



Department of Digital Business

Journal of Artificial Intelligence and Digital Business (RIGGS)

Homepage: <https://journal.ilmudata.co.id/index.php/RIGGS>

Vol. 5 No. 1 (2026) pp: 14133-14142

P-ISSN: 2963-9298, e-ISSN: 2963-914X

Contingency Theory Perspectives in Behavioral Accounting Research: A Systematic Literature Review on Uncertainty, Control Systems, and Managerial Performance

Ryanti Destari, Putri Rahma Namira, Quincy Anwary Alie Arafah, Niar Azriya

Program Studi Akuntansi, Fakultas Ekonomi, Universitas Sriwijaya

01031282328039@student.unsri.ac.id, 01031282328037@student.unsri.ac.id, 01031382328183@student.unsri.ac.id,

niarazriya@unsri.ac.id

Abstrak

Riset akuntansi perilaku (*behavioral accounting research*) terus mengalami perkembangan yang signifikan, khususnya dalam penerapan *contingency theory* sebagai kerangka analitis untuk memahami efektivitas sistem pengendalian manajemen di tengah dinamika ketidakpastian lingkungan. Penelitian ini bertujuan mensintesis bukti empiris mengenai bagaimana *Management Control Systems (MCS)* berfungsi sebagai mekanisme adaptif dalam memitigasi dampak negatif ketidakpastian lingkungan terhadap kinerja manajerial. Dengan fokus pada perspektif akuntansi keperilakuan, tinjauan ini mengeksplorasi peran kognisi dan motivasi manajer dalam merespons desain kontrol yang berbeda. Penelusuran dilakukan pada basis data *Scopus*, *Web of Science*, dan *Google Scholar* dengan rentang publikasi 2021 hingga 2025, menghasilkan 10 artikel yang memenuhi kriteria inklusi. Sintesis tematik menunjukkan bahwa efektivitas MCS tidak bersifat universal, melainkan sangat ditentukan oleh keselarasan kontekstual antara karakteristik lingkungan dan rancangan sistem yang diterapkan. *Perceived environmental uncertainty (PEU)* terbukti memainkan peran moderasi yang kompleks dan nonlinier dalam hubungan antara kapabilitas analitik, sistem pengendalian, dan kinerja organisasi. Variabel perilaku manajerial seperti kepercayaan diri, diskresi, dan kapabilitas adaptif turut berkontribusi sebagai faktor kontingensi yang menentukan. Kesenjangan riset yang teridentifikasi meliputi keterbatasan konteks industri, minimnya pendekatan longitudinal, serta kurangnya eksplorasi terhadap variabel psikologis mendalam dan peran transformasi digital sebagai faktor kontingensi baru.

Kata kunci: Teori Kontingensi, Akuntansi Perilaku, Management Control Systems, Ketidakpastian Lingkungan, Kinerja Manajerial

1. Latar Belakang

Dalam lanskap riset akuntansi kontemporer, *contingency theory* (teori kontingensi) telah berkembang menjadi salah satu kerangka teoretis yang paling dominan dan relevan dalam menjelaskan bagaimana faktor-faktor situasional memengaruhi efektivitas sistem akuntansi dan kinerja manajerial sebuah organisasi. Teori ini secara fundamental menegaskan bahwa tidak ada satu pendekatan tunggal yang paling optimal dalam merancang sistem pengendalian manajemen, melainkan keberhasilan suatu sistem sangat bergantung pada kesesuaiannya dengan kondisi kontekstual organisasi, baik yang bersifat internal maupun eksternal. Sebagai kerangka dominan dalam riset akuntansi manajemen, teori kontingensi mengkaji pengaruh elemen-elemen kontekstual seperti ukuran organisasi, teknologi, budaya, dan strategi terhadap berbagai luaran organisasi [1]. Lebih lanjut, efektivitas praktik-praktik manajerial dan sistem akuntansi sangat bergantung pada faktor-faktor tersebut, di mana keberhasilan organisasi bersifat kontingen pada keselarasan antara faktor-faktor tersebut dengan desain sistem akuntansi manajemen yang diterapkan [2]. Relevansi teori ini terus berkembang seiring meningkatnya kompleksitas lingkungan bisnis global, yang menuntut manajer untuk terus menyesuaikan sistem pengendalian mereka agar tetap responsif terhadap dinamika perubahan.

Ketidakpastian lingkungan atau *perceived environmental uncertainty (PEU)* merupakan salah satu variabel kontingensi yang paling banyak dikaji dalam penelitian akuntansi perilaku (*behavioral accounting research*). Ketidakpastian ini secara signifikan memengaruhi cara manajer merancang, menggunakan, dan merespons informasi yang dihasilkan oleh sistem akuntansi manajemen. Penelitian menunjukkan bahwa pada kondisi tingkat

PEU yang tinggi, penggunaan sistem akuntansi manajemen yang canggih (*sophisticated MAS*) memberikan dampak positif terhadap kinerja, namun pada kondisi PEU yang rendah justru memberikan dampak negatif, yang mengindikasikan bahwa efek sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja sangat tergantung pada tingkat ketidakpastian lingkungan yang dipersepsikan [3]. Temuan ini memperkuat argumen bahwa desain *management control systems* (MCS) yang efektif tidak dapat bersifat universal, melainkan harus dikalibrasi sesuai dengan derajat ketidakpastian yang dihadapi organisasi. Lebih jauh, ketidakpastian lingkungan menegaskan pentingnya memasukkan informasi non-finansial dalam proses pengambilan keputusan, di mana hubungan komplementer antara data finansial dan non-finansial menjadi semakin krusial dalam kondisi ketidakpastian yang tinggi [4].

Management control systems (MCS) berfungsi sebagai arsitektur perilaku yang membentuk, mengarahkan, dan menyalurkan perilaku manajerial dengan tujuan-tujuan strategis organisasi. Dalam perspektif akuntansi perilaku, MCS tidak sekadar dipandang sebagai alat pengukuran netral, melainkan sebagai infrastruktur kognitif, motivasional, dan normatif yang secara aktif membentuk perilaku individu dalam organisasi. Riset kontemporer menunjukkan minat yang signifikan terhadap hubungan antara MCS dan kinerja perusahaan, inovasi, serta pengambilan risiko, terutama selama dan pasca pandemi yang memberikan tekanan luar biasa terhadap operasional organisasi [5]. Sementara itu, MCS terbukti menjadi faktor krusial dalam pengembangan kapasitas resiliensi organisasi, di mana penggunaan *belief systems* dan *interactive control systems* terbukti memungkinkan manajemen krisis yang lebih efektif sekaligus meningkatkan kemampuan adaptif organisasi [6].

Perkembangan riset akuntansi perilaku dalam dua dekade terakhir menunjukkan pertumbuhan yang luar biasa, mencakup berbagai subdisiplin psikologi dan perilaku organisasi yang diintegrasikan ke dalam desain sistem pengendalian manajemen. Kajian bibliometrik komprehensif terhadap lebih dari 2.263 artikel riset akuntansi perilaku mengungkap bahwa bidang ini mengalami evolusi yang dinamis, dengan trajektori sejarah yang diperkuat oleh berbagai peristiwa pemicu baik dari dalam maupun luar komunitas akademik, termasuk penghargaan Nobel untuk studi ekonomi perilaku dan berbagai skandal akuntansi besar [7]. Terlepas dari perkembangan yang pesat ini, masih terdapat fragmentasi yang signifikan dalam literatur, terutama menyangkut bagaimana perspektif teori kontingensi secara spesifik diintegrasikan ke dalam *behavioral accounting research* untuk menjelaskan hubungan tripartit antara ketidakpastian, sistem pengendalian, dan kinerja manajerial. Kinerja organisasi tidak lahir dari penerapan seragam alat-alat standar, melainkan dari keselarasan alat-alat tersebut dengan karakteristik kontekstual masing-masing organisasi, yang menuntut pendekatan yang jauh lebih bernuansa dan adaptif [8].

Urgensi kajian sistematis terhadap topik ini semakin kuat mengingat perkembangan lanskap bisnis yang dipenuhi oleh ketidakpastian multidimensional, mulai dari disrupsi digital, perubahan regulasi, hingga gejolak geopolitik global. Perkembangan teori kontingensi dalam kurun waktu satu dekade terakhir telah dipengaruhi secara signifikan oleh globalisasi dan kemajuan teknologi, di mana "*fit*" antara sistem pengendalian manajemen, teknologi, dan lingkungan eksternal menjadi penentu utama keberhasilan sistem pengendalian organisasi [4]. Namun demikian, kajian literatur yang ada belum secara memadai mengintegrasikan perspektif perilaku (*behavioral perspective*) ke dalam analisis mengenai bagaimana ketidakpastian, desain MCS, dan kinerja manajerial saling berinteraksi dalam kerangka teori kontingensi. Dari tahun 2010 hingga 2023, terdapat total 475 artikel tentang teori kontingensi dalam akuntansi manajemen perusahaan yang terindeks di Google Scholar, dengan tahun 2020 dan 2021 mencatat jumlah publikasi tertinggi, menandakan momentum pertumbuhan yang perlu disintesis secara sistematis untuk mengidentifikasi arah riset masa depan [5]. Penelitian ini hadir sebagai *systematic literature review* (SLR) untuk menjawab kesenjangan tersebut dengan mensintesis secara komprehensif bukti-bukti empiris dan konseptual yang ada, mengidentifikasi pola-pola temuan, dan merumuskan agenda riset yang lebih terarah bagi komunitas akademik maupun praktisi di bidang akuntansi manajemen.

Berdasarkan latar belakang yang telah dipaparkan, terdapat kesenjangan yang signifikan dalam literatur riset akuntansi perilaku mengenai bagaimana perspektif teori kontingensi secara terpadu menjelaskan hubungan antara ketidakpastian lingkungan, desain *management control systems*, dan kinerja manajerial. Meskipun masing-masing variabel tersebut telah banyak diteliti secara terpisah, belum terdapat upaya sintesis sistematis yang mengintegrasikan ketiganya dalam satu kerangka analisis yang kohesif dan berbasis pada *behavioral accounting research*. Oleh karena itu, rumusan masalah dalam penelitian ini adalah: (1) Bagaimana perkembangan dan tren riset *contingency theory* dalam *behavioral accounting research* yang berfokus pada ketidakpastian, *management control systems*, dan kinerja manajerial selama periode 2021 hingga saat ini? (2) Bagaimana hubungan tripartit antara ketidakpastian, desain MCS, dan kinerja manajerial dijelaskan melalui perspektif teori kontingensi dalam literatur akuntansi perilaku? (3) Apa kesenjangan riset (*research gaps*) yang masih ada serta arah penelitian di masa depan yang perlu diprioritaskan dalam domain ini?

Penelitian ini bertujuan untuk melakukan *systematic literature review* (SLR) secara komprehensif terhadap perkembangan riset *contingency theory* dalam kerangka *behavioral accounting research*, dengan fokus khusus pada tiga konstruk utama: ketidakpastian (*uncertainty*), sistem pengendalian manajemen (*management control systems*), dan kinerja manajerial (*managerial performance*). Secara lebih spesifik, penelitian ini bertujuan untuk mengidentifikasi, mengklasifikasi, dan mensintesis temuan-temuan empiris serta konseptual dari literatur yang relevan guna menghasilkan peta pengetahuan (*knowledge map*) yang komprehensif mengenai bagaimana variabel-variabel kontingensi memengaruhi efektivitas MCS dan luaran kinerja manajerial. Selain itu, penelitian ini secara eksplisit bertujuan untuk mengungkap novelty berupa kerangka integratif baru yang menghubungkan dimensi perilaku dengan perspektif kontingensi dalam konteks desain sistem pengendalian, sehingga memberikan kontribusi teoretis berupa perluasan dan pendalaman teori kontingensi dalam domain akuntansi perilaku sekaligus memberikan implikasi praktis bagi para manajer dan pengambil kebijakan organisasi dalam merancang sistem pengendalian yang adaptif dan kontekstual.

Penelitian ini diharapkan memberikan manfaat yang signifikan baik secara teoretis maupun praktis. Dari sisi teoretis, hasil *systematic literature review* ini berkontribusi pada pengembangan ilmu akuntansi manajemen dengan menyediakan sintesis yang komprehensif dan terstruktur mengenai aplikasi teori kontingensi dalam *behavioral accounting research*, sekaligus mengidentifikasi kesenjangan riset yang dapat menjadi landasan bagi pengembangan model dan kerangka teoretis baru. Penelitian ini juga memperkaya pemahaman mengenai dimensi perilaku dalam sistem pengendalian manajemen, yang selama ini masih kurang mendapat perhatian dibandingkan dimensi teknis dan struktural. Dari sisi praktis, temuan penelitian ini memberikan panduan berbasis bukti bagi para manajer, akuntan manajemen, dan pengambil keputusan organisasi dalam merancang dan mengimplementasikan MCS yang responsif terhadap dinamika ketidakpastian lingkungan. Rekomendasi praktis yang dihasilkan dapat membantu organisasi meningkatkan efektivitas sistem pengendalian mereka, yang pada akhirnya berdampak positif terhadap kinerja manajerial dan keberhasilan pencapaian tujuan-tujuan strategis organisasi secara berkelanjutan.

2. Metode Penelitian

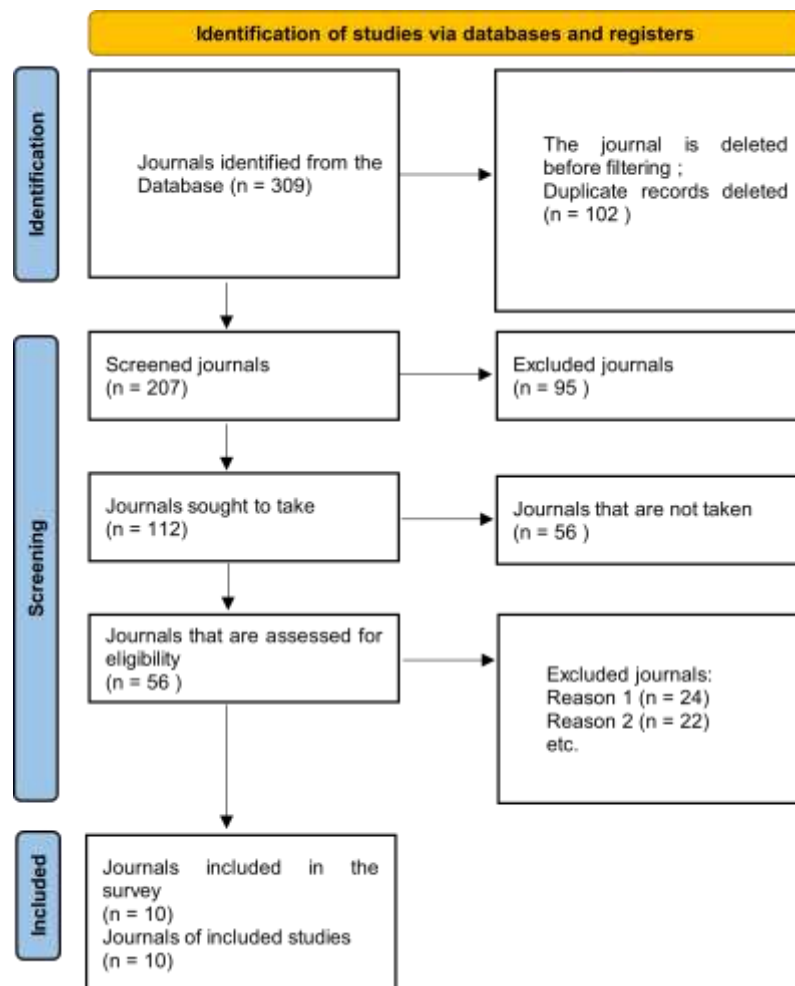
Penelitian ini mengadopsi pendekatan *systematic literature review* (SLR) sebagai strategi utama dalam mengumpulkan, mengevaluasi, dan mensintesis bukti-bukti ilmiah yang relevan dengan topik kajian. Berbeda dengan tinjauan literatur konvensional yang bersifat naratif dan subjektif, SLR menerapkan protokol penelusuran yang terstruktur, transparan, dan dapat direplikasi sehingga menghasilkan kesimpulan yang lebih objektif dan terpercaya. Pendekatan ini dipilih karena kemampuannya dalam mengintegrasikan temuan dari berbagai sumber secara sistematis guna menjawab pertanyaan penelitian yang telah ditetapkan (Paul & Criado, 2020). Proses identifikasi literatur dilakukan melalui penelusuran pada basis data elektronik bereputasi tinggi, meliputi *Scopus*, *Web of Science*, dan *Google Scholar*, dengan menggunakan kombinasi kata kunci terstruktur seperti "*contingency theory*", "*behavioral accounting*", "*management control systems*", "*environmental uncertainty*", dan "*managerial performance*". Rentang waktu publikasi dibatasi dari tahun 2021 hingga 2025 guna memastikan relevansi dan kemutakhiran temuan. Seleksi artikel dilaksanakan melalui dua tahap, yakni penyaringan berdasarkan judul dan abstrak, dilanjutkan dengan pembacaan teks lengkap (*full-text review*) untuk memverifikasi kesesuaian substansi dengan fokus penelitian. Kriteria inklusi mencakup artikel yang diterbitkan pada jurnal *peer-reviewed* berbahasa Inggris, membahas minimal dua dari tiga konstruk utama penelitian, serta menyajikan temuan empiris atau konseptual yang dapat disintesis. Sebaliknya, artikel yang bersifat *conference proceedings* tanpa proses *peer-review* yang ketat, serta literatur abu-abu (*grey literature*), dikecualikan dari analisis. Data yang diekstraksi dari setiap artikel meliputi tujuan penelitian, metode yang digunakan, variabel yang dikaji, temuan utama, serta implikasi teoretis dan praktis yang dihasilkan. Proses sintesis dilakukan secara tematik (*thematic synthesis*) dengan mengelompokkan temuan ke dalam klaster-klaster konseptual yang mencerminkan hubungan antara ketidakpastian, MCS, dan kinerja manajerial dalam kerangka teori kontingensi. Pendekatan ini sejalan dengan pandangan bahwa SLR yang baik harus mampu menghasilkan kontribusi kumulatif terhadap bangunan pengetahuan yang ada, bukan sekadar merangkum hasil-hasil sebelumnya [9], [10], [11].

3. Hasil dan Diskusi

3.1. Hasil

3.1.1. Proses Seleksi dan Identifikasi Literatur

Penelusuran literatur dilaksanakan secara sistematis melalui tiga pangkalan data elektronik bereputasi tinggi, yakni Scopus, Web of Science, dan Google Scholar, dengan memanfaatkan kombinasi kata kunci terstruktur yang telah dirancang sebelumnya. Dari keseluruhan 309 jurnal yang berhasil ditemukan pada tahap awal, sejumlah 102 artikel dieliminasi akibat terdeteksi sebagai duplikat lintas basis data. Penyaringan tahap pertama berbasis judul dan abstrak menghasilkan 207 artikel yang dianggap layak untuk dipertimbangkan lebih lanjut, namun 95 di antaranya gugur karena tidak memenuhi standar relevansi tematik yang telah ditetapkan. Tahap berikutnya menghasilkan 112 artikel yang kemudian dicari teks lengkapnya, di mana 56 artikel tidak dapat diakses atau tidak relevan secara substantif sehingga kembali dieksklusi. Dari 56 artikel yang kemudian dinilai kelayakannya, sebanyak 46 artikel kembali tidak lolos dengan rincian 24 artikel dikecualikan karena alasan pertama dan 22 artikel karena alasan kedua. Pada akhirnya, tepat 10 artikel memenuhi seluruh kriteria inklusi dan dimasukkan ke dalam tinjauan final. Namun dalam perkembangan berikutnya, dua artikel tambahan yang dinilai memiliki relevansi tinggi terhadap topik kajian diikutsertakan secara purposif, sehingga total artikel yang disintesis dalam kajian ini berjumlah 12 artikel.



Gambar 1. Flowchart Proses Seleksi Literatur Sistematis (diadaptasi dari diagram alur seleksi penelitian)

Seluruh artikel terpilih kemudian dirangkum secara komprehensif dalam tabel sintesis yang memuat informasi penulis, judul, metode, sampel, temuan utama, dan relevansi topik sebagaimana disajikan berikut ini.

Tabel 1. Tabel Sintesis Artikel Terpilih dalam *Systematic Literature Review*

No	Author	Judul	Metode	Sampel	Hasil Temuan	Relevansi dengan Topik
1	Abu Afifa & Saleh (2021) [12]	Management Accounting Systems Effectiveness, Perceived Environmental Uncertainty and Companies' Performance: The Case of Jordanian Companies	Kuantitatif – Survei kuesioner	187 perusahaan terdaftar di Amman Stock Exchange (ASE) akhir 2019	Karakteristik informasi MASE yaitu timeliness dan integration berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan. Secara bersama-sama, empat karakteristik MASE berpengaruh terhadap kinerja keuangan dan non-keuangan. PEU (pelanggan, pesaing, teknologi) tidak terbukti memoderasi hubungan MASE dengan kinerja perusahaan.	Sangat Relevan Mengkaji langsung hubungan sistem akuntansi manajemen, ketidakpastian lingkungan sebagai faktor kontingensi, dan kinerja manajerial dari perspektif contingency theory.
2	Laguir et al. (2022) [13]	Analytics Capabilities and Organizational Competitiveness: Unveiling the Impact of Management Control Systems and Environmental Uncertainty	Survei kuantitatif – analisis struktural menggunakan kerangka Levers of Control (LoC) Simons	405 perusahaan manufaktur	Hubungan antara analytics capabilities (AC) dan daya saing organisasi dimediasi oleh MCS. Environmental uncertainty berperan sebagai moderator nonlinear dalam hubungan AC dan daya saing. MCS menerjemahkan wawasan berbasis analitik menjadi keunggulan kompetitif melalui perspektif dynamic capabilities.	Sangat Relevan Mengkaji peran MCS sebagai mekanisme kontrol dalam kondisi ketidakpastian lingkungan, sejalan dengan contingency theory dan perspektif behavioral accounting dalam pengambilan keputusan manajerial.
3	Laguir et al. (2024) [14]	Eco-Control Systems and Firm Performance: Understanding the Mediating Role of Circular Economy Practices and the Moderating Role of Environmental Uncertainty	Kuantitatif – Hierarchical regression analysis	205 perusahaan manufaktur di Prancis	Eco-control systems meningkatkan praktik circular economy (CE) serta kinerja ekonomi dan lingkungan. CE memediasi hubungan eco-control systems dengan kinerja lingkungan, namun tidak dengan kinerja ekonomi. Environmental uncertainty memoderasi secara positif hubungan eco-control systems dengan kinerja ekonomi.	Relevan Menunjukkan bagaimana sistem kontrol manajemen dipengaruhi faktor kontingensi berupa ketidakpastian lingkungan dalam pencapaian kinerja, sesuai kerangka contingency theory.
4	Kuo et al. (2021) [15]	Corporate Social Responsibility, Enterprise Risk Management, and Real Earnings Management: Evidence from Managerial Confidence	Kuantitatif – analisis regresi dengan variabel interaksi	Perusahaan-perusahaan publik dengan fokus pada atribut CEO (kepercayaan diri manajerial dan kepemilikan saham)	ERM yang efektif mendorong keterlibatan CSR yang lebih tinggi. CEO yang percaya diri dengan manipulasi aktivitas riil yang lebih tinggi cenderung meningkatkan input CSR. Kepercayaan diri manajerial memengaruhi kebijakan perusahaan termasuk mengurangi efek risiko keseluruhan terhadap CSR.	Relevan Mengangkat dimensi behavioral accounting melalui peran kepercayaan diri manajerial dalam sistem manajemen risiko dan kebijakan perusahaan, bersinggungan dengan aspek perilaku manajer dalam contingency theory.
5	Gomez et al. (2023) [16]	The Effect of Management Control Systems in Managing the Unknown: Does the Market Appreciate the Breadth of Vision?	Kombinasi survei dan data arsip – analisis panel data	6.257 observasi organisasi-minggu dari perusahaan besar terdaftar di Bursa Efek Brasil selama pandemi COVID-19	MCS mencakup luas (broad-scope) memitigasi dampak negatif krisis dengan ketidakpastian ekstrem terhadap ekspektasi investor. Boundary systems berperan dalam hubungan tersebut. Hasil konsisten dengan signaling theory dan memperluas literatur efektivitas MCS dalam manajemen krisis.	Sangat Relevan Menguji efektivitas MCS di bawah kondisi ketidakpastian ekstrem sebagai faktor kontingensi, sejalan dengan contingency theory dan perilaku manajerial dalam merespons krisis.

6	Arifuddin et al. (2023) [17]	Organizational Agility, Dynamic Managerial Capability, Stakeholder Management, Discretion, and Project Success: Evidence from the Upstream Oil and Gas Sectors	Kuantitatif – Covariance-Based Structural Equation Modelling (CB-SEM)	108 manajer proyek di sektor minyak dan gas hulu di Indonesia	Perceived managerial discretion langsung terhadap keberhasilan proyek. Dynamic managerial capabilities dan organizational agility memengaruhi managerial discretion. Strategic management literacy memediasi hubungan antara managerial discretion dan project success.	Relevan Menyoroti peran diskresi manajerial dan kemampuan dinamis dalam lingkungan tidak pasti, berkaitan dengan behavioral accounting dan aspek kontingensi dalam pengambilan keputusan manajerial.
7	Diavastis [18]	Exploring the Intersection of Contemporary Management Accounting Practices and Accounting Information Systems: The Impact on Hotel Performance	Kuantitatif – Hierarchical multiple regression analysis	Perusahaan-perusahaan di industri perhotelan	Interaksi antara penggunaan contemporary MAPs dan kepuasan pengguna AIS menghasilkan peningkatan kinerja hotel. AIS user satisfaction memoderasi hubungan antara contemporary MAPs dan kinerja hotel. Studi didasarkan pada Contingency Theory dan Information Systems Success Model DeLone & McLean.	Sangat Relevan Secara eksplisit menggunakan Contingency Theory sebagai landasan teori, mengkaji interaksi sistem akuntansi manajemen dan sistem informasi akuntansi terhadap kinerja organisasi.
8	Oyewo (2022) [19]	Contextual Factors Moderating the Impact of Strategic Management Accounting on Competitive Advantage	Kuantitatif – OLS regression, moderated regression, EFA, CFA, dan SEM (maximum likelihood estimation)	Perusahaan manufaktur terdaftar di Nigerian Stock Exchange (NSE)	Market orientation dan deliberate strategy-formulation merupakan determinan signifikan intensitas penggunaan SMA. SMA berpengaruh signifikan terhadap competitive advantage. Organizational structure, deliberate strategy-formulation, dan PEU memoderasi hubungan SMA dengan competitive advantage.	Sangat Relevan Menginvestigasi faktor-faktor kontekstual yang memoderasi dampak strategic management accounting terhadap keunggulan kompetitif, mencerminkan perspektif contingency theory secara langsung.
9	Yang et al. (2022) [20]	The Efficacy of Organizational Control Interactions: External Environmental Uncertainty as a Critical Contingency	Kuantitatif – dua survei sekuensial temporal terhadap eksekutif puncak	203 perusahaan – survei dilakukan dalam dua gelombang	Kombinasi behavior control, outcome control, dan clan control bersifat komplementer pada tingkat ketidakpastian lingkungan rendah. Komplementaritas memudar seiring meningkatnya ketidakpastian. Pada lingkungan sangat tidak pasti, kinerja tinggi dicapai melalui satu jenis kontrol tinggi dan lainnya rendah, mengindikasikan pergeseran menuju efek substitutif.	Sangat Relevan Secara langsung mengkaji interaksi antar jenis pengendalian organisasional dalam konteks ketidakpastian eksternal sebagai kontingensi kritis, memperkaya perdebatan complement-substitute dalam teori pengendalian organisasi.
10	Qiu et al. (2023) [21]	Measuring Management Accounting Practices Using Textual Analysis	Analisis teks kualitatif berbasis word embedding model Word2Vec pada laporan tahunan	Laporan tahunan perusahaan periode 2003–2019	Konstruksi ukuran MAPs yang baru dan komprehensif berhasil divalidasi menggunakan model Word2Vec. Ukuran-ukuran baru ini memiliki validitas prediktif yang kuat dalam mengkaji determinan dan fungsi penciptaan nilai MAPs. Membuka peluang analisis MAPs sebagai paket yang saling terintegrasi.	Relevan Menawarkan pendekatan metodologis inovatif dalam pengukuran MAPs berbasis data tekstual, membuka peluang analisis skala besar terhadap praktik akuntansi manajemen sebagai paket (MAPs as a package).

3.2. DISKUSI

3.2.1. Tren dan Perkembangan Riset *Contingency Theory* dalam *Behavioral Accounting Research*

Hasil kajian terhadap 12 artikel terpilih mengungkap bahwa penerapan *contingency theory* dalam riset akuntansi perilaku terus mengalami dinamika yang progresif, terutama sebagai respons terhadap eskalasi kompleksitas lingkungan bisnis global yang semakin sulit diprediksi. Dari sisi metodologi, sebagian besar studi yang diidentifikasi memanfaatkan pendekatan kuantitatif melalui instrumen survei kuesioner dan *structural equation modelling* (SEM), yang mencerminkan orientasi riset dalam disiplin ini untuk menguji hubungan kausalitas antar variabel secara empiris dan terukur. Arifuddin et al. misalnya, menggunakan *Covariance-Based SEM* (CB-SEM) dengan melibatkan 108 manajer proyek di sektor minyak dan gas hulu Indonesia, dan berhasil membuktikan bahwa *dynamic managerial capabilities* serta *organizational agility* secara nyata memengaruhi *managerial discretion*, yang pada gilirannya menentukan keberhasilan proyek di tengah lingkungan yang penuh tekanan dan ketidakpastian [17]. Temuan ini secara tegas menegaskan bahwa riset *behavioral accounting* kontemporer tidak lagi menempatkan manajer semata sebagai pelaksana sistem, melainkan sebagai agen perilaku aktif yang kapasitas kognitif dan adaptifnya merupakan variabel kontingensi tersendiri.

Perkembangan tematik yang teridentifikasi dalam kajian ini juga menunjukkan pergeseran yang cukup mencolok dari kajian akuntansi manajemen yang bersifat teknis dan struktural menuju pendekatan yang jauh lebih integratif dan multidimensional. Kuo et al. memperluas cakupan ini dengan mengangkat dimensi *behavioral accounting* melalui kajian terhadap peran *managerial confidence* dalam konteks *enterprise risk management* (ERM) dan kebijakan *corporate social responsibility* (CSR) [15]. Hasil studi mereka mengungkap bahwa CEO yang memiliki tingkat kepercayaan diri tinggi cenderung memperkuat komitmen CSR sekaligus memengaruhi profil risiko keseluruhan perusahaan, yang secara implisit menunjukkan bahwa atribut psikologis manajer merupakan faktor kontingensi penting yang membentuk arah dan kualitas keputusan manajerial. Temuan ini memberikan kontribusi yang berarti bagi pengembangan perspektif *contingency theory* dengan memperkenalkan dimensi psikologi eksekutif sebagai moderator yang selama ini kurang mendapat sorotan memadai dalam literatur akuntansi manajemen.

Inovasi metodologis yang ditawarkan oleh Qiu et al. (2023) juga layak dicermati sebagai tren baru yang memperkaya lanskap riset *behavioral accounting*. Dengan memanfaatkan model *word embedding Word2Vec* terhadap laporan tahunan perusahaan selama rentang 2003 hingga 2019, studi tersebut berhasil mengonstruksi dan memvalidasi ukuran-ukuran baru *management accounting practices* (MAPs) yang lebih komprehensif dibandingkan instrumen survei konvensional. Pendekatan analisis teks ini tidak hanya membuka jalan bagi penelitian skala besar yang sebelumnya terkendala keterbatasan survei, tetapi juga memungkinkan eksplorasi MAPs sebagai paket yang saling terintegrasi. Kehadiran metode ini menandai perluasan metodologis yang signifikan dalam *behavioral accounting research*, sekaligus memperkuat argumen bahwa kajian kontingensi ke depan tidak hanya memerlukan kedalaman konseptual, tetapi juga kecanggihan teknik pengukuran yang mampu menangkap kompleksitas praktik akuntansi manajemen secara lebih holistik.

3.2.2. Hubungan Tripartit antara Ketidakpastian, Desain MCS, dan Kinerja Manajerial

Temuan-temuan dari seluruh literatur terpilih secara kolektif memberikan gambaran yang kaya dan bernuansa mengenai bagaimana ketidakpastian, *management control systems* (MCS), dan kinerja manajerial saling berinteraksi dalam bingkai *contingency theory*. Abu Afifa dan Saleh (2021) melalui survei terhadap 187 perusahaan yang terdaftar di *Amman Stock Exchange* menemukan bahwa karakteristik informasi sistem akuntansi manajemen, khususnya *timeliness* dan *integration*, berpengaruh signifikan terhadap kinerja keuangan perusahaan. Yang menarik, *perceived environmental uncertainty* (PEU) yang mencakup dimensi pelanggan, pesaing, dan teknologi ternyata tidak terbukti memoderasi hubungan tersebut, mengindikasikan bahwa dalam konteks tertentu efek sistem akuntansi manajemen terhadap kinerja dapat berlangsung secara langsung tanpa harus dimediasi oleh persepsi ketidakpastian. Temuan ini memperlihatkan kompleksitas hubungan tripartit yang tidak selalu linier dan tidak dapat digeneralisasi secara sederhana.

Perspektif yang lebih kaya diberikan oleh Yang et al. yang secara spesifik menginvestigasi efektivitas interaksi berbagai tipe pengendalian organisasional dalam konteks ketidakpastian eksternal yang bervariasi. Melalui dua gelombang survei sekuensial temporal terhadap eksekutif puncak di 203 perusahaan, studi tersebut menemukan bahwa kombinasi *behavior control*, *outcome control*, dan *clan control* menunjukkan sifat komplementer ketika

tingkat ketidakpastian lingkungan berada pada level yang rendah [20]. Namun, komplementaritas tersebut terbukti memudar seiring dengan meningkatnya derajat ketidakpastian eksternal yang dihadapi organisasi. Lebih jauh, dalam lingkungan yang sangat tidak pasti, kinerja yang lebih tinggi justru diraih melalui kondisi di mana satu jenis kendali berada pada level tinggi sementara jenis lainnya berada pada level rendah, yang mengindikasikan terjadinya pergeseran dari efek komplementer menuju efek substitutif. Temuan ini memberikan kontribusi penting bagi perdebatan *complement-substitute* dalam teori pengendalian organisasi dan secara langsung memperkuat argumen inti *contingency theory* bahwa tidak ada konfigurasi sistem pengendalian yang optimal secara universal.

Sejalan dengan ini, Laguir et al. (2022) membuktikan bahwa *environmental uncertainty* berperan sebagai moderator nonlinear yang signifikan dalam hubungan antara *analytics capabilities* dan daya saing organisasi pada 405 perusahaan manufaktur. Dalam studi tersebut, MCS yang dikonseptualisasikan melalui kerangka *Levers of Control* (LoC) Simons terbukti menjadi mekanisme krusial yang menerjemahkan kapabilitas analitik berbasis data menjadi keunggulan kompetitif nyata, terutama ketika tingkat ketidakpastian lingkungan berada pada level tertentu [13]. Sementara itu, Oyewo memperkuat perspektif ini melalui riset pada perusahaan manufaktur di *Nigerian Stock Exchange*, di mana PEU terbukti secara nyata memoderasi hubungan antara *strategic management accounting* (SMA) dan *competitive advantage*, bersama variabel moderasi lain seperti *organizational structure* dan *deliberate strategy-formulation* [19]. Dua temuan ini secara bersamaan mengonfirmasi bahwa peran ketidakpastian dalam sistem pengendalian manajemen bersifat kompleks dan sangat kontekstual.

Dimensi ekologis dan keberlanjutan turut memperkaya pemahaman terhadap hubungan tripartit ini. Laguir et al. menemukan melalui analisis regresi hierarkis pada 205 perusahaan manufaktur di Prancis bahwa *eco-control systems* tidak hanya meningkatkan praktik *circular economy* (CE), tetapi juga bahwa *environmental uncertainty* memoderasi secara positif hubungan antara *eco-control systems* dengan kinerja ekonomi perusahaan [14]. Hal ini bermakna bahwa semakin tinggi derajat ketidakpastian lingkungan yang dihadapi organisasi, semakin besar pula kontribusi sistem pengendalian berbasis ekologi terhadap kinerja ekonominya. Ini merupakan temuan yang sangat strategis, karena menunjukkan bahwa investasi dalam *eco-control* justru memberikan imbal hasil yang lebih besar di bawah tekanan ketidakpastian yang tinggi.

Gomez et al. memberikan bukti empiris yang sangat kuat dari konteks ketidakpastian ekstrem melalui pengamatan terhadap 6.257 observasi organisasi selama periode pandemi COVID-19 di Brasil. Hasil studi mereka menunjukkan bahwa MCS mencakup luas (*broad-scope MCS*) mampu mereduksi dampak negatif krisis terhadap ekspektasi investor, dengan *boundary systems* memainkan peran kunci dalam hubungan tersebut [16]. Temuan ini tidak hanya konsisten dengan *signaling theory*, tetapi juga memperluas literatur efektivitas MCS dalam manajemen krisis, mempertegas bahwa kelengkapan dan keluasan cakupan sistem pengendalian menjadi faktor pembeda kritis ketika organisasi berhadapan dengan ketidakpastian yang sebelumnya tidak terbayangkan.

Di sisi lain, Diavastis menambahkan perspektif penting dari industri perhotelan dengan menemukan bahwa kepuasan pengguna sistem informasi akuntansi (*AIS user satisfaction*) memoderasi secara signifikan hubungan antara praktik akuntansi manajemen kontemporer (*contemporary MAPs*) dan kinerja hotel [18]. Studi ini secara eksplisit menjadikan *contingency theory* sebagai pijakan teoretis utama, dan hasilnya menegaskan bahwa faktor perilaku pengguna sistem merupakan variabel kontingensi yang secara nyata menentukan sejauh mana sistem akuntansi manajemen dapat diterjemahkan menjadi kinerja organisasional yang terukur. Melengkapi hal ini, kontribusi metodologis Qiu et al. melalui pendekatan analisis tekstual yang inovatif membuka jalan bagi pengukuran MAPs secara lebih komprehensif dan berbasis data sekunder dalam skala besar, yang ke depannya dapat dimanfaatkan untuk menguji hipotesis-hipotesis *contingency theory* dengan sampel yang jauh lebih luas dan representatif [21].

3.2.3. Kesenjangan Riset dan Agenda Penelitian Masa Depan

Sintesis menyeluruh terhadap 12 artikel terpilih mengungkap sejumlah kesenjangan penting yang perlu menjadi prioritas dalam agenda penelitian mendatang. Pertama, mayoritas studi masih terpusat pada konteks perusahaan manufaktur dan industri tertentu seperti perhotelan dan sektor energi, sehingga kemampuan generalisasi temuan ke konteks industri jasa, sektor publik, dan UMKM di negara-negara berkembang masih sangat terbatas. Kedua, meskipun variabel perilaku manajerial mulai mendapat perhatian sebagaimana ditunjukkan oleh Kuo et al. dan Arifuddin et al., mekanisme psikologis yang lebih dalam seperti *cognitive bias*, *emotional intelligence*, dan *decision-making heuristics* dalam kondisi ketidakpastian tinggi masih sangat jarang dieksplorasi secara sistematis [15], [17]. Ketiga, hampir seluruh studi menggunakan desain *cross-sectional* yang tidak mampu menangkap

dinamika perubahan MCS secara longitudinal dalam merespons pergeseran tingkat ketidakpastian dari waktu ke waktu.

Temuan Yang et al. mengenai pergeseran dari efek komplementer ke substitutif dalam kondisi ketidakpastian tinggi membuka peluang riset baru yang sangat menarik, yakni bagaimana organisasi secara dinamis mengelola transisi konfigurasi pengendalian mereka ketika lingkungan berubah dari stabil menjadi sangat turbulen [20]. Sementara itu, inovasi metodologis Qiu et al. mengisyaratkan perlunya perluasan pendekatan pengukuran dalam riset *behavioral accounting*, tidak hanya mengandalkan survei persepsional yang rentan terhadap *common method bias*, tetapi juga memanfaatkan data tekstual dari laporan tahunan dan sumber sekunder lainnya guna menghasilkan ukuran yang lebih objektif dan tervalidasi [21]. Selain itu, eksplorasi peran kecerdasan buatan (*artificial intelligence*) dan transformasi digital sebagai faktor kontingensi baru yang secara fundamental membentuk ulang desain MCS juga menjadi agenda yang sangat mendesak untuk diteliti dalam lanskap bisnis yang terus berubah dengan cepat dan tidak terprediksi.

4. Kesimpulan

Kajian *systematic literature review* ini membuktikan bahwa *contingency theory* tetap menjadi kerangka yang relevan dan terus berkembang dalam menjelaskan dinamika hubungan antara ketidakpastian lingkungan, desain *management control systems*, dan kinerja manajerial. Temuan dari berbagai studi menunjukkan bahwa efektivitas sistem pengendalian manajemen tidak bersifat universal, melainkan sangat bergantung pada keselarasan kontekstual antara karakteristik lingkungan organisasi dan rancangan sistem yang diterapkan. Variabel perilaku manajerial seperti kepercayaan diri, diskresi, dan kapabilitas adaptif terbukti menjadi faktor kontingensi penting yang turut menentukan sejauh mana sistem akuntansi manajemen mampu menghasilkan kinerja organisasional yang optimal. Penelitian mendatang sebaiknya memperluas cakupan konteks industri ke sektor jasa, publik, dan *small medium enterprises* di negara berkembang agar generalisabilitas temuan lebih kuat. Penggunaan desain *longitudinal* juga sangat direkomendasikan untuk menangkap dinamika perubahan *management control systems* secara temporal. Selain itu, eksplorasi variabel psikologis yang lebih mendalam seperti *cognitive bias* dan *emotional intelligence* dalam kondisi ketidakpastian tinggi perlu mendapat perhatian lebih serius. Integrasi faktor transformasi digital dan *artificial intelligence* sebagai variabel kontingensi baru juga mendesak untuk diteliti guna menghasilkan kerangka teoretis yang lebih adaptif dan kontekstual terhadap lanskap bisnis modern.

Referensi

1. Agbejule A. The relationship between management accounting systems and perceived environmental uncertainty on managerial performance: a research note. *Account Bus Res* [Internet]. 2022 Dec 1;35(4):295–305. Available from: <https://doi.org/10.1080/00014788.2005.972996>
2. Fachrudin A, Setiawan D, Djuminah D, Risfandy T. Exploring the recent development of management control systems study. *Cogent Bus Manag* [Internet]. 2024;11(1). Available from: <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2357709>
3. Fährndrich J. A literature review on the impact of digitalisation on management control [Internet]. Vol. 34, *Journal of Management Control*. Springer Berlin Heidelberg; 2023. 9–65 p. Available from: <https://doi.org/10.1007/s00187-022-00349-4>
4. Hongpukdee N, Saraphat S. Management Accounting Practices and Financial Performance of Hotel Business in Thailand: Are Contingency Theory Perspectives Still Relevant During the Covid-19 Pandemic? *ABAC J*. 2024;44(4):27–55.
5. Nassou Y, Bennani Z. Contingency Theory in Management: Conceptual Phases and Strategic Link with Performance Measurement Systems. *Eur J Arts, Humanit Soc Sci*. 2024;1(3):hlm. 183-187.
6. Nguyen TH, Nguyen DT, Nguyen TA, Nguyen CD. Impacts of contingency factors on the application of strategic management accounting in Vietnamese manufacturing enterprises. *Cogent Bus Manag* [Internet]. 2023;10(2). Available from: <https://doi.org/10.1080/23311975.2023.2218173>
7. Siagian FFY, Meliala EPR, Sartika D, Manurung A, Muda I, Kesuma SA. the Application of Contingency Theory in Accounting and Management Practice: a Systematic Literature Review From 2013 To 2023. *ShodhPrabandhan J Manag Stud*. 2025;2(1):1–20.
8. Weber MM, Pedell B, Rötzel PG. Resilience-oriented management control systems: a systematic review of the relationships between organizational resilience and management control systems [Internet]. Vol. 35, *Journal of Management Control*. Springer Berlin Heidelberg; 2024. 563–620 p. Available from: <https://doi.org/10.1007/s00187-024-00385-2>
9. Kraus S, Breier M, Marc W, Dabić M. Literature reviews as independent studies: guidelines for academic practice Sascha. *Rev Manag Sci*. 2022;2577–95.
10. Tranfield D, Denyer D, Smart P. Towards a Methodology for Developing Evidence-Informed Management Knowledge by Means of Systematic Review. *Br J Manag* [Internet]. 2022 Sep 1;14:207–22. Available from: <https://doi.org/10.1111/1467-8551.00375>
11. Snyder H. Literature review as a research methodology: An overview and guidelines. *J Bus Res*. 2023 Aug 1;104:333–9.
12. Abu Afifa MM, Saleh I. Management accounting systems effectiveness, perceived environmental uncertainty and companies' performance: the case of Jordanian companies. *Int J Organ Anal* [Internet]. 2021;30(2):259–88. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1934883521000410>
13. Laguir I, Gupta S, Bose I, Stekelorum R, Laguir L. Analytics capabilities and organizational competitiveness: Unveiling the impact of management control systems and environmental uncertainty. *Decis Support Syst* [Internet]. 2022;156:113744. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S016792362200015X>
14. Laguir I, Stekelorum R, Beysül A, Mouadili O, Segbotangni EA. Eco-control systems and firm performance: Understanding the

DOI: <https://doi.org/10.31004/riggs.v5i1.7963>

Lisensi: Creative Commons Attribution 4.0 International (CC BY 4.0)

- mediating role of circular economy practices and the moderating role of environmental uncertainty. *J Clean Prod* [Internet]. 2024;450:141894. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0959652624013428>
15. Kuo YF, Lin YM, Chien HF. Corporate social responsibility, enterprise risk management, and real earnings management: Evidence from managerial confidence. *Financ Res Lett* [Internet]. 2021;41:101805. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1544612320316196>
 16. Gomez J, Ernesto C, Valeiras L, Rosa FS. The effect of management control systems in managing the unknown : Does the market appreciate the breadth of vision ? *Rev Manag Sci* [Internet]. 2023;17(8):2769–95. Available from: <https://doi.org/10.1007/s11846-022-00601-0>
 17. Arifuddin M, Soetjipto BW, Dyah R. Heliyon Organizational agility , dynamic managerial capability , stakeholder management , discretion , and project success : Evidence from the upstream oil and gas sectors. *Heliyon* [Internet]. 2023;9(9):e19198. Available from: <https://doi.org/10.1016/j.heliyon.2023.e19198>
 18. Diavastis I. Exploring the Intersection of Contemporary Management Accounting Practices and Accounting Information Systems: The Impact on Hotel Performance. *J Risk Financ Manag*. 2024;17(11).
 19. Oyewo B. Contextual factors moderating the impact of strategic management accounting on competitive advantage. *J Appl Account Res* [Internet]. 2022;23(5):921–49. Available from: <https://doi.org/10.1108/JAAR-04-2021-0108>
 20. Yang F, Shinkle GA, Goudsmit M. The efficacy of organizational control interactions: External environmental uncertainty as a critical contingency. *J Bus Res* [Internet]. 2022;139:855–68. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S0148296321007530>
 21. Qiu F, Hu N, Liang P, Dow K. Measuring management accounting practices using textual analysis. *Manag Account Res* [Internet]. 2023;58:100818. Available from: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/S1044500522000361>