

PENGENDALIAN MANAJEMEN: ASPEK KEPERILAKUAN PADA PERENCANAAN LABA DAN PENGANGGARAN

RISPANTYO

Fakultas Ekonomi Universitas Slamet Riyadi Surakarta

ABSTRACT

Accountancy expands speed. At last decade peeped out of related with accountancy is behavior aspect from all decision taker. This area is recognized with behavior accountancy, what is one of the areas is operation of management.

Compilation budget is operational process plan in the form of quantitative, usually in the form of monetary unit, for the range of time of is certain. Budget have the character of is technical, but most human being element share. Budget has direct impact to human being. Behavior aspect which is related to budget refers to human being behavior in concerned at process compilation budget.

Behavior aspect which must be gave attention to phase stipulating target is all planning aspect that covering participation, according to target, and commitment. Behavior aspect which must be gave attention to implementation phase cover communications, cooperation, and coordination. Behavior aspect which must be gave attention to operation phase and performance evaluation policy, attitude, management action in performance evaluation and follow-up to the deviation that happened.

Keywords: *operation of management, profit planning, budget*

PENDAHULUAN

Akuntansi merupakan suatu sistem untuk menghasilkan informasi keuangan yang digunakan oleh para pemakainya dalam proses pengambilan keputusan bisnis. Pemilihan dan penetapan suatu keputusan bisnis terkait erat dengan aspek-aspek keperilakuan dari para pengambil keputusan. Hal ini menunjukkan adanya aspek keperilakuan pada akuntansi, yang pada perkembangannya bidang ini dikenal dengan akuntansi keperilakuan (Arfan dan Muhammad, 2005: 1).

Sebagai bagian dari ilmu keperilakuan (*behavioural science*), teori-teori akuntansi keperilakuan dikembangkan melalui riset empiris atas perilaku manusia dalam organisasi (Hidayati dalam Arfan dan Muhammad, 2005: 13). Argyris pada tahun 1952 memulai mengadakan riset yang menghubungkan akuntansi dengan aspek perilaku.

Perkembangan yang pesat akuntansi keperilakuan lebih disebabkan karena akuntansi secara simultan dihadapkan dengan ilmu-ilmu sosial secara menyeluruh.

Binberg dan Shields (1989) mengklasifikasikan riset akuntansi keperilakuan kedalam lima aliran: (1) pengendalian manajemen (*management control*), (2) pemrosesan informasi akuntansi (*accounting information processing*), (3) desain sistem informasi (*information system design*), (4) riset audit (*audit research*), dan (5) sosiologi organisasional (*organizational sociology*).

Artikel ini akan mengupas secara konseptual tentang pengendalian manajemen (*management control*), terfokus pada aspek keperilakuan pada perencanaan laba dan penganggaran.

SISTEM PERENCANAAN DAN PENGENDALIAN MANAJEMEN

Sistem Pengendalian Manajemen merupakan bagian dari Sistem Perencanaan dan Pengendalian Manajemen (SPPM). SPPM adalah suatu sistem untuk membantu manajemen puncak dalam melaksanakan fungsi perencanaan dan pengendalian. SPPM terdiri dari tiga unsur (jenis pengendalian), yaitu perumusan strategi, pengendalian manajemen, dan pengendalian tugas (Supriyono, 2000: 5).

Pengendalian manajemen memusatkan pada fungsi-fungsi organisasi. Terdapat perbedaan pendapat di antara beberapa penulis Sistem Pengendalian Manajemen (SPM) mengenai lingkup SPM, di antaranya (Supriyono, 2000: 14 - 16):

1. Pengendalian manajemen merupakan bagian dari proses perencanaan dan pengendalian (Anthony, Dearden, dan Govindarajan).
Menurut mereka, pengendalian manajemen adalah proses yang digunakan para manajer untuk mempengaruhi para anggota organisasinya agar mengimplementasikan strategi-strategi organisasi.
2. Pengendalian manajemen merupakan salah satu fungsi manajemen (William Newman).
Newman berpendapat bahwa pengendalian manajemen adalah salah satu tahap pokok pengelolaan, bersama-sama dengan perencanaan, pengorganisasian, dan pengarahan.
3. Pengendalian manajemen mencakup pengendalian strategi dan pengendalian operasional (Maciarelo dan Kirby).
Mereka berpendapat bahwa seluruh organisasi dapat dipandang sebagai suatu sistem pengendalian, yang mencakup pengendalian strategi dan pengendalian operasi.

Sistem Pengendalian Manajemen mempunyai dua elemen, yang terbagi ke dalam beberapa komponen sebagai berikut:

1. Lingkungan/Struktur Pengendalian Manajemen
Diartikan sebagai elemen-elemen yang membentuk SPM, yang terdiri dari beberapa pusat pertanggungjawaban, yaitu:
 - a. Pusat Biaya
 - b. Pusat Pendapatan
 - c. Pusat Laba dan Harga Transfer
 - d. Pusat Investasi

2. Proses Pengendalian Manajemen

Diartikan sebagai cara-cara bekerjanya SPM, yang terdiri dari beberapa tindakan para manajer, yaitu:

- a. Perumusan Strategi/Pemrograman
- b. Penganggaran
- c. Pelaksanaan dan Pengukuran (Pengendalian Tugas).
- d. Pelaporan dan Analisis/Evaluasi Kinerja.
- e. Kompensasi manajemen

PERENCANAAN LABA DAN ANGGARAN

Pembahasan pada bagian ini difokuskan pada pengendalian manajemen atas operasional perusahaan pada tahun berjalan, dalam hal ini adalah perencanaan laba dan anggaran. Anggaran merupakan implementasi dari rencana strategi yang telah ditetapkan.

Penyusunan anggaran adalah proses pengoperasionalan rencana dalam bentuk pengkuantifikasian, biasanya dalam bentuk unit moneter, untuk kurun waktu tertentu (Abdul Halim dkk, 2000: 172). Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan suatu proses negosiasi antara manajer pusat pertanggungjawaban dan atasannya. Dengan demikian anggaran mempunyai dua peran penting di dalam suatu perusahaan. Pertama, anggaran sebagai alat untuk perencanaan (*planning*), dan yang kedua, anggaran berperan sebagai alat untuk pengendalian (*control*) (Abdul Halim dkk, 2000: 173).

Anggaran merupakan rencana laba jangka pendek yang komprehensif, yang membuat tujuan dan target manajemen dilaksanakan. Anggaran adalah alat manajerial yang memastikan pencapaian target organisasional dan memberikan pedoman yang rinci untuk operasi harian (Arfan dan Muhammad, 2005: 160). Anggaran memiliki beberapa fungsi, yaitu (Arfan dan Muhammad, 2005: 160-161):

1. Anggaran merupakan hasil akhir dari suatu proses perencanaan perusahaan. Sebagai hasil negosiasi antar anggota perusahaan maka ia mengandung konsesus/kesepakatan organisasi tentang operasionalisasi tujuan perusahaan dimasa depan.
2. Anggaran merupakan cetak biru bagi pelaksanaan tindakan, yang merefleksikan apa yang menjadi prioritas-prioritas manajemen dalam mengalokasikan sumber daya-sumber daya perusahaan. Anggaran juga memberikan indikasi mengenai bagaimana unit-unit kecil organisasi diarahkan secara bersama-sama untuk mencapai tujuan perusahaan secara menyeluruh.
3. Anggaran berfungsi sebagai alat komunikasi internal perusahaan, yang menghubungkan satu departemen atau divisi dengan lainnya dan dengan manajemen puncak.
4. Anggaran menyatakan sasaran dalam kriteria kinerja atau standar yang dapat diukur dan dibandingkan dengan hasil operasi yang dicapai. Dengan demikian dapat dijadikan dasar bagi evaluasi/penilaian kinerja bagi manajer pusat laba dan biaya.

5. Anggaran berfungsi sebagai alat kontrol yang dapat menunjukkan secara nyata kepada manajemen mengenai bagian-bagian yang menjadi kekuatan atau kelemahan perusahaan. Hal ini memungkinkan manajemen menentukan tindakan-tindakan perbaikan yang tepat.
6. Anggaran mencoba untuk mempengaruhi dan memotivasi baik manajer maupun karyawan untuk terus bertindak dengan cara yang konsisten dengan operasi yang efektif dan efisien serta selaras dengan tujuan organisasi.

Penyusunan anggaran adalah pekerjaan teknis. Secara garis besar, terdapat tiga tahap utama proses penyusunan anggaran: (1) penetapan tujuan, (2) implementasi, dan (3) pengendalian dan evaluasi kinerja (Arfan dan Muhammad, 2005: 161). Pembahasan aspek keperilakuan pada penganggaran laba dan penganggaran dikaitkan dengan proses penyusunan anggaran tersebut.

ASPEK KEPERILAKUAN PADA PENGANGGARAN LABA DAN PENGANGGARAN

Anggaran terkait dengan angka-angka dan estimasi serta menghubungkannya dengan hal yang berkaitan dengan keuangan. Anggaran bersifat teknis, tetapi unsur manusia yang paling berperan. Manusia yang membuat anggaran dan manusia pula yang akan melaksanakannya.

Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap manusia. Aspek perilaku yang terkait dengan anggaran merujuk pada perilaku manusia yang terlibat pada proses penyusunan anggaran. Adanya anggaran mengakibatkan manusia membatasi tindakannya. Anggaran pula yang menyebabkan kinerja manajer selalu dan secara kontinyu dipantau serta dibandingkan dengan standar yang telah ditetapkan. Hal ini pula yang mengakibatkan timbulnya tekanan. Manajer seringkali menghadapi permasalahan akibat adanya penyimpangan anggaran, seperti misalnya timbulnya *over* atau *under budget*, penyimpangan dari anggaran yang ditetapkan, dan sebagainya. Akibatnya anggaran kemudian dianggap sebagai sesuatu yang dapat menghambat atau mengancam karir. Dengan demikian anggaran mempengaruhi perilaku manusia.

Manajemen harus selalu menyadari bahwa dimensi manusia dalam penganggaran merupakan faktor kunci. Mudah bagi manajer untuk menguasai aspek teknis dari program anggaran, tetapi tidak mudah dalam memasukkan aspek perilaku manusia. Manajemen harus ingat bahwa maksud penyusunan anggaran adalah untuk memotivasi karyawan dan mengkoordinasikan aktivitas dalam rangka pencapaian tujuan organisasi secara keseluruhan.

1. Aspek Keperilakuan pada Proses Penyusunan Anggaran

Seperti yang telah dikemukakan, terdapat tiga tahap utama proses penyusunan anggaran: (1) penetapan tujuan, (2) implementasi, dan (3) pengendalian dan evaluasi kinerja.

Penetapan tujuan, aspek keperilakuan yang harus diperhatikan pada tahap penetapan tujuan adalah seluruh aspek perencanaan yang meliputi partisipasi, kesesuaian tujuan, dan komitmen.

Implementasi, aspek berperilaku yang harus diperhatikan pada tahap implementasi adalah seluruh aspek perencanaan yang meliputi komunikasi, kerja sama, dan koordinasi.

Pengendalian dan evaluasi kinerja, aspek berperilaku yang harus diperhatikan pada tahap pengendalian dan evaluasi kinerja adalah kebijakan, sikap, tindakan manajemen dalam evaluasi kinerja dan tindak lanjut atas penyimpangan yang terjadi.

2. Konsekuensi *Disfungsional* dari Proses Penyusunan Anggaran.

Seperti telah dikemukakan bahwa penyusunan anggaran sangat terkait dengan unsur manusia. Selama proses penyusunannya pun tidak dapat terlepas dari berbagai konsekuensi disfungsional, seperti: rasa tidak percaya, resistensi, konflik internal, dan efek samping lain yang tidak diinginkan (Arfan dan Muhammad, 2005: 163-167).

Rasa tidak percaya. Anggaran memang ditetapkan pada awal suatu periode. Pada pelaksanaannya, anggaran bisa saja berubah sepanjang dapat dipertanggungjawabkan. Akan tetapi anggaran tetap merupakan sumber tekanan yang dapat menimbulkan rasa tidak percaya, rasa permusuhan, dan mengarah pada kinerja yang menurun.

Resistensi. Meskipun pada awalnya anggaran telah disepakati bersama dan digunakan secara luas, namun sangat mungkin ditolak oleh banyak anggota organisasi. Alasan penolakan ini antara lain:

- a. Anggaran membawa perubahan, dengan demikian mengancam *status quo*. Penting bagi manajemen untuk mengatasi penolakan untuk berubah ini dan berhasil memberikan inovasi-inovasi yang dapat meningkatkan kinerja organisasi.
- b. Proses anggaran membutuhkan perhatian lebih dan menyita banyak waktu. Sebagian besar manajer atau penyelia merasa gerah dengan adanya kebutuhan perhatian dan waktu ini yang menyebabkan besarnya tanggung jawab hari ke hari. Oleh karena itu, umumnya mereka tidak ingin terlibat dalam proses penyusunan anggaran ini.
- c. Kebanyakan manajer dan penyelia tidak paham mengenai seluk beluk penyusunan anggaran. Mereka takut atau tidak mau belajar tentang perencanaan dan proses penyusunan anggaran agar dapat memberikan kontribusi yang berarti.

Ada banyak alasan atas penolakan ini, seperti: “Mengapa saya harus membuat anggaran? Apa yang saya lakukan sudah cukup”. “Anda tidak dapat meramalkan masa yang akan datang secara pasti, sehingga mengapa harus membuat perencanaan?”. “Anggaran terlalu menyita waktu. Saya tidak punya waktu untuk itu, meskipun saya ingin melakukannya”. “Saya sedang butuh uang dan hal itulah yang dapat saya pikirkan sekarang”. “Hal tersebut terlalu kompleks sedangkan usahaku sederhana dan saya tahu masalah perusahaan yang sebenarnya” “Usahaku terlalu kecil untuk menggunakan anggaran. Saya dapat merencanakan segala sesuatunya hanya dalam kepala/pikiranku saja”.

Penting bagi manajer untuk dapat mengatasi penolakan-penolakan ini dengan memberikan pelatihan bagi para manajer dan penyelia mengenai manfaat yang dapat timbul dari adanya suatu anggaran.

Konflik Internal. Anggaran membutuhkan interaksi antara individu-individu pada berbagai tingkatan organisasi. Konflik internal dapat berkembang sebagai dampak dari interaksi-interaksi tersebut. Konflik internal bisa saja terjadi sebagai hasil dari laporan kinerja yang tidak objektif, atau diperbandingkan antara kinerja satu departemen dengan departemen lainnya. Gejala umum dari adanya konflik internal adalah ketidakmampuan untuk mencapai kerjasama antarindividu, ataupun kerja sama antarkelompok selama proses penyusunan anggaran. Konflik internal menimbulkan persaingan dan permusuhan dalam lingkungan kerja. Konflik dapat menyebabkan para individu terfokus pada kebutuhan departemennya sendiri dari pada kebutuhan organisasi secara menyeluruh.

Penting untuk manajer untuk meredam konflik internal ini, dengan mengidentifikasi dan mendiagnosa penyebabnya. Selanjutnya dilakukan kegiatan-kegiatan yang dapat mengurangi atau kalau bisa menghilangkan konflik internal serta membangun keharmonisan dan hubungan kerja yang produktif.

Efek samping lain yang tidak diinginkan. Anggaran dapat menghasilkan efek-efek samping lainnya yang tidak diinginkan. Salah satunya adalah muncul kelompok-kelompok informal kecil yang bertujuan menggagalkan pencapaian sasaran-sasaran anggaran. Kelompok-kelompok informal ini pada awalnya dibentuk untuk memerangi konflik internal dan tekanan yang muncul akibat adanya anggaran. Hal ini tentu saja berlawanan dengan tujuan organisasi. Sebagai akibatnya, aktivitas mereka justru berlawanan dengan tujuan semula yaitu mengurangi konflik internal tersebut. Penting bagi manajer untuk membuat pertimbangan-pertimbangan cermat yang dibutuhkan untuk mendapatkan efek samping yang diharapkan. Agar anggaran dapat berjalan sebagaimana semestinya, karyawan harus mengetahui manfaat anggaran sebagai alat positif untuk melancarkan kegiatan organisasi. Lebih baik memandang anggaran sebagai suatu alat untuk memotivasi karyawan untuk menerima anggaran sebagai alat untuk membangun keselarasan tujuan individu dan organisasi, serta sebagai standar kinerja yang memberikan keuntungan bagi seluruh anggota organisasi.

PENUTUP

Artikel ini akan mengupas secara konseptual tentang pengendalian manajemen (*management control*), terfokus pada aspek berperilaku pada perencanaan laba dan penganggaran. Penyusunan anggaran adalah proses pengoperasionalan rencana dalam bentuk pengkuantifikasian, biasanya dalam bentuk unit moneter, untuk kurun waktu tertentu.

Anggaran bersifat teknis, tetapi unsur manusia yang paling berperan. Anggaran mempunyai dampak langsung terhadap manusia. Aspek perilaku yang

terkait dengan anggaran merujuk pada perilaku manusia yang terlibat pada proses penyusunan anggaran.

Terdapat tiga tahap utama proses penyusunan anggaran: (1) penetapan tujuan, (2) implementasi, dan (3) pengendalian dan evaluasi kinerja. Aspek keperilakuan yang harus diperhatikan pada tahap penetapan tujuan adalah seluruh aspek perencanaan yang meliputi partisipasi, kesesuaian tujuan, dan komitmen. Aspek keperilakuan yang harus diperhatikan pada tahap implementasi meliputi komunikasi, kerja sama, dan koordinasi. Aspek keperilakuan yang harus diperhatikan pada tahap pengendalian dan evaluasi kinerja adalah kebijakan, sikap, tindakan manajemen dalam evaluasi kinerja dan tindak lanjut atas penyimpangan yang terjadi.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdul Halim, Achmad Tjahyono, MF. Husein. 2003. *Sistem Pengendalian Manajemen*. UPP AMP YKPN, Yogyakarta.
- Arfan Ikhsan dan Muhammad Ishak. 2005. *Akuntansi Keperilakuan*. Salemba Empat, Jakarta
- Robert N. Anthony dan Vijay Govindarajan. 2004. *Management Control System*. Edisi ke-11. Buku 1 dan 2. Alih bahasa: FX. Kurniawan. Salemba Empat, Jakarta
- RA. Supriyono. 2000. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Buku 1. BP STIE YKPN, Yogyakarta.
- 2000. *Sistem Pengendalian Manajemen*. Buku 2. BP STIE YKPN, Yogyakarta.