalabbi*, *assamaturu*, *sipatuo-sipatokkong* can be found in the HK's values, while the Japanese's wisdom like: *kaizen*, *jidoka*, *heijunka*, *hoshin*, *genchi gembutsu* can be identified as Toyota's. Internalizing the values of *siri na pesse* wisdom become a holistic management control system construction.

Kata Kunci: Sistem pengendalian manajemen, Teori dinamika spiral, *siri na pesse*

Pendekatan konstruksi sistem pengendalian manajemen selama ini masih didominasi oleh pendekatan sistem ekonomi kapitalis. Pendekatan ini banyak memberi warna pada tipologi sistem pengendalian manajemen konvensional yang dipraktikkan dewasa ini. Sistem ekonomi kapitalis menggiring sistem pengendalian manajemen ke arah tujuan dan strategi sempit yang hanya berfokus pada peningkatan keunggulan bersaing atau berusaha menjadi pemenang dengan menghalalkan segala cara dalam arena persaingan bisnis. Strategi keunggulan bersaing ini sarat dengan praktik-praktik alienasi, dominasi, hegemoni, dan eksploi-

tasi yang tumbuh subur dalam organisasi (Irianto 2006). Sehingga sistem pengendalian manajemen semakin menjauhkan manusia dari hakikatnya sebagai makhluk sosial karena sudah dijadikan komoditas.

Tujuan pengendalian manajemen adalah mengendalikan perilaku anggota organisasi untuk tercapainya keselarasan tujuan (*goal congruence*), yaitu kondisi keselarasan di mana antara kepentingan organisasi secara institusi sejalan dengan kepentingan anggota organisasi sebagai individu (Ouchi 1979). Abernethy dan Chua (1996) juga menyatakan bahwa sistem pengendalian manajemen sebagai kombinasi



Jurnal Akuntansi Multiparadigma
JAMAL
Volume 5
Nomor 1
Halaman 1-169
Malang, April 2014
ISSN 2086-7603
e-ISSN 2089-5879

mekanisme yang berupaya untuk meningkatkan kesesuaian perilaku anggota dengan tujuan organisasi. Definisi tersebut memberikan pemahaman bahwa fokus utama pengendalian manajemen adalah pengendalian perilaku dengan cara meningkatkan probabilitas kesesuaian antara kepentingan anggota dengan organisasinya. Kesesuaian perilaku anggota organisasi menjadi kendala terbesar dalam menjalankan fungsi sistem pengendalian manajemen karena anggota organisasi memiliki latar belakang, karakteristik emosional, dan nilai-nilai budaya yang berbeda-beda.

Bagaimana agar model sistem pengendalian manajemen memiliki tipologi dan dimensi-dimensi yang mencakup pengendalian secara holistik, baik dalam lingkup struktur maupun proses pengendalian? Holistik dapat diartikan bahwa tipologi sistem pengendalian manajemen mengakomodasi dimensi-dimensi yang lebih luas dan menyeluruh dalam mengkonstruksi unsur-unsur pengendalian manajemen. Berangkat dari masalah tersebut maka penting untuk menggunakan pendekatan perekayasa sistem pengendalian berbasis teori dinamika spiral (*spiral dynamics*) yang disarikan oleh Bahau-din (2007). Teori dinamika spiral merupakan suatu cara untuk menjelaskan kompleksitas perubahan atas sifat dunia. Dinamika spiral berpendapat bahwa sifat manusia dapat berubah bahkan dalam kondisi terpaksa sekalipun manusia akan beradaptasi dengan lingkungan mereka dengan membangun keadaan baru, lebih kompleks, model konseptual dari dunia baru sehingga manusia dapat menangani masalah-masalah baru.

Dekade terakhir turbulensi perubahan perilaku individu, kelompok individu maupun masyarakat cenderung *chaotic*. Pada titik inilah teori dinamika spiral memberikan suatu kerangka pikir atau konsep untuk memahami suatu sistem yang kompleks dinamis namun memiliki kemampuan beradaptasi (*adaptive complex dynamics system*). Konsep ini didasari oleh warna pikiran yang ada pada setiap manusia yang membentuk dan tampil dalam perilaku bisnis, kehidupan sehari-hari, pendidikan, bahkan geopolitik sesuai dengan jenjang spiralnya. Dinamika spiral mendalami dan menjawab pertanyaan mengapa manusia berbeda, mengapa sebagian berubah dan sebagian lainnya tidak berubah. Mengapa reaksi sebagian masyarakat berbeda dengan sebagian lainnya dalam

menyikapi perubahan yang sama. Bagaimana mengelola orang sebagai individual, organisasi ataupun masyarakat dalam situasi turbulensi dewasa ini. Dengan mengintegrasikan tiga disiplin ilmu yaitu biologi, psikologi dan sosiologi serta berbagai dimensi spiritual yang menyatu sebagai sistem (*biological, psychological, and sosiological and even spiritual components which together form into these systems*) Graves (1960) dalam Bahau-din (2007) membangun teori *spiral dynamics*.

Tulisan ini bertujuan mengkonstruksi sebuah model tipologi sistem pengendalian manajemen sebagai bentuk kritik atas model sistem pengendalian manajemen konvensional. Paradigma post-positivistik dalam ranah penelitian rasionalistik yang akan digunakan sebagai metode analisis untuk menemukan makna dari realitas empiris. Makna realitas empiris sistem pengendalian akan digali pemahaman pelaku sistem pengendalian di organisasi perusahaan yaitu karyawan PT. Hadji Kalla. Tulisan ini akan membuat lompatan dalam bidang ilmu akuntansi yang mengaji sistem pengendalian manajemen. Lompatan pemahaman terdiri dari pemahaman atas sistem itu sendiri dan konseptualisasi dalam bentuk konstruksi sistem pengendalian yang berbasis pada spiritualitas religius.

METODE

Metodologi merupakan pola (*pattern*) yang digunakan untuk memproduksi ilmu pengetahuan (Triyuwono 2006). Teori-teori yang dihasilkan sebagai manifestasi ilmu pengetahuan sangat ditentukan oleh warna dan bentuk metodologi yang didesain oleh ilmuwan. Pertimbangan ontologis, epistemologi dan metodologis dalam suatu penelitian yang akan menentukan bentuk dan arah paradigma yang akan digunakan. Metodologi penelitian merupakan bagian dari ilmu pengetahuan yang mempelajari bagaimana prosedur kerja dalam mencari kebenaran. Sementara kualitas kebenaran yang diperoleh dalam ilmu pengetahuan sangat tergantung pada kualitas prosedur kerjanya (Muhadjir 2000), termasuk ketepatan dalam menentukan paradigma yang digunakan. Menurut Kuhn (1962) paradigma merupakan kumpulan hasil-hasil penelitian dalam bentuk konsep, nilai, teknik, yang digunakan secara bersama-sama dalam suatu komunitas dalam menentukan keabsahan suatu permasalahan serta pemecahan masalah.

Triyuwono (2006) memandang paradigma (*paradigm*) sebagai pandangan dunia (*world-view*) atau cara pandang yang digunakan oleh seseorang untuk melihat atau memahami sesuatu. Burrell dan Morgan (1979) membagi paradigma ke dalam dua dimensi, yaitu dimensi subjektif-objektif yang digunakan untuk membedakan bentuk ilmu dan dimensi regulasi-perubahan radikal yang digunakan untuk memahami bentuk masyarakat. Sebagai konsekuensi dari pembagian dimensi tersebut maka Burrell dan Morgan (1979) juga membagi paradigma ke dalam paradigma fungsionalis, paradigma interpretif, paradigma radikal humanis dan paradigma radikal strukturalis. Keempat paradigma ini dianggap dapat mewakili paradigma-paradigma lain yang memiliki perbedaan sekaligus memiliki persamaan sebagai perspektif mendefinisikan fenomena sosial dalam penelitian ilmu-ilmu sosial.

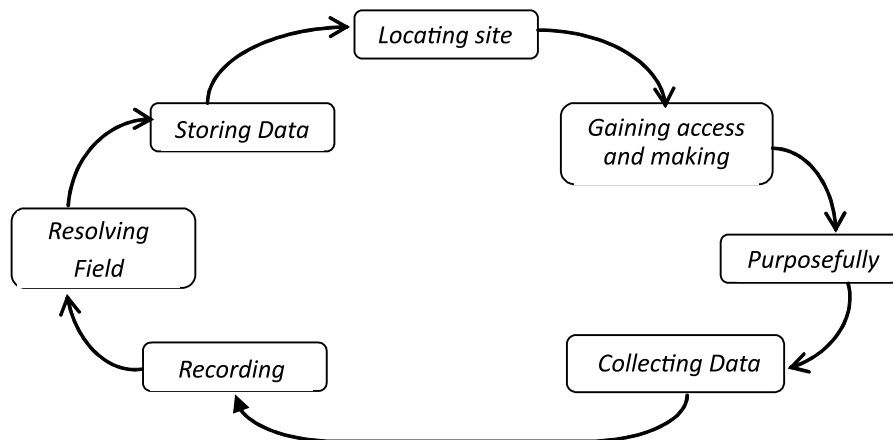
Paradigma pos-positivisme merupakan upaya untuk memperbaiki kelemahan-kelemahan paradigma positivisme. Muhadjir (2000) membagi pos-positivisme atas pos-positivisme rasionalistik, pos-positivisme fenomenologi interpretif, dan pos-positivisme kritis dengan *weltanschauung*. Pos-positivisme rasionalistik berusaha membuat payung teori yang lebih besar untuk menaungi teori-teori spesifik agar dapat dicarikan makna rasional yang lebih luas.

Penelitian ini adalah penelitian di bidang akuntansi yang bertujuan mendeskripsikan makna fenomena nilai-nilai perusahaan dalam praktik pengendalian manajemen pada unit bengkel Toyota Alauddin, dan mengkonstruksi sebuah model sistem

pengendalian manajemen holistik yang berbasis pada nilai-nilai kearifan *siri' na pesse*. Berdasarkan tujuan tersebut maka penelitian ini lebih tepat dilakukan dengan menggunakan pendekatan kualitatif.

Situs utama dalam penelitian ini adalah karyawan-karyawan yang bekerja pada PT. Hadji Kalla Makassar. Karyawan-karyawan yang dijadikan informan tentunya karyawan yang memiliki fungsi, pengalaman serta pengetahuan yang cukup tentang praktik sistem pengendalian manajemen di perusahaannya. Informan ini mencakup bagaimana manajer dan karyawan memahami visi, misi dan tujuan perusahaan serta bagaimana mereka berperan serta dalam pencapaiannya. Untuk melaksanakan tahapan penelitian fenomenologi maka diterapkan lingkaran prosedur pengumpulan data dari Creswell (1998), sebagai berikut.

Teknik wawancara dilakukan dengan menggunakan dua pendekatan, yaitu wawancara formal dan wawancara informal, baik pada kantor pusat dan di kantor cabang Alauddin. Data penelitian ini berupa data kualitatif dalam bentuk pernyataan, gejala, tindakan nonverbal yang dapat terekam oleh deskripsi kalimat atau oleh gambar, maka terdapat tiga alur kegiatan yang dapat dilakukan secara bersamaan, yaitu: 1) ikhtisar data, 2) penyajian data, dan 3) analisis dan verifikasi data (Kuswarno 2009). Secara garis besar analisis data dalam penelitian ini, terdiri atas tiga tahapan, yaitu: kategorisasi data, pendeskripsian dan pemaknaan. Pemaknaan hasil penelitian menggunakan pendekatan post-positivis rasionalistik dengan model pemahaman ekstrapolasi.



Gambar 1
Lingkaran Pengumpulan Data (A Data Collection Circle)
 Sumber: Creswell (1998:110)

Teori kuantum digunakan sebagai alat analisis dalam konstruksi sistem pengendalian. Teori kuantum berasal dari bidang ilmu fisika, namun telah banyak diadopsi dan di metaforakan dalam bidang-bidang ilmu sosial dan humaniora. Albert Einstein sebagai tokoh yang memperkenalkan teori kuantum pada tahun 1905 dalam bidang ilmu fisika telah membuat kekacauan dan krisis pada teori-teori fisika klasik. Beberapa fenomena fisika yang dikemukakan tidak dapat dijelaskan oleh fisika klasik, diantaranya: Radiasi benda hitam, efek foto listrik, efek compton, *hipotesis de Broglie*, difraksi elektron, dan teori atom Bohr, (Purwanto 2006:3-24). Konsep Einstein menjelaskan kebergantungan fotoelektron pada frekuensi radiasi, dimana radiasi yang sampai pada permukaan akan menjadi “sebungkus” energi yang terlokalisasi. Energi ini selanjutnya disebut sebagai “kuanta energi” yang mampu menjelaskan fenomena terpancarnya elektron setelah disinari cahaya dengan frekuensi tertentu (Purwanto 2006:109).

Konsep Newton menyatakan bahwa dunia terdiri dari fenomena fisik yang tereduksi dalam bentuk partikel-partikel padat dan keras. Kehadiran teori kuantum memaksa teori-teori fisika klasik (Newtonian) bahwa objek-objek material padat dan keras lenyap pada level subatomik menjadi gelombang-gelombang (kuanta) mirip pola-pola probabilitas. Pola-pola probabilitas ini tidak menyajikan kemungkinan-kemungkinan material, melainkan lebih berupa kemungkinan kesaling-hubungan (interkoneksi) (Capra 2002:49).

Pada diri manusia terdapat energi kuantum yang berfungsi untuk menghasilkan pemikiran-pemikiran dan pada gilirannya pemikiran ini akan menentukan tindakan manusia. Tentunya kualitas energi kuantum ini juga sangat tergantung pada frekuensi dan kualitas radiasi yang diterimanya. Sebagaimana kita ketahui bahwa kualitas radiasi cahaya yang paling tinggi dihasilkan dari pengalaman spiritualitas (intuisi), perasaan (emosi), kemudian logika rasional (akal). Dengan meningkatkan frekuensi pengalaman spiritual, perasaan, dan logika tentunya akan meningkatkan kualitas energi kuantum yang dapat digunakan untuk mengatur tindakan-tindakan secara lebih baik.

DePorter dan Hernacki (1999) memelopori penerapan teori kuantum dalam proses pembelajaran dengan konsepnya yang terkenal *quantum learning*. *Quantum*

learning merupakan suatu metode pembelajaran efektif sehingga mendapatkan hasil yang sama dengan kecepatan cahaya. *Quantum learning* DePorter dan Hernacki (1999) memiliki titik sentral pada memaksimalkan pengelolaan emosional dalam proses pembelajaran, dan belum mencapai pemanfaatan energi spiritual, sehingga masih memiliki peluang untuk lebih dikembangkan.

Searah dengan model *quantum learning*, Nggermanto (2001) memberikan formula baru dalam mengoptimalkan potensi diri dengan pendekatan *quantum*. Dalam bukunya *Quantum Quatient* dijelaskan bahwa *quantum quatient* adalah kecerdasan manusia yang mampu mengoptimalkan seluruh potensi yang dimiliki secara seimbang, sinergi, dan komprehenship meliputi kecerdasan intelektual (IQ), kecerdasan emosional (EQ), dan kecerdasan spiritual (SQ), serta terbuka menerima untuk menerima ide-ide baru atau hanif.

Dengan mengadopsi teori sistem terbuka dan teori kuantum sebagai alat analisis diharapkan sistem pengendalian yang akan dikonstruksikan memiliki nilai holistik yang universal. Prinsip teori sistem terbuka yang menyebutkan bahwa sistem hidup adalah terbuka karena membutuhkan aliran materi dan energi yang berasal dari lingkungannya agar dapat bertahan hidup. Prinsip ini mendasari konstruksi model sistem pengendalian manajemen dalam suatu perusahaan harus bersifat universal agar kelangsungan atau operasionalisasi perusahaan selain mendapatkan sumber daya (materi dan energi) dari lingkungan internal juga memperoleh sumber daya dari lingkungan eksternal. Sumber daya manusia sebagai komponen utama dalam perusahaan dalam konstruksi sistem ini akan mengintegrasikan nilai-nilai spiritual dan kearifan lokal yang akan meningkatkan kontribusi energi SDM dalam menjalankan tugas dan fungsinya.

Mengacu pada dasar filosofis-teoritis di atas dapat diidentifikasi komponen-komponen sistem yang akan dikonstruksi, terdiri dari, sistem pengendalian diri (*self control system*), sistem pengendalian organisasi (*organizational control system*), sistem pengendalian masyarakat (*community control system*) dan sistem pengendalian ekologis (*ecology control system*). Dasar pemikiran teori kuantum dan teori sistem terbuka sebagai alat analisis konstruksi sistem pengendalian dapat diwujudkan dalam bentuk kerangka sistem universal dan memiliki interkoneksi.

HASIL DAN PEMBAHASAN

Fenomena yang tampak secara realitas (*artifact*) merupakan refleksi dari suatu yang tidak tampak. Keunggulan sebuah organisasi bukan semata-mata ditentukan oleh faktor-faktor yang tampak atau faktor-faktor yang dapat diamati (*tangible*), seperti, kemegahan gedungnya, kelengkapan fasilitas, gelar akademik sumber daya manusia, melainkan ada faktor-faktor yang tidak tampak (*intangible*) yang lebih dominan memberi peranan yaitu budaya (*culture*). Keragaman budaya bukan berarti terjadi perpecahan atau keterpisahan antar komunitas satu dengan komunitas lain, sebab baik budaya maupun komunitasnya adalah bagian dari sebuah sistem yang saling berhubungan.

Globalisasi datang dan mencoba menghilangkan keragaman budaya tersebut, ditandai dengan meluasnya penerapan sistem ekonomi kapitalisme, dan sistem pemerintahan demokrasi (demokrasi liberal) yang mengarahkan perkembangan tatanan kemasyarakatan pada sebuah sistem yang semakin seragam. Beberapa kritikus budaya menganggap homogenisasi ideologi dan budaya sebagai sebuah proses yang mengkhawatirkan dan penuh dengan ancaman. Piliang (2004) dalam pembacaannya, melihatnya sebagai sebuah refleksi dari visi korporasi budaya untuk melayani kepentingan ekonomi barat, sehingga dapat dikatakan telah terjadi imperialisme budaya barat terhadap budaya-budaya lokal khususnya di negara-negara berkembang.

Piliang (2004:288) menyimpulkan gambaran kondisi ini sebagai titik akhir evolusi ideologi umat manusia dan bentuk akhir pemerintahan manusia serta akhir sejarah (*end of History*). Akhir sejarah juga merupakan gambaran dari akhir keragaman budaya (*end of plurality*), dan merupakan awal dari era keseragaman budaya atau homogenitas budaya. Piliang (2004:297-298) memberikan pertimbangan mendalam untuk menyikapi homogenisasi budaya secara hati-hati, baik pada tataran filosofis, strategis maupun praktis.

Kahar (2012:246) menggambarkan perspektif spiritualitas bersifat paripurna karena meliputi perancang, maupun pelaku sistem pengendalian baik dalam konteks sebagai hamba Tuhan maupun dalam konteks sebagai karyawan dalam suatu organisasi. Konstruksi sistem pengendalian yang diwarnai dengan perspektif spiritualitas diharapkan dapat memberikan pencerahan sehingga

semua yang terlibat dalam kerangka sistem, selain dapat menghasilkan keteraturan-keteraturan dalam diri, organisasi, komunitas, dan lingkungannya juga secara optimal menyalurkan energi positif dalam pencapaian tujuan organisasi. Dan yang paling diharapkan adalah bagaimana agar sistem pengendalian dapat mewujudkan setiap aktivitas pemilik, manajer dan karyawan dalam mengelola perusahaan memiliki nilai ibadah di sisi Tuhan.

Spiritualitas dijadikan kata kunci dalam menuntun beberapa perubahan aspek kehidupan di awal abad 21. Munculnya beberapa pendekatan, paradigma dan konsep-konsep baru senantiasa dikaitkan dengan spiritualitas sebagai penggerakannya. Antara lain dikemukakannya *new age*, filsafat perenial, *spiritual quotient*, *spiritual leadership*, *spiritual intellectual*, merupakan bentuk-bentuk perubahan yang mengadopsi spiritualitas. Bahkan isu titik temu antara sains dengan agama kerap dipandang sebagai masa kebangkitan spiritualitas (Adlin 2007:1). Sebagian besar agama dunia kuno telah memiliki pemahaman hubungan antara jiwa dengan Tuhan yang direpresentasikan sebagai kembalinya jiwa pada Tuhan (*spirituality*). Kadang konsep hubungan intim antara manusia dan sifat Ilahiyah datang secara tiba-tiba, sebagai hasil intuisi tak terjelaskan atau rekoleksi (pengingatan) diri.

Kitab-kitab suci telah menggambarkan Tuhan secara obyektif sebagai yang ideal demikian pula para filosof yang berusaha secara filosofis untuk menjelaskan kebenaran Tuhan, akan tetapi tetap saja penggambaran dan penjelasan itu tidak akan pernah memadai dan memuaskan bagi manusia. Karena pemahaman obyektif akan Tuhan yang diperoleh tidak akan dapat menjelaskan keseluruhan aspek ke-Tuhan-Nya, namun diperlukan pemahaman yang didasarkan secara subyektif melalui pengalaman spiritual (To-broni 2005:50).

Makna inti dari spiritualitas (*spirituality*) adalah bermuara pada kehakikian, keabadian dan ruh, bukan yang sifatnya sementara dan tiruan. Spiritualitas sebenarnya bukan hal asing, karena unsur dasar manusia terdiri dari unsur material dan spiritual atau unsur jasmani dan unsur rohani. Sedangkan perilaku manusia ditentukan oleh kekuatan tarik menarik dari kedua energi tersebut, pada kondisi tertentu terjadi energi negatif dimana energi material

(jasmaniah) yang lebih dominan, dan pada kondisi tertentu energi spiritual (ruhaniah) yang lebih dominan dan menghasilkan energi positif, tergantung bagaimana manusia menciptakan atau menumbuhkan energi dalam dirinya. Tabroni (2005;7) menjelaskan bahwa energi positif itu berupa spiritual dan nilai-nilai etis religius (*tauhid*), sedangkan energi negatif berupa nilai-nilai material (*tahghut*). Nilai-nilai spiritual dan etika religius berfungsi sebagai sarana pemurnian, pensucian dan untuk membangkitkan nilai-nilai kemanusiaan sejati (nati nurani). Sistem membutuhkan energi agar dapat menggerakkan setiap bagian-bagian yang membentuk sistem itu sendiri. Tentunya sangat penting memikirkan untuk mengelaborasi energi yang bersumber dari tubuh spiritual bersama dengan energi tubuh fisik, emosional dan tubuh mental dalam menggerakkan sistem apa saja, termasuk sistem pengendalian dalam organisasi bisnis.

Budaya lokal hanya bagian terkecil yang terdapat dalam suatu komunitas, sedangkan sistem yang baik harus mengelaborasi semua bagian baik secara formal maupun secara informal, aspek internal maupun aspek eksternal dari komunitas baik di sekitarnya lokasi industrinya maupun komunitas yang menjadi pangsa pasarnya. Konstruksi sistem pada dasarnya terdiri dari dua model, yaitu sistem model tertutup dan sistem model terbuka (Harahap 2004). Sistem model tertutup telah terbukti baik secara filosofis maupun secara pragmatis memiliki banyak kelemahan karena sistem ini mengarah pada suatu ketidakaturan atau semakin lama model sistem tertutup akan semakin mengalami kekacauan. Dalam pembahasan Capra (2002) sistem tertutup dianggap tidak dapat menyesuaikan diri dengan kekuatan atau faktor eksternal.

Burrell and Morgan (1979) menjelaskan acuan pemahaman sistem dengan "batasan fisik konvensional," baik sistem tertutup maupun sistem terbuka. Menurutnya sistem tertutup batasan fisik konvensional secara maksimal dijalankan, di mana sistem selalu dianggap berada dalam posisi yang terisolasi dari lingkungannya. Sistem tertutup tunduk pada hukum keseimbangan aerodinamis yang menyatakan bahwa sistem harus menghasilkan keseimbangan yang tidak tergantung pada waktu, dengan entropi maksimum dan energi minimum, serta rasio dalam tahap pembentukannya dianggap berlaku konstan. Argumen ini menyatakan

bahwa sistem tertutup memiliki karakter yang terisolasi dari lingkungan, argumen ini telah mempengaruhi para ilmuwan sosial untuk menghindari pendekatan sistem tertutup sebagai acuan konseptual fenomena sosial (Burrell dan Morgan 1979).

Batasan fisik konvensional tidak diutamakan dalam sistem terbuka, karena sistem terbuka dikarakteristikan dengan adanya pertukaran dengan lingkungannya, atau selalu terdapat transaksi antara sistem dengan lingkungannya. Sistem terbuka dimetaforakan dari organisme hidup yang menjaga kelangsungan hidupnya melalui proses-proses pertukaran dengan lingkungan. Sistem terbuka dapat berwujud dalam beraneka ragam bentuk sebab tidak ada hukum yang menekan agar sistem menghasilkan kondisi stabil, atau mengarah pada tujuan yang telah ditetapkan. Sistem terbuka berfokus pada pola hubungan yang menjadi karakter dari sistem dan mempelajari hubungan antara sistem dengan lingkungan untuk memahami cara sistem dijalankan.

Analogi biologis sebagai wujud organisme sangat kental dalam model sistem terbuka, penerapan analogi biologi dalam membangun model atau kerangka sistem analisis semakin diminati (Burrell and Morgan 1979). Analogi biologi sebagai sebuah organisme memiliki karakteristik yang diawali oleh input energi, aliran output, homeostatis, entropi negatif, diferensial, dan keseimbangan akhir.

Beberapa peneliti telah menggunakan analogi biologi dalam penelitiannya, antara lain; Parsons (1951) yang mengkaji sistem sosial, Katz dan Kahn (1966) dalam mengkaji sosiologi tradisional dalam penyelesaian masalah sosial, dan Miller dan Rice (1967) dalam menjalankan analisis studi organisasi. Burrell dan Morgan (1979) mengidentifikasi prinsip-prinsip dari analogi biologi dalam teori sistem terbuka, yaitu : 1) sistem dapat diidentifikasi dari beberapa batasan yang memisahkan dari lingkungannya, 2) sistem pada hakekatnya adalah suatu proses, 3) Proses dalam sistem dapat dikonseptualisasikan dalam bentuk model dasar yang berfokus pada *input, throughput, output dan feedback*, 4) Operasionalisasi sistem dapat diukur dari tingkat pemenuhan kebutuhan agar sistem dapat bertahan atau mencapai kondisi homeostatis, 5) sistem terdiri dari sub-sistem yang dapat mengupayakan pemenuhan kebutuhan dari sistem secara keseluruhan, 6) sub-sistem berada dalam

hubungan yang saling menguntungkan, baik secara internal dengan sub-sistem lain maupun dengan lingkungannya, 7) Operasional sistem dapat diketahui dari perilaku sub-sistemnya, dan 8) Aktivitas penting dalam sistem adalah aktivitas yang melibatkan transaksi terbatas.

Capra (1997) menjelaskan bahwa telah ada terobosan pertama yang sangat penting dengan menyatakan bahwa organisme hidup adalah sistem-sistem terbuka yang tak dapat dideskripsikan oleh teori termodinamika klasik.

Organisme bukanlah sebuah sistem tertutup yang statis terhadap dunia luar dan senantiasa memuat komponen-komponen yang identik; ia merupakan sistem terbuka dalam suatu keadaan mantap (yang semu)...di mana aliran materi dan energi terus menerus masuk dari, dan keluar menuju, lingkungan sekitarnya (Capra 1997:78).

Lebih lanjut disebutkan bahwa sistem hidup adalah terbuka karena membutuhkan aliran materi dan energi yang berasal dari lingkungannya agar dapat bertahan hidup. Selain energi dari materi tentunya ada energi-energi lain berperan dalam mempertahankan hidupnya, seperti misalnya energi spiritual. Wacana yang dibangun oleh Bertalanffy berdasarkan pengamatannya bahwa konsep-konsep dan prinsip-prinsip sistemik dapat diterapkan dalam berbagai bidang studi yang berbeda-beda (Capra 1997).

Bagian dari sebuah buku berjudul *True to Our Roots* yang ditulis oleh Dolan (2004), membahas tentang bisnis sebagai bagian dari sebuah sistem yang lebih besar dan luas yang identik dengan prinsip-prinsip sistem model terbuka. Dijelaskan bahwa apapun yang ada di dalam planet ini menganut prinsip saling ketergantungan berikut gambaran Dolan (2004) tentang prinsip saling ketergantungan:

...tidak seorangpun di bumi ini, menurut saya, yang sengaja ingin menciptakan lubang di lapisan ozon. Namun, kita bersama-sama telah menciptakan lubang itu. Sebuah lapisan molekul yang terdiri dari atom-atom oksigen, mengapung ribuan mil di lapisan atmosfer, kelihatannya seperti

jauh dari kehidupan kita, bahkan kurang menyentuh kehidupan kita sehari-hari dibandingkan dengan bulan. Padahal lapisan ozon merupakan saringan vital yang meredakan energi dan cahaya ultra violet dari matahari, dan merupakan salah satu alasan kita semua masih bisa bertahan hidup di muka bumi sampai sekarang ini. Melalui sejumlah tindakan yang tidak disadari tetapi saling ketergantungan merupakan usaha menggali lubang kubur kita dan anak cucu kita sendiri. Ketika para ilmuwan menemukan zat kimia *chlorofluorocarbons* (CFCs) yang dapat mengikis habis molekul-molekul oksigen dari lapisan atmosfer, barulah kita sadar dan mengubah kebiasaan-kebiasaan dengan membatasi pelepasan CFCs ke atmosfer, seperti: membatasi pembangunan rumah kaca, membatasi penggunaan bahan bakar dan lainnya (Dolan 2004:49).

Pengalaman Dolan (2004) sebagai pemilik perusahaan anggur terbesar di Amerika Serikat dengan label "Fetzer" menunjukkan bahwa hal di atas juga berlaku di dalam mengelola perusahaan. Kesadaran bahwa bisnis yang dibangun besar maupun kecil adalah bagian dari sebuah sistem yang lebih besar, sehingga apapun tindakan baik itu personal maupun korporasi akan memberi dampak pada individu, perusahaan, negara, bahkan bumi ini. Sehingga dengan kesadaran ini, mereka (Fetzer) mencanangkan 3 (tiga) aspek yang harus senantiasa disadari, yaitu: 1) Kami tidak sendiri, setiap orang dan setiap bisnis menempati bagian dari sistem yang lebih besar yang sama. Tidak seorangpun di antara personal berada di luarnya atau disisihkan dari kenyataan-kenyataannya, 2) Kami tidak terpisah, segala tindakan sebagai sebuah perusahaan dan sebagai pribadi memengaruhi sistem yang lebih besar, sama seperti kesehatan dan kesejahteraan karyawan yang memengaruhi perusahaan. Segala sesuatu yang ada di dalam sistem yang lebih besar ini saling berkaitan dan saling bergantung, dan 3) kami mampu membuat perbedaan, pilihan-pilihan yang dibuat adalah dapat mengubah saling ketergantungan menjadi sebuah tuas yang cukup

panjang untuk menggerakkan dunia, dan memengaruhi sistem yang lebih besar secara positif baik di dalam perusahaan, asosiasi industri, maupun di dalam masyarakat.

Kata *corporation* berasal dari bahasa latin *corpus* yang artinya tubuh. Konsep ini berkembang menjadi sekelompok orang yang terorganisasi sebagai sebuah perusahaan. Dolan (2004) menyatakan bahwa sebagai tubuh maka perusahaan harus memiliki jiwa dan hati, dan hal ini hampir tidak pernah menjadi ciri khas perusahaan-perusahaan besar. Sejarah bisnis senantiasa menunjukkan bahwa hati dan jiwa tidak diperlukan untuk menjalankan sebuah bisnis dan moralitas sama sekali hanya menjadi halangan untuk mencapai kinerja yang tinggi, namun beberapa skandal besar yang dilakukan oleh para eksekutif perusahaan dianggap sebagai lemahnya sistem pengendalian. Sedangkan sistem pengendalian itu sendiri adalah bagian tak terpisahkan dari korporasi yang seharusnya juga memiliki jiwa dan hati. Apabila dianalogikan dengan kutipan dari Dolan (2004) di atas, maka tentunya eksekutif yang membuat skandal di perusahaannya tidak memiliki kesadaran akan dampak dari perilakunya terhadap bagian-bagian lain dari perusahaan, seperti: pemegang saham, karyawan, konsumen, pemasok, serta bagian eksternal seperti masyarakat, pemerintah daerah, negaranya, bahkan dunia ini juga merasakan dampak dari skandal yang mereka perbuat.

Suyanto (2007:21) mengidentifikasi pengendalian organisasi kedalam 3 (tiga) jenis, yaitu pengendalian strategi, pengendalian manajemen dan pengendalian operasional. Pengendalian strategi merupakan proses dari evaluasi strategi baik setelah strategi dirumuskan maupun setelah strategi itu diimplementasikan. Merchant (1998) membedakan pengendalian strategi (*strategic control*) dengan pengendalian manajemen (*management control*), pengendalian strategi adalah payung bagi pengendalian manajemen agar aktivitas operasional terhubung dengan strategi bisnis sedangkan pengendalian manajemen adalah suatu proses dimana manajemen menggerakkan seluruh individu dalam organisasi untuk memastikan bahwa mereka memahami dan telah bertindak sesuai dengan strategi perusahaan dan penjabarannya.

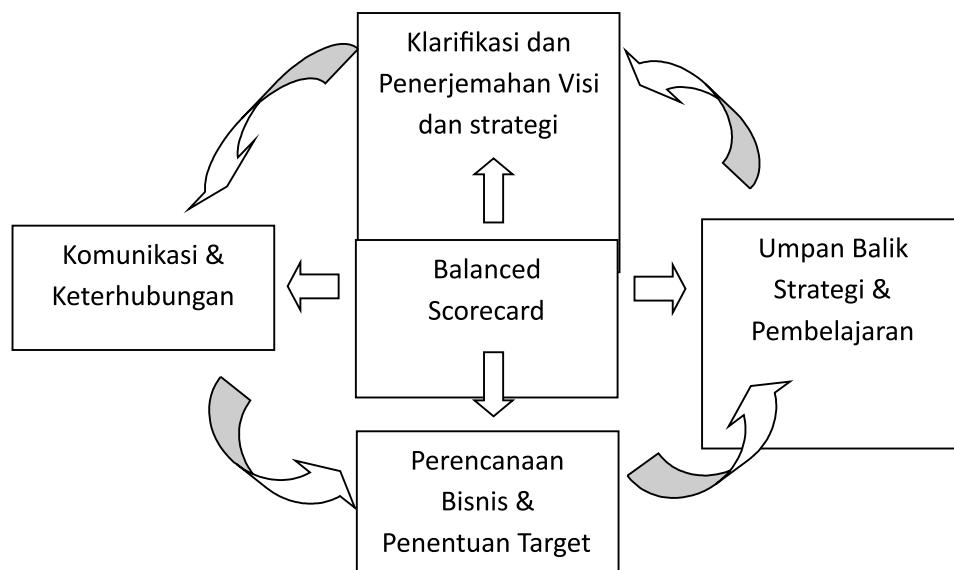
Sebelum *Balanced Scorecard* dikemukakan oleh Kaplan dan Norton (1996) dalam sebuah artikel berjudul "*Balanced Scorecard*

Measures that Drive Performance" antara strategi perusahaan dan sistem pengendalian masih memiliki gap yang begitu lebar. Mempertegas peranan BSC sebagai suatu sistem pengendalian manajemen, Kaplan dan Norton (1996) menjelaskan bagaimana BSC memiliki hubungan erat dengan visi, misi dan strategi perusahaan. *Scorecard* sebagai media BSC mampu mengkomunikasikan suatu strategi perusahaan dan unit bisnisnya, dengan menyatakan sebagai berikut:

The scorecard describes the organization's vision of the future to the entire organization, it creates shared understanding; The scorecard creates a holistic model of strategy that allow all employee to see how they contribute to organizational succes. Without such linkage, individuals and departmens can optimize their local performance but not contribute to achieving strategic objectives; The scorecard focuses change efforts, if the right objectives and measures are identified, succesful implementation will likely occur. If not, investments and initiatives will be wasted. (Kaplan dan Norton 1996: 147)

Prinsip-prinsip yang digunakan untuk menghubungkan BSC dengan strategi perusahaan adalah prinsip *cause and effect relationships*, prinsip *performance drivers*, dan prinsip *linkage to financial*. Prinsip-prinsip ini akan di implementasikan dalam empat komponen sistem pengendalian strategi BSC, sebagai berikut: Sistem pengendalian manajemen strategik tersebut di atas dapat dijelaskan bahwa BSC memiliki komponen yang dapat memformulasikan dan mentransformasikan visi dan strategi perusahaan, di mana strategi adalah merupakan titik tolak atau referensi bagi seluruh proses manajemen, dan *shared vision* adalah fondasi bagi pembelajaran strategis.

Pengendalian merupakan perangkat-perangkat yang digunakan agar tujuan dapat dicapai sesuai dengan yang diharapkan. Menurut Anthony dan Govindarajan (2005) elemen-elemen pengendalian terdiri dari: 1) pelacak (*detector*) merupakan sensor yang mampu mengukur apa saja yang sesungguhnya yang telah terjadi dalam proses yang dikendalikan. 2) Penilai (*assesor*) adalah perangkat yang dapat menentukan tingkat signifikansi dari suatu peristiwa, dengan mem-



Gambar 2.
Sistem Pengendalian Manajemen dengan Implementasi Strategi

Sumber: Kaplan dan Norton (1996 197)

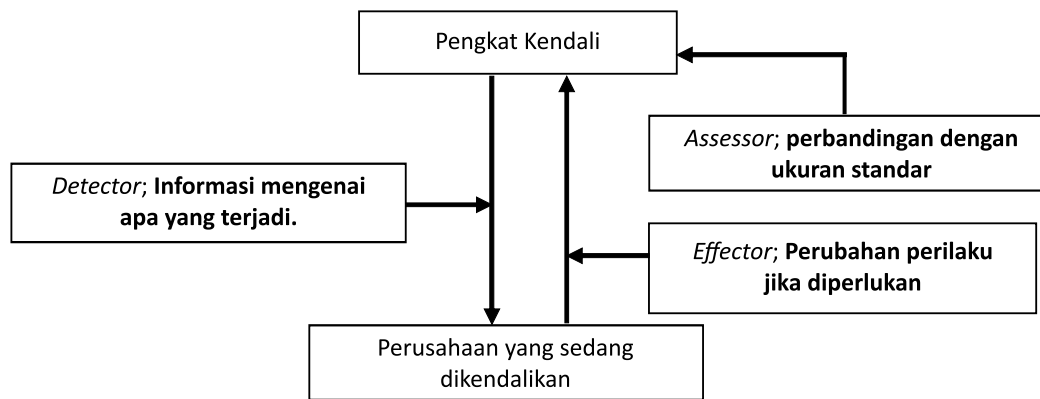
bandingkan antara standar atau ekspektasi dari apa yang seharusnya terjadi, 3) Umpan balik (*Effector*), adalah perangkat yang memberi sinyal untuk mengubah perilaku apabila terdapat indikasi akan pentingnya melakukan tindakan, 4) Jaringan komunikasi merupakan perangkat yang melakukan penyebaran informasi pada setiap bagian yang membutuhkan atau saling terkait.

Keterkaitan dari elemen-elemen pengendalian tersebut digambarkan sebagai berikut: Keempat elemen dasar sistem pengendalian tersebut dicontohkan pada fungsi *thermostat*, elemen-elemen *thermostat* terdiri dari termometer sebagai *detector* yang mengukur suhu ruangan, kemudian *assessor* yang membandingkan suhu ruangan dengan standar suhu yang diterima, lalu *effector* yang mendorong pemanas untuk memancarkan panas apabila hasil perbandingan menunjukkan suhu aktual lebih rendah dari suhu standar, atau mengaktifkan pendingin apabila kondisi sebaliknya terjadi dan akan mematikan alat ini apabila suhu telah sesuai dengan suhu standar. Sistem ini berjalan dengan jaringan komunikasi yang berfungsi meneruskan informasi dari termometer ke *assessor* dan dari *assessor* ke elemen pemanas atau pendingin, (Anthony dan Govindarajan 2005:4). Model sistem pengendalian seperti ini masuk dalam kategori sistem tertutup yang tunduk pada hukum aerodinamis untuk menghasilkan keseimbangan.

Manajemen merupakan suatu hierarki pimpinan organisasi, di antaranya *chief executive officer* (CEO), para manajer, kepala departemen, kepala bagian dan unit dan sub-unit lainnya. Sehingga dapat dikatakan bahwa pengendalian manajemen adalah sebuah proses di mana seluruh pimpinan yang berada dalam hierarki perusahaan memastikan bahwa semua orang yang berada di bawah pengendaliannya mengimplementasikan strategi yang telah ditetapkan.

Pengendalian manajemen merupakan manifestasi dari sebuah strategi yang telah disusun sebelumnya. Pengendalian manajemen memiliki perbedaan dengan model-model pengendalian lain seperti: pengendalian yang dilakukan oleh perangkat keras (*thermostat*), pengendalian mobil, maupun pengendalian lingkungan. Pengendalian manajemen berada di antara formulasi strategi dan pengendalian tugas. Menurut Anthony dan Govindarajan (2005) pengendalian manajemen adalah merupakan suatu proses yang dimanfaatkan oleh para manajer untuk memengaruhi anggota organisasi lainnya untuk mengimplementasikan strategi organisasi. Namun pengendalian manajemen tidak berarti harus senantiasa mengharuskan semua tindakan sesuai dengan rencana yang telah ditentukan.

Dolan (2004) menggambarkan bahwa sebuah sistem pengendalian manajemen sebaiknya diarahkan untuk memegang teguh



Gambar 3.
Elemen-Elemen Sistem Pengendalian
 Sumber: Anthony dan Govindarajan (2005: 3)

prinsip *responsibility*, dan mengembalikan hati dan jiwa ke dalam korporasi, sebab bisnis akan *sustainable* apabila korporasi yang menjalankannya utuh sebagaimana halnya dengan tubuh kita ini yang tetap harus memiliki harga diri dan pusat moral. Keutuhan sebuah bisnis sangat ditentukan oleh model sistem pengendalian yang dijalankan, sehingga baik unsur manajemen maupun karyawan secara serempak menjadi struktur perusahaan dan sekaligus bagian dari struktur dunia luar dengan mengangkat tema “Kita tidak dapat memandang lingkungan dalam keterbatasan”. Sehingga prinsip *responsibility* yang akan terbangun adalah *holistic responsibility* di mana dengan semua pihak dalam organisasi memiliki rasa tanggung jawab baik kepada teman sejawat, pimpinan, kelompok kerja, perusahaan, lingkungan maupun masyarakat dan alam semesta.

Akhirnya “Fetzer” menemukan sebuah komitmen dan identitas baru yang mereka sebut tim ketahanan (*sustainable team*), dengan prinsip-prinsip hasil akhir ekonomi (*Economic*), komitmen terhadap lingkungan (*Environment*), dan sebuah keinginan besar adanya dunia yang berkeadilan (*Equity*). Identitas ini pula yang menciptakan budaya perusahaan baru yaitu budaya E³. Prinsip-prinsip ini mereka jabarkan ke dalam bentuk konkrit untuk bertindak; menguntungkan orang-orang dengan siapa kami bekerja, mendukung masyarakat tempat kami menjalankan bisnis, melindungi dan mempertahankan lingkungan, dan mencapai hasil-hasil finansial yang luar biasa.

Gambaran “Fetzer” di atas menunjukkan sebuah organisasi yang telah berhasil

merancang visi, misi, dan strategi perusahaan serta menciptakan sebuah sistem pengendalian manajemen yang lebih holistik, namun apabila kita simak pada aspek-aspek penetapan tujuan dan pengukuran kinerja, perusahaan ini juga masih terbelenggu oleh prinsip-prinsip ekonomi kapitalisme karena masih berorientasi untuk menguntungkan para pemegang saham secara sepihak, dan masih mengukutuskan capaian-capaian kinerja keuangan tanpa dibarengi dengan pengukuran aspek non finansial.

Spiral dalam teori dinamika spiral adalah spiral kehidupan yang memiliki ekspansif, terbuka, berkelanjutan (*continuous*), dinamis dan adaptis. Setiap lingkaran spiral ini hidup secara bersamaan di mana ada *core intelligence*-nya yang mampu menggerakkan dan menentukan arah pergerakan spiral tersebut. Spiral-spiral tersebut hidup, mereka merupakan sesuatu yang bagaikan bersifat magis, mempunyai kekuatan yang luar biasa dan multidimensi. Spiral-spiral ini bisa merusak dan menakutkan serta dahsyat, yang merusak bagaikan angin topan, atau bencana alam, ataupun dapat bersifat membangun dan merangsang ke arah yang positif terhadap manusia. Bila kita mengabaikan spiral-spiral yang ada pada diri seseorang, organisasi ataupun masyarakat kita akan harus membayar biaya yang mahal karena kekeliruan kita. Implementasi teori dinamika spiral dalam perencanaan konstruksi konsep atau tipologi sistem pengendalian manajemen sangat dimungkinkan karena memiliki energi kendali yang besar untuk melakukan pengendalian perilaku individu, kelompok individu maupun masyarakat.

Model sistem pengendalian manajemen sebaiknya diarahkan untuk menegakkan prinsip *responsibility* dan mengembalikan hati dan jiwa ke dalam korporasi. Organisasi bisnis akan *sustainable* apabila korporasi dijalankan dan dipelihara bagaikan manusia menjaga harga diri dan pusat moral yang memiliki secara utuh (Dolan 2004). Keutuhan sebuah bisnis sangat ditentukan oleh model sistem pengendalian yang dijalankan, sehingga baik unsur manajemen maupun karyawan secara serempak menjadi struktur perusahaan dan sekaligus bagian dari struktur dunia luar dengan mengangkat tema “Kita tidak dapat memandang lingkungan dalam keterbatasan”. Sehingga prinsip *responsibility* yang akan terbangun adalah *holistic responsibility* di mana bersama semua pihak dalam organisasi memiliki rasa tanggung jawab baik kepada teman sejawat, pimpinan, kelompok kerja, perusahaan, lingkungan maupun masyarakat dan alam semesta.

Hasil pengamatan dalam penelitian ini menemukan fenomena-fenomena sebagai berikut: 1) Penganggaran partisipatif dan negosiasi konflik anggaran pada tahap aktivitas perencanaan, 2) Motivasi spiritualistik, kepemimpinan bijaksana, dan integritas pemecah masalah pada tahap *daily management*, 3) Keadilan dalam kemitraan dan keseimbangan kesejahteraan pada tahap *work improvement*. Setiap fenomena menggambarkan perpaduan nilai-nilai perusahaan, dapat diidentifikasi secara utuh ke dalam unsur-unsur sistem pengendalian holistik. Unsur-unsur pengendalian yang dapat diidentifikasi dalam praktik pengendalian manajemen pada Bengkel Toyota Alauddin akan dijelaskan dalam kajian-kajian di bawah ini.

Unsur Pengendalian Spiritual (*spiritual control*), dapat ditemui pada pembentukan motivasi spiritual karyawan yang didasari nilai-nilai keikhlasan. Seperti yang diungkapkan oleh Bapak A:

“.....persoalan norma di sini masih sangat kental, Pak. Kita senantiasa dibekali bahwa bekerja di sini atas dasar ibadah, sehingga terkadang memang ada hal-hal yang kurang memuaskan hati, tapi setelah diingat-ingat kalau pekerjaan ini adalah ibadah, perasaan jadi tenang, ikhlas saja, jadi berpikir positif sajalah.....”

Secara konsepsional pengendalian spiritual juga dikenal dalam pranata sistem sosial pangngadereng, yaitu pada tipologi *sara'* (Kahar 2012:247). *Sara'* adalah suatu sistem yang mengatur seorang raja harus bersandar kepada *Dewata* (Tuhan Yang Maha Esa) dalam menjalankan roda pemerintahannya, atau menggunakan hukum syariat yang bersumber dari kitab Al-Quran dan As-Sunnah. *Sara'* diwujudkan dalam manifestasi *siaria-wong* untuk menyatakan adanya perlakuan yang sama, mendidik setiap orang untuk mengetahui yang benar dan yang salah melalui aturan syariat Islam yang menjadi unsur *pangngadereng*.

Unsur Pengendalian Diri (*Self Control*), Pengendalian diri merupakan unsur pengendalian yang bersumber dari dalam diri manusia, dalam konteks pengendalian manajemen bersifat pengendalian informal. Adaptasi nilai kerja keras dan *kaizen* membentuk sikap dan perilaku karyawan maupun pimpinan Bengkel Toyota Alauddin menjadi pribadi yang memiliki karakter dan komitmen menunjukkan adanya unsur pengendalian diri (*self control*). Hal ini tersirat dari ungkapan Bapak C bahwa:

“...Setiap pelanggaran memang ada sanksinya baik ringan maupun berat. Tapi saya juga tidak tahu bagaimana bentuknya karena selama ini belum ada karyawan yang diberi sanksi. Sepengertian saya tidak ada karyawan yang melakukan pelanggaran aturan secara sengaja...Paling-paling teknisi yang magang dari bengkel lain....itupun kalo sudah ditegur, tidak diulangi lagi...Kalo standar kerja teknis, teknisi di sini terkenal disiplinnya, mereka tidak pernah melakukan pelanggaran standar teknis karena mereka tahu risikonya bagi pelanggan, bagi perusahaan dan bagi diri mereka sendiri....kalaupun ada masalah yang muncul antara karyawan biasanya langsung disampaikan, jadi masalahnya bisa diketahui, jadi bisa dicarikan solusinya supaya tidak menghambat suasana kerja....”

Ikhtisar *eidetik* dalam proses pemaknaan menunjukkan bahwa fakta-fakta tersebut terbentuk karena adanya konvergensi nilai-nilai perusahaan yang begitu kuat

mengendalikan perilaku karyawan. Konvergensi nilai-nilai kearifan lokal *assamaturu* (Seiya-sekata) dan *mappakalabbi'* (menghargai), dengan nilai kekeluargaan akan membentuk energi kendali diri yang tinggi.

Assamaturu dan mappakalabbi' merupakan spektrum dari nilai *sipakatau*, dalam budaya Bugis-Makassar nilai-nilai *sipakatau* memposisikan manusia sebagai makhluk ciptaan Tuhan yang mulia. Nilai-nilai *sipakatau* (saling menghargai) diimplementasikan dalam hubungan sosial yang harmonis, ditandai dengan adanya hubungan intersubjektif dan saling menghargai antara sesama pegawai, dan antara pegawai dengan atasan dalam penyelenggaraan pemerintahan yang berwibawa. Mattulada (1991) memandang konsep *sipakatau* sebagai konsep keterbukaan yang sangat esensial dalam kehidupan kekerabatan atau interaksi sosial yang lebih luas. *Sipakatau* memandang manusia sebagai sosok tubuh yang punya perasaan, di samping akal yang perlu dihormati.

Unsur pengendalian Organisasi (*Organizational Control*). Ouchi (1979) menggunakan istilah pengendalian birokrasi (*bureaucracies control*). Pengendalian birokrasi merupakan tipe pengendalian manajemen yang dilakukan melalui struktur dan proses pengendalian secara langsung kepada individu dalam pelaksanaan tugas sehari-hari.

Tahapan perencanaan dalam praktik pengendalian manajemen pada Bengkel Toyota Alauddin diwarnai oleh nilai-nilai Toyota seperti tantangan dan kerjasama tim yang disosialisasikan melalui program-program Toyota dalam perbaikan standar dan perubahan sistem. Dalam praktik perbaikan standar dan perubahan sistem di Bengkel Toyota Alauddin, nilai-nilai Toyota mengalami konvergensi nilai dengan nilai kearifan lokal *siri' na pesse*, spektrum nilai *getteng* (integritas), dalam versi Makassar sering diistilahkan "*akkontutojeng*" (berketetapan hati). Salah satu ciri khas yang melekat bagi orang Bugis Makassar adalah prinsip *taro ada taro gau* (satunya kata dengan perbuatan). Orang Bugis-Makassar akan selalu membuktikan apa yang diucapkannya, dan mereka adalah orang yang kata-katanya sama dengan yang dikerjakannya. Nilai *getteng* atau *akkontutojeng* dalam konteks pengendalian manajemen diartikan bahwa aturan, standar dan kebijakan apapun yang telah disepakati maka tidak ada alasan yang dapat dibenarkan untuk melanggarnya. Hal ini tersirat dari ungkapan Bapak A:

"...di sini, taat standar kerja harga mati, sebab tidak mungkin bisa memperbaiki standar kalau tim kerja belum menguasai standar... nah bagaimana dia bias menguasai kalau tidak menaati dulu?.. kami tidak akan menugaskan pada tim kerja yang tidak menguasai standar..."

Pengamatan aktivitas *daily management* pada Bengkel Toyota Alauddin menggambarkan bahwa aturan dan kebijakan Toyota untuk menanamkan nilai-nilai Toyota (menghargai orang) disosialisasikan melalui standar-standar kerja. Dalam konteks nilai kearifan *siri' na pesse*, nilai menghargai identik dengan nilai *mappakalabbi'* yang masuk dalam ranah spektrum nilai *sipakatau* (memanusiakan). Nilai-nilai menghargai dalam konteks penciptaan loyalitas pelanggan dikonseptualisasikan melalui panduan pelayanan konsumen dalam bentuk deskriptif pembagian tugas maupun dalam bentuk visualisasi proses kerja pada setiap tahapan proses produksi (layanan) bengkel. Sikap dan perilaku harus dijaga sebaik mungkin sesuai prosedur pelayanan agar konsumen dapat merasa nyaman dan puas atas pelayanan bengkel.

Kompensasi yang berlaku di bengkel Toyota Alauddin sebagai bagian dari aktivitas *work improvement* didasarkan pada nilai keseimbangan kesejahteraan antara perusahaan dengan karyawan dalam jangka panjang. Nilai keseimbangan kesejahteraan merupakan hasil konvergensi nilai-nilai, yaitu nilai-nilai kekeluargaan dalam kebijakan kesepahaman antara asosiasi tenaga kerja dengan perusahaan, dan nilai-nilai menghargai orang yang tergambar dalam KPI yang dikembangkan oleh Toyota. Hal ini tergambar dari pernyataan Bapak B:

"...di Haji Kalla salah satu yang dipertimbangkan dalam penetapan gaji karyawan adalah tingkat gaji pada perusahaan lain di Makassar...selalu diusahakan di atas rata-rata tingkat gaji perusahaan lain...karena HK dikenal besar di Makassar.. selain itu, HK peduli terhadap keseimbangan kesejahteraan antara Pemilik, Manager, dan Karyawan, intinya selama HK masih berdiri, kesejahteraan kita semua menjadi prioritas"

Dalam perspektif kearifan *siri' na pesse* pemberian kompensasi berdasarkan pada keseimbangan merupakan wujud dari spektrum nilai *lempu'* (Kejujuran) dalam ranah tanggung jawab. Salah satu *pappaseng* yang mengandung unsur nilai tanggung jawab dalam konteks *Pangngadereng* adalah “*on-roang gau'misa naseng ade'e onro. Aga'pettui ade'e makkeraddae iya bicarae de' bulun'na de'lompo'na de' riawa de' riwawi*,” artinya kedudukan dalam tingkah laku/perbuatan saja yang dianggap kedudukan oleh adat. Keadilan/hukum tidak bergunung, tidak berlembah; tiada yang di atas, tiada yang di bawah (tidak membedakan).

Unsur Pengendalian Budaya (*Culture Control*). Menurut Malmi dan Brown (2008) pengendalian yang berbasis pada nilai-nilai, keyakinan dan norma-norma sosial yang dapat mempengaruhi perilaku karyawan merupakan pengendalian budaya (*culture control*). Thomas (1983) menggunakan istilah pengendalian sosial (*social control*) yaitu pengendalian yang menggunakan nilai-nilai yang dimiliki oleh suatu kelompok sehingga diharapkan anggotanya mematuhi nilai-nilai kelompok tersebut.

Pelaksanaan program *kaizen* dalam tahapan perencanaan dari praktik pengendalian manajemen bertujuan untuk menanamkan nilai-nilai Toyota (*kaizen*). Nilai-nilai *kaizen* belum kuat mewarnai perilaku karyawan bengkel Toyota Alauddin, untuk itu dibutuhkan konvergensi dengan nilai-nilai Hadji Kalla atau nilai-nilai kearifan lokal yang memiliki karakteristik yang sama dengan nilai-nilai *kaizen*. Spektrum nilai yang identik dengan nilai *kaizen* adalah nilai *kanawa-nawaE* (cendikia). Orang yang memiliki nilai *kanawa-nawa* akan senantiasa melakukan perbaikan dari setiap masalah yang dihadapinya, menyenangkan perbuatan benar, menempuh jalan dengan mawas diri.

Genchi gembutsu adalah nilai-nilai Toyota yang bersumber dari nilai-nilai kearifan bangsa Jepang. Dari pengamatan nilai *genchi gembutsu* sudah begitu familiar bagi karyawan dan setiap saat dapat diamati pada perilaku mereka. Apabila dikaji dari perspektif nilai-nilai kearifan *siri' na pesse*, budaya pembelajaran dapat diciptakan dengan melakukan konvergensi antara nilai *genchi gembutsu* dengan nilai *acca* (*sagacity*). Spektrum nilai *acca* memiliki empat karakteristik, yang terdiri atas: 1) Memahami latar belakang persoalan dan mengetahui apa solusinya, 2) Melayakkan kata-kata

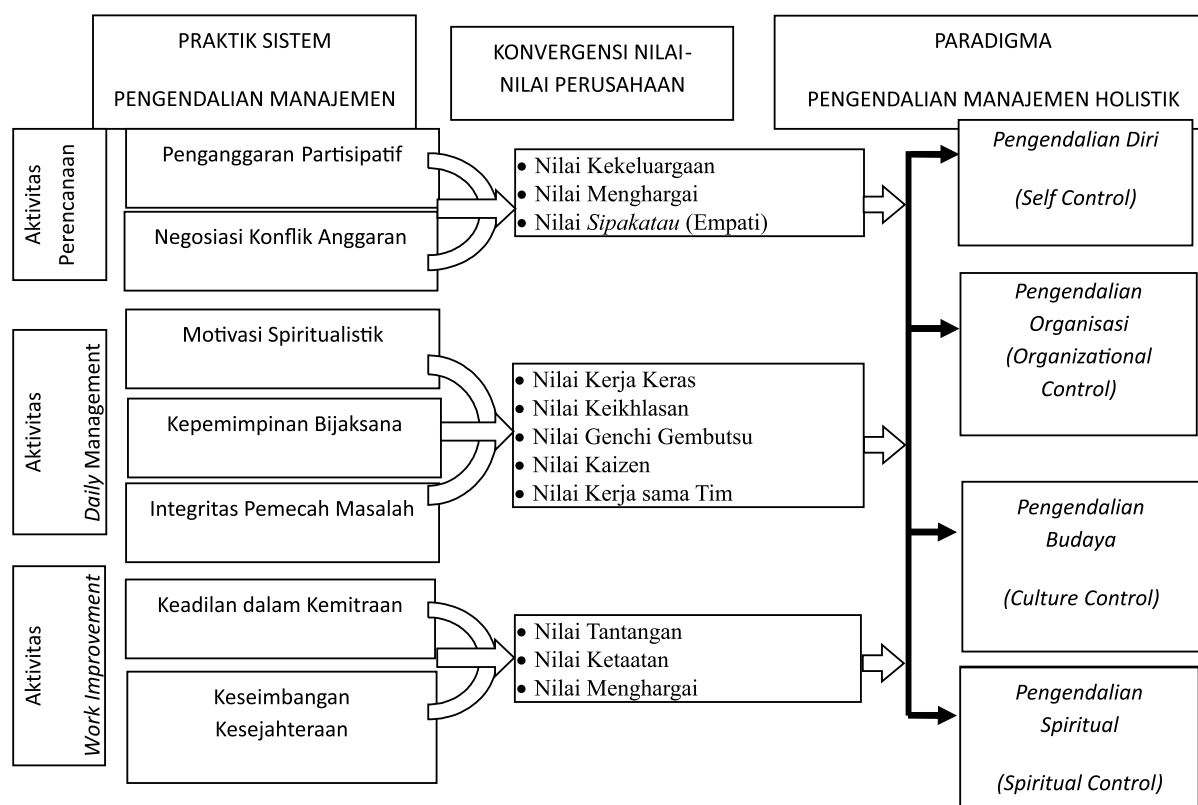
dan memantaskan sesuatu, 3) Merendahkan diri selaras dengan harga dirinya, 4) dapat mengucapkan kata yang tegas dan yang lemah lembut.

Kaizen, genchi gembutsu, kanawa-nawaE, dan *acca* adalah merupakan nilai-nilai kearifan lokal, baik yang berasal dari kearifan orang Jepang maupun kearifan orang Bugis-Makassar, konvergensi nilai-nilai tersebut akan membentuk energi kendali yang bersumber dari norma-norma, dan nilai-nilai kearifan lokal, atau disebut dengan pengendalian budaya (*culture control*), yang tergambar dari pernyataan Bapak C:

“...kita (kami) juga tetap menjaga norma-norma sebagai orang bugis-makassar...nilai-nilai budaya yang sudah dimiliki dari keluarga tetap kami bawa bahkan sampai dalam pekerjaan...dalam berinteraksi sesama karyawan bahkan dalam melayani pelanggan...biasanya kalau pelanggan bisa berbahasa bugis, kami pakai bahasa bugis dalam melayani atau pelanggannya bisa berbahasa Makassar maka dilayani dengan bahasa Makassar supaya lebih akrab...jadi seperti keluarga sendiri...”

Berdasarkan hasil pengamatan tersebut di atas, maka dapat dikatakan bahwa praktik sistem pengendalian manajemen pada bengkel Toyota Alauddin bersifat universal dan memenuhi kriteria sebagai sistem pengendalian manajemen holistik. Konvergensi nilai-nilai perusahaan yang terdiri dari nilai-nilai Toyota (*Toyota Way*) dan nilai-nilai Hadji Kalla (*Kalla Way*) dengan nilai-nilai kearifan lokal *siri' na pesse* yang mewarnai sekaligus membentuk holistisitas unsur sistem pengendalian di bengkel Toyota Alauddin. Hubungan antara konvergensi nilai-nilai perusahaan dalam praktik sistem pengendalian manajemen di Bengkel Toyota Alauddin, paradigma sistem pengendalian manajemen holistik dapat digambarkan pada Gambar 4.

Unsur-unsur sistem pengendalian seperti: *organisasional control*, *culture control*, dan *self control* telah dikemukakan dalam beberapa konsep sistem pengendalian manajemen konvensional (Merchant 1998; Flamholtz *et al.* 1985; Simon 1995; Malmi dan Brown 2008). Sementara unsur pengendalian spiritual belum banyak mendapat perha-



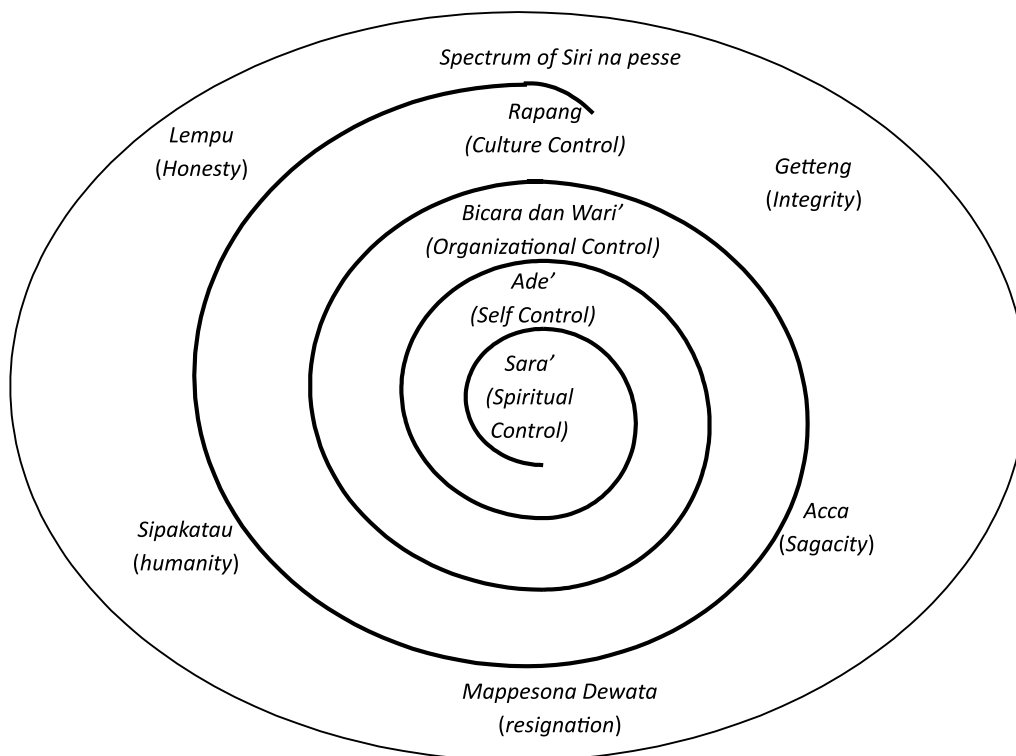
Gambar 4
Konsep Sistem Pengendalian Manajemen Holistik

tian dari ahli-ahli sistem pengendalian. Harahap (2004) menyatakan bahwa agar model sistem pengendalian manajemen menjadi holistik, maka penting untuk memasukkan aspek spiritual sebagai tipologi sistem pengendalian manajemen.

Tipologi Sistem Pengendalian Manajemen Holistik berbasis Teori Dinamika Spiral. Bentuk spiral yang digunakan dalam merepresentasikan model sistem pengendalian manajemen holistik diinspirasi dari teori dinamika spiral (*spiral dynamic*) (Bahaudin 2007). *Spiral dynamics* adalah teori yang menggambarkan pengembangan dan interaksi antar individu, budaya, organisasi dan nilai-nilainya dalam membentuk sebuah sistem. Spiral dinamik dapat dipahami sebagai kekuatan, kecerdasan yang ada dalam diri manusia dari bagian paling dalam (*core intelligensi*) yang bersifat terbuka, dinamis, adaptif, dan berkesinambungan (*continuous*). Kekuatan ini akan muncul melalui pikiran individual dan menyebar bagai virus menggerakkan pikiran kolektif, mengubahnya menjadi transformasi organisasi, bahkan mendorong perubahan masyarakat (Course 2004).

Unsur-unsur sistem pengendalian manajemen yang didasarkan pada *spiral dynamics theory* dimulai dari energi atau kekuatan yang paling mendalam pada manusia, yaitu unsur pengendalian spiritual (*spiritual control*), kemudian beranjak pada kemampuan emosional yang diidentifikasi sebagai unsur pengendalian diri (*self control*). Kekuatan-kekuatan tersebut memiliki karakteristik yang dinamis dan kemampuan adaptasi terhadap aspek-aspek eksternal. Kedua energi internal tersebut membentuk warna pikiran (*meme*) yang bekerja pada saat terjadinya interaksi, baik dalam organisasi maupun dalam masyarakat yang lebih luas. Dalam perspektif organisasi bisnis, warna pikiran akan mempengaruhi unsur pengendalian organisasi (*organizational control*) dan unsur pengendalian budaya (*culture control*) yang selalu berubah.

Aplikasi kelima anasir itu terjalin dalam sistem pengendalian sosial yang utuh karena dijalankan dengan menegakkan nilai-nilai kearifan lokal *siri na pesse* yang memiliki spektrum nilai, sebagai berikut: *lempu* (jujur/*Honesty*), *acca* (kecerdasan/*Sagacity*), *Getteng* (teguh pendirian/*Integrity*), *sipaka-*



Gambar 5
Model Sistem Pengendalian Holistik
dalam Bingkai *Spectrum of Siri na pesse Values*

tau (*humanity*) dan *mappesona dewata* (*tawakal/resignation*). Internalisasi nilai-nilai kearifan *siri na pesse* ke dalam konsep pengendalian manajemen telah mengkonstruksi suatu model sistem pengendalian manajemen holistik. Sistem pengendalian manajemen holistik dihadirkan sebagai kritik atas sistem pengendalian manajemen modern yang selama ini dibangun berdasarkan teori *cybernetic* yang hanya berfokus pada model pengendalian organisasi atau birokrasi. Yang digambarkan dengan model sistem pengendalian holistik pada gambar 5.

SIMPULAN

Sistem pengendalian manajemen adalah suatu asosiasi dari regulasi, *person* dan aktivitas yang saling berinteraksi untuk memastikan bahwa arah dari suatu operasional unit, divisi, maupun korporasi sudah sesuai dengan sasaran dan tujuan yang akan dicapai. Peranan nilai-nilai perusahaan dalam pengendalian manajemen sangat dominan, sehingga sukses tidaknya suatu model pengendalian manajemen sangat ditentukan oleh nilai-nilai yang mewarnai dalam organisasi. Apabila nilai-nilai tersebut dapat dipahami dan diyakini oleh

anggota organisasi sebagai sesuatu yang baik, maka nilai-nilai tersebut akan mudah mewarnai dan menjadi *driver* anggota organisasi untuk beraktivitas sesuai kebijakan organisasi. Namun, apabila nilai tersebut kurang dipahami dan anggota organisasi tidak meyakini sebagai sesuatu yang baik bagi mereka, maka nilai tersebut juga tidak akan efektif menggerakkan anggota organisasi dalam usaha pencapaian tujuannya.

Hasil pengamatan menunjukkan bahwa terjadi adaptasi, internalisasi dan konvergensi nilai-nilai perusahaan antara nilai-nilai Hadji Kalla dan nilai-nilai Toyota dalam praktik pengendalian manajemen di Bengkel Toyota Alauddin. Perpaduan nilai-nilai perusahaan juga mengelaborasi norma-norma kearifan lokal baik dalam proses perencanaan, *daily management* maupun dalam aktivitas *work improvement*. Nilai-nilai kearifan lokal yang terinternalisasi ke dalam nilai-nilai perusahaan secara *natural*, baik pada nilai-nilai Hadji Kalla maupun pada nilai-nilai Toyota. Nilai-nilai kearifan lokal suku Bugis-Makassar seperti: *sipakatau*, *Getteng*, *mappakalabbi*, *assamaturu*, *sipatuo-sipatokkong*, dapat ditemui pada nilai-nilai Hadji Kalla, sementara nilai-nilai kearifan bang-

sa Jepang seperti: *kaizen*, *jidoka*, *heijunka*, *hoshin*, *genchi gembutsu* dapat diidentifikasi pada nilai-nilai Toyota.

Hasil refleksi fenomena-fenomena praktik pengendalian manajemen dapat ditelusuri unsur-unsur sistem pengendalian manajemen yang terdiri atas: unsur pengendalian spiritual (*spiritual control*), unsur pengendalian diri (*self control*), unsur pengendalian organisasi (*organizational control*), dan unsur pengendalian budaya (*culture control*). Model sistem pengendalian manajemen tersebut dapat dijustifikasi sebagai unsur-unsur pengendalian manajemen holistik. Tipologi model sistem pengendalian manajemen holistik memiliki unsur-unsur pengendalian yang terdiri atas: unsur *sara*' (unsur pengendalian spiritual), unsur *ade*' (unsur pengendalian diri), unsur *bicara* dan *wari* (unsur pengendalian organisasi), dan unsur *rapang* (unsur pengendalian budaya).

Unsur pengendalian spiritual (*spiritual control*) lebih mengacu pada hubungan vertikal antara Tuhan sebagai pemberi mandat untuk mengelola segala sumber daya yang ada kepada manusia sebagai pemegang amanah kekhalifaan. Tuhan tidak secara langsung melakukan pengendalian, tetapi melalui konsep, norma-norma dan nilai-nilai agama dan keyakinan yang diturunkan kepada manusia. Unsur pengendalian spiritual dalam konsep *pangngadereng* dikenal dengan tipologi *sara*'. *Sara*' diwujudkan dalam manifestasi *siariawong* untuk menyatakan adanya perlakuan yang sama, mendidik setiap orang untuk mengetahui yang benar dan yang salah melalui aturan syariat.

Unsur pengendalian diri (*self control*) adalah tindakan pengendalian yang dilakukan seorang individu atas perilakunya sendiri, yang dipengaruhi oleh faktor potensi internal dan eksternal. Hasil pengamatan menunjukkan bahwa pengendalian diri dari perspektif nilai-nilai perusahaan dapat ditemukan pada semua aktivitas pengendalian: perencanaan, *daily management*, dan *work improvement*. Dalam unsur pengendalian diri ditemukan bahwa nilai-nilai Hadji Kalla lebih dominan mewarnai dalam praktik pengendalian manajemen di Bengkel Toyota Alauddin. Unsur pengendalian diri dalam konsep *pangngadereng* dikenal dengan tipologi *ade*'. *Ade*' diwujudkan dalam manifestasi adat *Mappasilassae* agar terjadi keserasian dalam sikap dan tingkah laku manusia di dalam memperlakukan dirinya dalam *pangngadereng*

Unsur pengendalian sistem (*organization control*) adalah pengendalian yang berlangsung karena adanya hubungan antara sub-sistem dengan sub-sistem lainnya yang ada dalam organisasi. Unsur pengendalian sistem juga dapat ditemui pada semua aktivitas pengendalian manajemen. Pada unsur pengendalian sistem nilai-nilai Toyota yang lebih dominan mewarnai praktik pengendalian manajemen. Unsur pengendalian organisasi dalam konsep *pangngadereng* dikenal dengan tipologi *bicara* dan *wari*'. Tipologi *bicara* yang memuat aturan-aturan identik dengan proses pengendalian, sedangkan *wari*' yang mencakup penetapan struktur sosial identik dengan struktur pengendalian.

Unsur pengendalian budaya (*culture control*) yaitu pengendalian yang menggunakan nilai-nilai yang dimiliki oleh suatu komunitas yang diharapkan dapat dipatuhi oleh anggota kelompok komunitas tersebut. Unsur pengendalian budaya dalam konsep *pangngadereng* dikenal dengan tipologi *rapang*. *Rapang* diwujudkan dalam manifestasi *Mappasenrupae* untuk keberlangsungan pola-pola yang sudah ada lebih dahulu guna stabilitas perkembangan yang muncul.

Penelitian ini disadari memiliki keterbatasan-keterbatasan karena informan penelitian lebih difokuskan pada manajer dan karyawan bengkel Toyota Alauddin dan kurang mengeksplorasi informan pada kantor Pusat (*Head office*) PT. Hadji Kalla. Keterbatasan proses pengumpulan data juga terjadi karena situs penelitian yang terbatas hanya pada praktik sistem pengendalian manajemen di PT Hadji Kalla. Keterbatasan metodologis terjadi karena perspektif yang digunakan dalam analisis data hanya terbatas pada perspektif nilai-nilai perusahaan (*values*) dalam praktik pengendalian manajemen. Penelitian ini tidak memperluas kajian pada perspektif etika pengambilan keputusan atau perspektif akuntansi sebagai suatu sistem informasi.

DAFTAR RUJUKAN

- Al-Qur'an dan Terjemahan. 2006. Yayasan Penyelenggara Penerjemah/Penafsir Al-Qur'an. Departemen Agama Republik Indonesia.
- Abernethy, M.A., dan Chua, W. 1996. "Field Study of control system 'Redesign': the infact of institutional process on strategic choice". *Contemporary Accounting research*, Vol 13, No. 2, hlm 569-606.

- Anthony, R.N. dan V. Govindarajan. 2004. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Alih bahasa, Tjakrawala K. Krista. Salemba Empat. Jakarta.
- Bahaudin, T. 2007. *Brainware Leadership Mastery*. Penerbit. Elex Media Komputindo. Jakarta.
- Burrell, G. dan G. Morgan. 1979, *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*. Ashgate Publishing Company. USA.
- Capra, F. 2002. *Jaring-Jaring Kehidupan*. Alih bahasa Saut Pasaribu. Fajar Pustaka Baru. Yogyakarta.
- Creswell, J.W. 1998. *Qualitative inquiry and research design, Choosing Among Five Traditions*. Sage Publications, Inc. The United States of America.
- DePorter, M.H. 1999. *Quantum Learning*. Kaifa. Bandung.
- Dolan, P. dan T. Elkjer. 2004. *True to Our Roots*, PT. Buana Ilmu Populer. Jakarta.
- Flamholtz, E., T. Das, dan A. Tsui. 1985. "Toward an integrative framework of organizational control". *Accounting Organizations and Society*, Vol 10, No 1, hlm 35-50.
- Harahap, S.S. 2004, *Sistem pengendalian manajemen Holistik*,
- Irianto, G. 2006. "Dilema 'laba' dan Rerangka Teori Political Economy of Accounting (PEA)". *Tema*, Vol.7, hlm 141-153.
- Kahar, A. 2012. Kontruksi Konsep Sistem Pengendalian Manajemen "Pangngadereng" berbasis Nilai-Nilai Kearifan Lokal Siri' Na Pesse. *Disertasi Tidak Dipublikasikan*. Universitas Brawijaya. Malang
- Kaplan, R.S., dan D.P. Norton. 1996. *Translating Strategy into Action : The Balanced Scorecard*. Harvard Business School Press. Boston.
- Kuhn, T.S. 1962. (50th Anniversary Edition: 2012). *The Structure of Scientific Revolutions*, University of Chicago Press. United States, hal 264.
- Kuswarno, E. 2009. *Fenomenologi; Metode penelitian Komunikasi*. Penerbit Widya Padjadjaran. Bandung.
- Malmi, Teemu., Brown D.A. 2008. "Management control systems as a package- Opportunities, challenges and research directions". *Management Accounting Research*, Vol.19, hlm 287-300.
- Mattulada. 1991. "Manusia dan Kebudayaan Bugis-Makassar dan Kaili di Sulawesi". *Jurnal Antropologi Sosial dan Budaya Indonesia*, No. 43 Th. XV, Januari-April.
- Merchant, K.A. 1998. *Modern Management Control Systems: Text and Cases*. New Jersey, Prentice Hall.
- Muhadjir, N.H. 2000. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Edisi-4. Penerbit Rake Sarasin. Yogyakarta.
- Nggermanto, A. 2001. *Quantum Quotient*. Cetakan Ke-6. Penerbit Nuansa, Bandung.
- Ouchi, W.G. 1979. A Conceptual Framework for the Design of Organizational Control Mechanisms, *Management Science*, Vol.25, No.9, hlm 883-848.
- Piliang, Y.A. 2004. *Dunia yang dilipat: Tamsya Melampaui Batas-Batas Kebudayaan*. Jalasutra. Yogyakarta.
- Porter, M. E. 1994. *Keunggulan Bersaing ; Menciptakan dan Mempertahankan Kinerja Unggul*. Alih Bahasa Tim Penerjemah Binarupa Aksara. Binarupa Aksara. Jakarta.
- Purwanto, A. 2006. *Fisika Kuantum*. Edisi Pertama. Penerbit Gaya Media. Yogyakarta.
- Simons, R. 1995. *Levers of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal*. Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Suyanto, M. 2007. *Strategic Management: Global Most Admired Companies*, C.V. Andi. Yogyakarta.
- Thomas, A. 1983. *Self Control, New Perspective in Management Control*, Houndmills, MacMillan Press.
- Triuwono, I. 2006. *Akuntansi Syariah: Perspektif, Metodologi, dan Teori*, Edisi-1, Penerbit Rajagrafindo Persada, Jakarta.