

## **Modul Pertemuan 4 Sistem Pengendalian Manajemen Pusat Pendapatan Pusat Biaya**

**Dosen: Mohamad Taufiq Ismail**

Globalisasi menyeruak mendobrak peradaban yang awalnya sangat stagnan. Menjadi penting untuk mengkaji ilmu tentang keorganisasian agar tidak disapu oleh gelombang pembaruan yang terus-menerus mereduksi sistem-sistem klasik. Era pasar bebas kembali menantang kita untuk dapat menjawab dengan aksi berbagai masalah yang ada. Dibutuhkan segenap pikiran, jiwa, raga, serta energi terbaik kita untuk menjadi para pelaku peradaban. Dalam memimpin suatu unit bisnis ternyata tidak semudah kita membahas teorinya, perlu pemahaman lebih mendalam mengenai pusat tanggung jawab.

Karakteristik organisasi yang mempengaruhi proses pengendalian, dengan berfokus pada berbagai jenis pusat tanggung jawab, teknik yang penting untuk pengendaliannya, dan ukuran yang diperlukan untuk evaluasi kinerja para manajer yang bertanggungjawab atas pusat-pusat tersebut. Inilah yang dapat menjelaskan secara rinci terkait pusat tanggung jawab. Pusat tanggung jawab merupakan struktur sistem pengendalian dan pemberian tanggung jawab kepada subunit organisasi harus mencerminkan strategi organisasi.

Ketika kinerja finansial suatu pusat tanggung jawab di ukur dalam ruang lingkup laba (yaitu, selisih antara pendapatan dan beban), maka pusat ini disebut sebagai pusat laba (profit center). Laba merupakan ukuran kinerja yang berguna karena laba memungkinkan manajemen senior untuk dapat menggunakan vsatu indikator yang komprehensif, dibandingkan jika harus menggunakan beberapa indikator. Satu indikator yang tak kalah penting dibahas adalah investasi. Seberapa banyak investasi yang masuk ke perusahaan akan menjadi daya tarik sekaligus indikator untuk menilai kestabilan posisi keuangan perusahaan tersebut. Maka menjadi penting bagi kita untuk membahas secara rinci tentang pusat pendapatan, pusat beban, pusat laba, dan pusat investasi.

Sistem pengendalian manajemen merupakan keharusan dalam suatu organisasi yang mempraktikkan desentralisasi. Salah satu pandangan berargumentasi bahwa system pengendalian manajemen harus sesuai dengan strategi perusahaan. Unsur – unsur system pengendalian manajemen meliputi perencanaan strategis, pembuatan anggaran, alokasi sumber daya, pengukuran, evaluasi, dan penghargaan atas kinerja, alokasi pusat tanggungjawab, dan penetapan harga transfer.

Pusat pertanggungjawaban adalah unit organisasi yang dipimpin oleh manajer yang bertanggungjawab terhadap aktivitas pusat pertanggungjawaban yang dipimpinnya. Suatu organisasi merupakan kumpulan dari berbagai pusat pertanggungjawaban. Adapun Tujuan dibuatnya pusat pertanggungjawaban tersebut yaitu Sebagai basis perencanaan, pengendalian, dan penilai kinerja manajer dan unit organisasi yang dipimpinnya. Untuk memudahkan mencapai tujuan organisasi, Memfasilitasi terbentuknya goal congruence, Mendelegasikan tugas dan wewenang ke unit-unit yang memiliki kompetensi sehingga mengurangi beban tugas manajer pusat, Mendorong kreativitas dan daya inovasi bawahan, sebagai alat untuk

melaksanakan strategi organisasi secara efektif dan efisien, serta sebagai alat pengendalian anggaran.

Pusat pertanggungjawaban merupakan suatu unit organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggungjawab. Penilaian kinerja manajer sangat penting karena dengan adanya penilaian kinerja dapat diketahui apakah manajer pusat pertanggungjawaban tersebut melaksanakan wewenang dan tanggung jawab yang diberikan kepadanya. Tanggung jawab manajer pusat pertanggungjawaban adalah untuk menciptakan hubungan yang optimal antara sumber daya input yang digunakan dengan output yang dihasilkan dikaitkan dengan target kinerja. Input diukur dengan jumlah sumber daya yang digunakan sedangkan output diukur dengan jumlah produk/output yang dihasilkan.

### 1. Pusat Tanggung Jawab

Pusat tanggung jawab merupakan organisasi yang dipimpin oleh seorang manajer yang bertanggung jawab terhadap aktivitas yang dilakukan. Pada hakikatnya perusahaan merupakan sekumpulan pusat-pusat tanggung jawab, yang masing-masing diwakili oleh sebuah kotak dalam bagan organisasi. Pusat-pusat tanggung jawab tersebut kemudian membentuk suatu hierarki. Pada tingkatan terendah adalah pusat untuk seksi-seksi, pergeseran kerja (*workshift*), dan unit organisasi kecil lainnya. Departemen bisnis yang memiliki beberapa unit organisasi yang lebih kecil menduduki posisi yang lebih tinggi dalam hierarki. Dari sudut pandang manajer senior dan dewan direksi, perusahaan secara keseluruhan merupakan pusat tanggung jawab, meskipun istilah ini biasanya berkenaan dengan unit-unit dalam perusahaan.

### Sifat Pusat Tanggung Jawab

Pusat tanggung jawab muncul guna mewujudkan satu atau lebih maksud, yang disebut dengan cita-cita. Perusahaan secara keseluruhan memiliki cita-cita, dan manajemen senior menentukan sejumlah strategi untuk mencapai cita-cita tersebut. Fungsi dari berbagai pusat tanggung jawab dalam perusahaan adalah untuk mengimplementasikan strategi tersebut. Karena setiap organisasi merupakan sekumpulan pusat tanggung jawab, maka jika setiap pusat tanggung jawab telah memenuhi tujuannya, maka cita-cita organisasi tersebut juga telah tercapai.



Tampilan gambar diatas menggambarkan cara kerja setiap pusat tanggung jawab. Pusat tanggung jawab menerima masukan, dalam bentuk bahan baku, tenaga kerja, dan jasa-jasa. Dengan menggunakan model kerja capital (seperti persediaan, piutang), peralatan

dan aktiva lainnya, pusat tanggung jawab melaksanakan fungsi-fungsi tertentu, dengan tujuan akhir untuk mengubah input menjadi output, baik yang berwujud atau tidak berwujud. Dalam sebuah pabrik, outputnya berbentuk produk jadi. Dalam unit-unit staf, outputnya berbentuk jasa.

Produk-produk yang dihasilkan oleh suatu pusat tanggung jawab bisa saja kemudian diserahkan ke pusat tanggung jawab yang lain, dimana output tersebut kemudian menjadi input, atau bisa langsung dilempar ke pasaran sebagai output secara keseluruhan. Pendapatan adalah jumlah yang diperoleh dari proses penyediaan output.

### **Hubungan Antara Input dan Output**

Manajemen bertanggung jawab untuk memastikan hubungan yang optimal antara input dan output. Disejumlah pusat tanggung jawab, hubungan itu bersifat timbal balik dan langsung, misalnya seperti departemen produksi, input bahan baku menjadi bagian fisik dari barang jadi. Disini, pengendalian berfokus pada penggunaan input minimum yang dibutuhkan untuk memproduksi output yang diperlukan menurut spesifikasi dan standar mutu yang benar, tepat waktu, dan sesuai dengan jumlah yang diminta.

Manajemen bertanggungjawab untuk mengoptimalkan hubungan antara input dan output. Sumber daya yang digunakan (bahan baku, tenaga kerja, jasa-jasa) diukur dari biayanya. Sebagai contoh misalnya departemen produksi, inputnya dalam bentuk bahan baku masih dapat dilihat pada produk jadi. Pengendalian, difokuskan pada bagaimana memanfaatkan input minimal untuk menghasilkan output yang diinginkan yaitu sesuai dengan ketentuan dan standar kualitas yang ditetapkan pada waktu dan kuantitas seperti yang diinginkan.

Proses dalam mengerjakannya menggunakan modal kerja kapital (persediaan, piutang), peralatan, dan aktiva lainnya. Dapat dibedakan menjadi tiga yaitu :

1. LANGSUNG. Departemen produksi, input berupa bahan baku akan menjadi bagian fisik dari barang jadi yang merupakan output.
2. TIDAK LANGSUNG. Departemen pemasaran, input berupa biaya periklanan ditujukan untuk meningkatkan hasil penjualan. Namun penjualan tidak hanya dipengaruhi oleh iklan.
3. KABUR. Departemen penelitian dan pengembangan, hasil penelitian dan pengembangan yang dilakukan pada masa sekarang barangkali tidak dapat diketahui selama beberapa tahun.

Kondisi input tidak berkaitan langsung dengan output. Misalnya biaya promosi yang dikeluarkan untuk meningkatkan pendapatan, akan tetapi peningkatan penjualan dipengaruhi beberapa factor selain promosi, hubungan antara peningkatan biaya promosi dengan peningkatan pendapatan sulit dijelaskan. Pada kegiatan penelitian dan pengembangan, hubungan antara input dan output lebih sulit lagi dijelaskan, hasil dari kegiatan penelitian mungkin tidak nampak pada beberapa tahun dan jumlah biaya optimum untuk kegiatan penelitian sulit ditetapkan.

## **Mengukur Input dan Output**

Kebanyakan input yang digunakan oleh pusat tanggung jawab dapat dinyatakan dalam ukuran-ukuran fisik. Dalam system pengendalian manajemen satuan-satuan kuantitas tersebut diterjemahkan kesatuan moneter, uang merupakan penyebut umum yang memungkinkan nilai dan berbagai sumberdaya yang beragam untuk digabungkan dan dikombinasikan. Jumlah moneter yang dihasilkan tersebut disebut sebagai biaya. Biaya adalah suatu ukuran moneter dari jumlah sumberdaya yang digunakan oleh pusat tanggungjawab. Input adalah sumberdaya yang dipergunakan oleh pusat tanggungjawab.

Lebih mudah untuk mengukur biaya input daripada untuk menghitung nilai output. Tidak ada tolak ukur untuk mengukur output bahkan organisasi-organisasi tidak berupaya untuk mengukur output dari masing-masing pusat tanggungjawab.

## **Efisiensi dan Efektifitas**

Efisiensi adalah rasio output terhadap input, atau jumlah output per unit input. Mengukur efisiensi adalah dengan membandingkan output dari pusat tanggungjawab yang satu dengan pusat tanggung jawab lainnya. Berbeda dengan efisiensi yang ditentukan oleh hubungan antara input dan output, efektifitas ditentukan oleh hubungan antara output yang dihasilkan oleh suatu pusat tanggungjawab dengan tujuannya. Semakin besar output yang dikontribusikan terhadap tujuan, maka semakin efektiflah unit tersebut.

Setiap pusat tanggungjawab harus efektif dan efisien, untuk mencapai tujuannya dengan cara yang optimal secara ringkas, suatu pusat tanggungjawab akan bersifat efisien jika melakukan sesuatu dengan tepat dan akan bersifat efektif jika melakukan hal-hal yang tepat.

Konsep input dan output dapat digunakan untuk menjelaskan arti efisiensi dan efektifitas. Istilah ini umumnya dinyatakan sebagai perbandingan, misalnya Pusat pertanggungjawaban A lebih efisien dibandingkan dengan pesaingnya atau dibanding periode sebelumnya. Efisiensi adalah ratio antara input dengan output, atau jumlah output yang dihasilkan dari setiap unit input yang digunakan. Pusat pertanggung jawaban A dikatakan lebih efisien dibanding Pusat Pertanggungjawaban B apabila:

a) Pusat tanggung jawab A menggunakan jumlah sumber daya yang lebih sedikit daripada pusat tanggung jawab B, namun memproduksi jumlah output yang sama. Hal ini berarti bahwa kedua pusat tanggung jawab tersebut menjalankan pekerjaan mereka dengan memuaskan dan besarnya masing-masing pekerjaan tersebut bisa dibandingkan, maka unit dengan input yang lebih rendah (biaya yang lebih rendah) adalah yang lebih efisien.

b) Pusat tanggung jawab A menggunakan sumberdaya yang sama jumlahnya dengan pusat tanggung jawab B, namun memproduksi output dengan jumlah yang lebih besar. Hal ini berarti bahwa input yang digunakan adalah sama, namun outputnya berbeda, maka dibutuhkan beberapa tolak ukur kuantitatif untuk menentukan tingkat efisiensinya sehingga hal ini merupakan perhitungan yang lebih sulit.

Pada beberapa pusat pertanggungjawaban, efisiensi diukur dengan membandingkan antara biaya sesungguhnya dengan biaya standar, yaitu berapa biaya yang seharusnya terjadi untuk menghasilkan output yang ditetapkan. Efektifitas ditentukan dari hubungan antara hasil yang dicapai pusat pertanggungjawaban dengan tujuannya. Semakin besar kontribusi hasil terhadap tujuan yang ditetapkan, berarti semakin efektif. Kelemahan utama, biaya yang tercatat bukanlah tolak ukur atas sumber daya yang sebenarnya digunakan dan Standar pada hakikatnya merupakan perkiraan tentang apa yang idealnya harus tercapai dalam kondisi yang ada.

Dalam banyak pusat tanggung jawab, efisiensi diukur dengan cara membandingkan biaya aktual dengan standar, dimana biaya-biaya tersebut harus dinyatakan dalam output yang diukur, tetapi metode ini mempunyai dua kelemahan utama yaitu :

1. Biaya yang tercatat bukanlah tolak ukur atas sumber daya yang sebenarnya digunakan.
2. Standar pada hakikatnya merupakan perkiraan tentang apa yang idealnya harus tercapai dalam kondisi yang ada. Secara ringkas, suatu pusat tanggung jawab akan bersifat efisien jika melakukan sesuatu dengan tepat, dan akan bersifat efektif jika melakukan hal-hal yang tepat.

### **Peranan Laba**

Tujuan utama dari setiap perusahaan yang berorientasi pada laba adalah memperoleh laba yang memuaskan. Laba merupakan selisih antara pendapatan dan biaya, laba juga merupakan ukuran efisiensi. Dengan demikian, laba mengukur baik efektivitas maupun efisiensi. Akan tetapi, ketika ukuran tersebut tidak ada, adalah perlu dan bermanfaat untuk mengklasifikasikan ukuran kinerja sebagai ukuran yang berkaitan dengan efektivitas dan yang berkaitan dengan efisiensi. Sebagai contoh, bagaimana seseorang membandingkan antara seorang perfeksionis, yang barangkali efektif tetapi tidak efisien, dengan seorang manajer yang hemat dengan menggunakan lebih sedikit input namun memproduksi output yang kurang dari optimal.

### **Jenis-Jenis Pusat Tanggung Jawab**

Ada empat jenis pusat tanggung jawab, digolongkan menurut sifat input atau output moneter yang diukur untuk tujuan pengendalian : pusat pendapatan, pusat beban, pusat laba dan pusat investasi. Dipusat pendapatan, output diukur secara moneter ; dipusat beban input yang diukur ; dipusat laba pendapatan maupun beban diukur ; dan dipusat investasi hubungan antara laba dan investasi diukur. Masing-masing pusat tanggungjawab membutuhkan perencanaan dan pengendalian yang berbeda

### **Pusat Pendapatan**

Dipusat pendapatan, suatu output diukur secara moneter, akan tetapi tidak ada upaya formal yang dilakukan untuk menaikkan input dengan output. Pusat pendapatan merupakan unit pemasaran atau penjualan tetapi tidak memiliki wewenang untuk menetapkan harga jual serta tidak bertanggungjawab atas harga pokok penjualan.

Pusat pendapatan adalah pusat pertanggungjawaban yang keluarannya diukur dalam satuan moneter, sedang masukannya tidak dihubungkan dengan keluarannya. Masukan

pusat pendapatan tidak dihubungkan dengan pendapatannya karena kedua hal tersebut pada umumnya memang sulit untuk dihubungkan. Sehingga tidak dapat dihitung labanya. Penilaian prestasi pusat pendapatan dilakukan dengan cara membandingkan anggaran pendapatan dengan realisasinya. Pusat pendapatan dinilai efektif, jika jumlah realisasi pendapatan lebih besar dari pada jumlah pendapatan yang dianggarkan. (jika beban dikaitkan dengan pendapatan, maka unit tersebut akan menjadi pusat laba). Pusat Pendapatan mempunyai karakteristik :

- a. Unit pemasaran/ penjualan yang tidak mempunyai tanggung jawab atas harga pokok penjualan barang-barang yang dipasarkan.
- b. Penjualan atau pesanan aktual diukur dengan anggaran atau kuota.
- c. Manajer dianggap bertanggung jawab terhadap biaya langsung di dalam unit organisasinya, tetapi tidak diukur.

### **Pusat Beban**

Pusat beban adalah pusat tanggungjawab yang inputnya diukur secara moneter, namun outputnya tidak. Ada dua jenis umum dari pusat beban, yaitu pusat beban teknik dan pusat beban kebijakan. Biaya teknik adalah biaya-biaya yang jumlahnya dapat diestimasi. Biaya kebijakan adalah biaya yang dikelola atau biaya yang taktersedia estimasi tekniknya.

### **Pusat Beban Teknik**

Ciri-ciri :

1. Input dapat diukur secara moneter
2. Input dapat diukur secara fisik
3. Jumlah dolar optimum dan input yang dibutuhkan dapat ditentukan

Pusat beban teknik bisa ditemukan dalam operasi manufaktur seperti pergudangan, distribusi, pengiriman dengan truk, dan unit-unit serupa dalam organisasi pemasaran. Pusat beban teknik biasanya ada dalam departemen yang merupakan pusat kebijakan. Di suatu pusat beban teknik, output dikalikan dengan biaya standard dari setiap unit, mengukur biaya standar dari produk jadi. Selisih antara biaya teoritis dan biaya actual mencerminkan efisiensi dari pusat beban yang sedang diukur.

### **Pusat Beban Kebijakan**

Pusat beban kebijakan meliputi unit-unit administratif dan pendukung (seperti, akuntansi, hukum, hubungan industrial, hubungan masyarakat, sumber daya manusia), operasi litbang, dan hampir semua aktivitas pemasaran.

Istilah kebijakan tidak berarti bahwa penilaian manajemen mengenai biaya optimum bersifat mendadak dan sembarangan. Melainkan mencerminkan keputusan pihak manajemen berkaitan dengan kebijakan-kebijakan tertentu: apakah akan menyamai atau melampaui upaya-upaya pemasaran yang dilakukan oleh para pesaing; tingkat pelayanan yang harus diberikan perusahaan kepada konsumen; dan jumlah uang yang akan dikeluarkan dalam aktivitas litbang, perencanaan keuangan, hubungan masyarakat, dan aktivitas-aktivitas lainnya.

Pusat beban kebijakan meliputi unit-unit administratif dan pendukung (seperti, manusia), operasi litbang, dan hampir semua aktivitas pemasaran. Output dari pusat biaya ini tidak dapat diukur secara moneter.

Disuatu pusat beban kebijakan, selisih antara anggaran dan biaya yang sesungguhnya bukanlah ukuran efisiensi. Pada hakikatnya, hal tersebut hanya merupakan selisih antara input yang dianggarkan dan input yang sesungguhnya, serta tidak mencakup nilai output. Jika biaya yang sesungguhnya tidak melebihi jumlah anggaran, maka pihak manajer sudah “hidup sesuai dengan anggaran”, akan tetapi, karena anggaran tidak dimaksudkan untuk meramalkan jumlah pengeluaran yang optimum, maka menjalankan usaha dalam batas-batas anggaran yang ada tidak selalu berarti menunjukkan kinerja yang efisien.

### **Ciri-Ciri Pengendalian Umum**

#### *Penyusunan anggaran*

Manajemen membuat keputusan anggaran untuk pusat beban kebijakan yang terpisah dari pusat beban teknik. Pihak manajemen merumuskan anggaran pusat beban kebijakan dengan menentukan besarnya pekerjaan yang harus diselesaikan.

Pekerjaan yang harus dilakukan oleh pusat beban kebijakan terbagi ke dalam dua kategori umum: berkesinambungan dan bersifat khusus. Pekerjaan yang berkesinambungan (*continuingwork*) dilakukan secara konsisten dari tahun ke tahun, seperti pembuatan laporan keuangan oleh kontroler perusahaan. Sementara pekerjaan khusus adalah proyek “satu langkah”-sebagai contoh, pengembangan dan penyusunan sistem pembuatan anggaran laba dalam sebuah divisi baru.

Suatu teknik yang sering digunakan dalam membuat anggaran untuk pusat beban kebijakan disebut sebagai manajemen berdasarkan tujuan (*management objective*), yaitu suatu proses formal di mana pembuat anggaran mengusulkan untuk menyelesaikan pekerjaan tertentu dan menyarankan ukuran yang akan dipakai dalam evaluasi kinerja.

Fungsi perencanaan bagi pusat pengeluaran yang tak direncanakan biasanya dijalankan dalam satu di antara dua cara ini, yaitu: penganggaran tambahan atau penilaian berbasis nol.

#### ***Anggaran Inkremental.***

Tingkat biaya sekarang dari pusat beban kebijakan dipakai sebagai titik awalnya. Jumlah ini disesuaikan dengan tingkat inflasi, perubahan-perubahan beban pekerjaan yang diantisipasi, pekerjaan khusus, dan jika datanya sudah tersedia, biaya dari berbagai pekerjaan yang dapat dibandingkan dalam unit-unit yang sama.

Pembuatan anggaran inkremental mempunyai dua kekurangan. Pertama, tingkat pengeluaran yang ada dari pusat beban kebijakan, diterima dan tidak dikaji ulang selama proses pembuatan anggaran. Kedua, para manajer pusat beban ini biasanya ingin meningkatkan tingkat pelayanandan dengan demikian, cenderung meminta tambahan sumber daya, yang biasanya akan disediakan. Kecenderungan ini, ditunjukkan

oleh *Hukum kedua Parkinson*: Biaya-biaya overhead cenderung untuk meningkat. Ada bukti yang mencukupi bahwa tidak semua bentuk kenaikan ini dibutuhkan; ketika suatu perusahaan menghadapi krisis atau pihak manajemen yang baru mengambil alih, maka biasanya biaya-biaya overhead dikurangi secara drastis tanpa konsekuensi yang buruk. Terlepas dari keterbatasan ini, sebagian besar pembuatan anggaran dalam pusat beban kebijakan adalah inkremental.

### ***Tinjauan Berdasarkan Nol (Zero-Base Review)***

pendekatan pembuatan anggaran yang merupakan alternatif adalah membuat analisis menyeluruh dari setiap pusat beban kebijakan pada jadwal yang terus bergulir, sehingga semuanya ditinjau setidaknya sekali lima tahun. Analisis tersebut sering disebut sebagai tinjauan berdasarkan nol.

Sebaliknya dengan pembuatan anggaran inkremental, tinjauan intensif ini mencoba untuk memastikan, dari nol, sumber-sumber yang sebenarnya dibutuhkan untuk melaksanakan setiap aktivitas dalam setiap pusat beban. Analisis ini menerapkan dasar baru lainnya, dititik mana tinjauan atau anggaran tahunan hanya berusaha untuk mempertahankan agar biaya tetap sesuai dengan dasar ini sampai tinjauan berikutnya dilaksanakan, lima tahun kemudian.

Pertanyaan mendasar yang sering muncul dalam analisis ini antara lain (1) Haruskah fungsi-fungsi yang berada dalam penilaian ini dilaksanakan? Apakah hal tersebut memberikan nilai tambah dari sudut pandang konsumen? (2) Berapa tingkat mutu yang sebaiknya ditetapkan? Apakah kita melakukan terlalu banyak? (3) Haruskah fungsi-fungsi diterapkan dengan cara demikian? (4) Seberapa besar biayanya?

Informasi dari sumber-sumber lainnya termasuk unit-unit serupa dalam perusahaan, asosiasi perdagangan dan hal-hal lain di luar organisasi, serta perusahaan dalam industri lainnya yang memiliki kinerja yang sangat baik (melalui *benchmarking*), seringkali berguna untuk tujuan perbandingan.

Akan tetapi, penting untuk diingat, bahwa mencapai komparabilitas adalah hal yang sangat sulit, sebagaimana halnya menentukan hubungan yang benar antara biaya dan output dalam situasi biaya kebijakan.

Tinjauan berdasarkan nol memakan waktu dan biasanya menjadi trauma bagi seorang manajer yang akan ditinjau. Selain itu, para manajer tidak hanya melakukan yang terbaik untuk membenarkan tingkat pengeluaran sekarang, tetapi juga mungkin berusaha untuk menghalangi seluruh pekerjaan, dengan alasan bahwa tinjauan berdasarkan nol sebaiknya ditunda karena ada bisnis yang lebih penting. Jika semua usaha ini gagal, mereka akan meragukan hasil tinjauan dan menganggapnya tidak meyakinkan sehingga status quo tetap bertahan.

Di akhir tahun 1980-an dan 1990-an, banyak perusahaan melaksanakan tinjauan berdasarkan nol tersebut, biasanya sebagai reaksi terhadap penurunan laba. Usaha ini bisa disebut sebagai *downsizing*, atau secara *eufinisme*, disebut sebagai *rightsizing* atau *restructuring*, atau *process reengineering*.



### *Variasi biaya*

Tidak seperti dalam pusat beban teknik yang sangat dipengaruhi oleh perubahan volume jangka pendek, biaya dalam pusat beban kebijakan cukup terlindungi dari fluktuasi jangka pendek. Perbedaan ini berawal dari fakta bahwa dalam membuat anggaran untuk pusat beban kebijakan, para manajer cenderung untuk menyetujui perubahan yang terkait dengan perubahan volume penjualan yang diantisipasi-misalnya, mengizinkan untuk menambah tenaga kerja jika volume penjualan bergerak naik, dan untuk mengurangi tenaga kerja jika volume penjualan sedang menurun. Selama masalah tenaga kerja dan segala biaya yang berhubungan dengan tenaga kerja merupakan pos terbesar dan pusat beban kebijakan, maka anggaran tahunan untuk pusat beban tersebut akan cenderung untuk memiliki persentase yang tetap dari anggaran volume penjualan.

Selanjutnya, setelah seorang manajer pusat beban kebijakan merekrut tambahan tenaga kerja atau merencanakan untuk melakukan penghentian sementara sesuai dengan anggaran yang telah disetujui, adalah tidak ekonomis bagi mereka untuk menyesuaikan tenaga kerja terhadap fluktuasi jangka pendek; perekrutan dan pelatihan tenaga kerja untuk kebutuhan jangka pendek sangatlah mahal, dan terkadang pemberhentian tenaga kerja secara temporer sangat melukai perasaan yang bersangkutan.

### *Jenis Pengendalian Keuangan*

Pengendalian keuangan dalam pusat beban kebijakan sangat berbeda dengan pusat beban teknik. Di pusat beban teknik, sasarannya adalah menjadi kompetitif dalam biaya dengan cara menentukan standard dan mengukur biaya aktual terhadap standar tersebut. Sebaliknya, tujuan utama dari pusat beban kebijakan adalah untuk mengendalikan biaya dengan mengikutsertakan para manajer yang berperan serta dalam perencanaan, bersama-sama mendiskusikan langkah apa yang akan diambil, dan tingkat usaha yang bagaimana yang tepat untuk masing-masing. Dengan demikian, dalam pusat beban kebijakan, pengendalian keuangan menjadi hal pokok yang dibahas pada tahap perencanaan sebelum biaya tersebut terjadi.

### *Pengukuran Kinerja*

Pekerjaan utama bagi seorang manajer pusat beban kebijakan adalah untuk mencapai output yang diinginkan. Membelanjakan suatu jumlah yang "sesuai dengan anggaran" untuk mengerjakan hal ini dianggap memuaskan; jumlah yang melebihi anggaran merupakan alasan untuk prihatin, sementara jumlah yang kurang dari anggaran akan mengindikasikan bahwa pekerjaan yang direncanakan belum selesai dilaksanakan. Dalam pusat beban kebijakan, sebagai lawan dari pusat beban teknik, laporan keuangan bukan merupakan suatu alat untuk mengevaluasi efisiensi dari seorang manajer.

Jika kedua jenis pusat tanggung jawab tersebut tidak dibedakan, maka manajemen mungkin akan salah memperlakukan laporan kinerja pusat beban kebijakan sebagai indikator atas efisiensi unit tersebut, sehingga memotivasi pusat beban tersebut untuk membuat keputusan untuk membelanjakan kurang dari jumlah yang dianggarkan, dimana hal ini akhirnya akan menurunkan output. Untuk alasan ini, akan tidak bijaksana untuk memberikan penghargaan kepada para eksekutif yang membelanjakan lebih sedikit dari jumlah anggaran.

Pengendalian atas pengeluaran dapat dilaksanakan dengan mengharuskan adanya persetujuan dari para atasan sebelum anggaran dilampaui. Terkadang, persentase tertentu dari kelebihan (katakanlah 5%) dapat diizinkan tanpa perlu persetujuan tambahan.

### **Pusat Administrative dan Pendukung**

Pusat administrative meliputi manajemen senior korporat dan manajemen unit bisnis, serta para manajer unit-unit pendukung. Pusat pendukung merupakan unit-unit yang menyediakan layanan kepada pusat tanggung jawab.

### **Permasalahan Dalam Pengendalian**

Pengendalian atas beban administrative cukup sulit dikarenakan : 1) masalah-masalah yang ada dalam pengukuran output, dan 2) banyaknya ketidaksesuaian antara cita-cita staf departemen dan cita-cita perusahaan secara keseluruhan.

#### *1) Kesulitan dalam pengukuran output*

Beberapa aktifitas para staf, seperti perhitungan gaji, adalah begitu rutin sehingga unit-unit tersebut, pada kenyataannya, merupakan pusat beban teknik. Tetapi, dalam aktifitas lainnya, output utamanya adalah saran dan layanan, yang merupakan fungsi yang tidak mungkin dikuantifikasi, maupun dievaluasi. Karena output tidak dapat diukur, tidak mungkin untuk menetapkan standar biaya sebagai tolok ukur untuk pengukuran kinerja keuangan. Dengan demikian, varians anggaran tidak dapat diinterpretasikan sebagai gambaran dari kinerja yang efisien atau tidak efisien. Jika staf keuangan diberi izin untuk “membangun sistem manajemen berdasarkan aktifitas”, misalnya, perbandingan antara biaya aktual terhadap biaya yang dianggarkan tidak akan mengindikasikan apakah penugasan tersebut telah dilaksanakan secara efektif atau tidak, tanpa memperdulikan beban yang terlibat.

#### *2) Tidak adanya keselarasan cita-cita*

Umumnya, para manajer administrative berusaha keras untuk mencapai keunggulan fungsional. Sekilas, keinginan tersebut akan tampak selaras dengan cita-cita perusahaan. Tetapi pada kenyataannya, hal tersebut sebagian besar bergantung pada bagaimana seseorang mendefinisikan keunggulan. Meskipun para staf mungkin ingin mengembangkan sistem, program atau fungsi yang “ideal”, namun sesuatu yang ideal tersebut mungkin terlalu mahal relatif terhadap tambahan laba yang mungkin akan dihasilkan dari kesempurnaan tersebut. Staf yang sempurna, misalnya tidak akan menyetujui perjanjian yang mengandung cacat meskipun kecil : tetapi biaya untuk memelihara staf yang cukup besar untuk menjamin tingkat kepastian ini mungkin melebihi potensi kerugian dari cacat kecil. Seburuk-buruknya, usaha untuk mencapai “keunggulan” akan mengarah pada “pembangunan suatu kerajaan” atau “melindungi posisi seseorang” tanpa memperhatikan kesejahteraan perusahaan.

Peliknya kedua masalah tersebut, kesulitan dalam mengukur output dan kurangnya keselarasan cita-cita akan langsung berdampak pada ukuran dan kesejahteraan perusahaan. Dalam bisnis kecil dan menengah, manajemen tingkat atas memiliki hubungan yang erat dengan unit stafnya dan dapat menentukan melalui observasi apa

yang mereka kerjakan, dan apakah unit tersebut berimbang dengan biayanya. Dan dalam bisnis dengan laba kecil, tanpa memandang ukurannya, beban kebijakan selalu dikendalikan secara ketat. Tetapi, dalam bisnis yang besar, manajemen senior tidak dapat mengetahui, maupun mengevaluasi, aktivitas dari semua stafnya jika perusahaan tersebut cukup menguntungkan, ada godaan untuk menyetujui permintaan staf untuk selalu menambah anggaran.

Pusat pendukung sering membebankan pusat tanggung jawab lain atas layanan yang disediakan.

### **Penyusunan Anggaran**

Anggaran yang diajukan untuk pusat administrative maupun pusat pendukung biasanya terdiri dari suatu daftar pos-pos beban, dengan usulan anggaran dibandingkan dengan seluruh beban actual pada tahun berjalan.

### **Pusat Penelitian dan Pengembangan**

#### **Permasalahan Dalam Pengendalian**

Permasalahan dalam pusat penelitian dan pengembangan akan menyajikan kesulitan tersendiri, terutama kesulitan dalam menghubungkan hasil yang diperoleh dengan input dan kurangnya keselarasan cita-cita.

#### *Kesulitan dalam menghubungkan hasil yang diperoleh dengan input*

Hasil dari aktivitas penelitian dan pengembangan sangat sulit diukur kuantitasnya. Beberapa dengan aktivitas administrasi, aktivitas litbang biasanya mempunyai hasil setengah berwujud dalam bentuk paten, produk-produk baru ataupun proses baru. Kaitan antara output dengan input sangat sukar untuk dinilai per tahun karena 'produk' akhir dari litbang bis melibatkan usaha selama bertahun-tahun. Oleh karena itu, input yang dicantumkan dalam anggaran tahunan bias jadi tidak memiliki kaitan apapun dengan output.

#### *Tidak adanya keselarasan cita-cita*

Manajer penelitian pada hakikatnya ingin membangun organisasi penelitian yang terbaik, meskipun barangkali lebih mahal dari apa yang bias didanai oleh perusahaan. Masalah selanjutnya adalah bahwa orang-orang yang bekerja dibidang penelitian sering tidak mempunyai pengetahuan yang memadai (atau tertarik) mengenai bisnis untuk menentukan arah kebijakan dalam sector penelitian secara optimal.

### **Rangkaian Kesatuan Penelitian dan Pengembangan**

Aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh organisasi litbang merupakan satu kesatuan rangkaian, di mana penelitian dasar merupakan titik awal, sementara itu pengujian produk merupakan titik akhir. Penelitian dasar memiliki dua ciri:

1. Tidak terencana, dimana pihak manajemen hanya membuat keputusan secara umum mengenai bagian yang harus dieksplorasi.

2. Sering kali ada tenggang waktu yang lama antara dimulainya penelitian dengan pengenalan produk baru yang berhasil.

Karena sistem pengendalian keuangan memiliki sedikit nilai dalam mengelola aktivitas-aktivitas penelitian dasar, maka prosedur-prosedur alternatif sering diterapkan. Disejumlah perusahaan, penelitian dasar dimasukkan sebagai jumlah total dari program penelitian dan anggarannya. Di perusahaan lain, tidak ada dana bahwa para ilmuwan dan insinyur dapat menggunakan sebagian waktu mereka untuk mengeksplorasi semua kemungkinan yang dianggap paling menarik, hanya dengan kesepakatan informal dengan para pengawas mereka.

Akan tetapi, untuk proyek-proyek yang melibatkan pengujian produk, adalah mungkin untuk memperkirakan waktu dan kebutuhan keuangan, namun dengan akurasi yang memadai untuk memungkinkan perbandingan antara jumlah yang dianggarkan dengan jumlah aktual yang terpakai secara wajar.

Begitu sebuah proyek bergerak dalam satu rangkaian kesatuan, maka jumlah uang yang dihabiskan akan meningkat secara substansial. Oleh karena itu, jika mulai tampak bahwa proyek tersebut pada akhirnya tidak akan menguntungkan, maka aktivitas tersebut harus segera dihentikan. Akan tetapi, sulit untuk membuat keputusan-keputusan itu pada tahap-tahap awal, karena para sponsor proyek biasanya menguraikan kemajuan kerja mereka dalam konteks yang menguntungkan. Dalam sejumlah kasus, kegagalan baru akan diketahui setelah produk dilempar kepasar.

### **Program Litbang**

Tidak ada cara ilmiah untuk menentukan skala optimum dari anggaran litbang. Perusahaan sekedar menggunakan presentase dari penghasilan rata-rata sebagai dasar. Presentase tertentu yang digunakan sebagian ditentukan oleh perbandingan dengan pengeluaran litbang perusahaan itu sendiri. Bergantung pada situasi, faktor-faktor lainnya juga ikut memainkan peranan.

Program litbang terdiri dari serangkaian program ditambah kelonggaran untuk pekerjaan yang tidak direncanakan. Tinjauan ini sering dilakukan oleh komite penelitian yang terdiri dari CEO, direktur penelitian, serta para manajer produksi dan pemasaran. Komite ini membuat keputusan yang luas mengenai proyek-proyek yang akan dikerjakan, mana yang akan diperluas, mana yang akan dipangkas maupun dihentikan. Tentu saja keputusan-keputusan ini bersifat subjektif, namun berada pada batas-batas kebijakan yang sudah ditetapkan atas total pengeluaran penelitian. Dengan demikian, program penelitian ditentukan bukan dengan cara menghitung seluruh jumlah dari proyek yang disetujui, namun dengan cara membagi "kue penelitian" menjadi irisan-irisan yang tampaknya paling bernilai.

### **Anggaran Tahunan**

Jika suatu perusahaan telah memutuskan suatu program litbang berjangka panjang dan telah menjalankan program ini dengan sistem persetujuan proyek, maka upaya untuk menyusun anggaran litbang per tahun akan menjadi persoalan yang sederhana, dengan

melibatkan “kalenderisasi” atas pengeluaran yang diperkirakan selama periode anggaran. Jika anggaran disusun sesuai dengan rencana strategis perusahaan, maka persetujuan atas proyek merupakan sesuatu yang rutin. Penyusunan anggaran akan memungkinkan manajemen untuk melihat proyek litbang tersebut dengan sebuah pertanyaan: “Dengan apa yang kita ketahui sekarang ini, apakah ini merupakan cara yang terbaik untuk menggunakan sumber daya yang kita miliki pada tahun depan?” Proses penyusunan anggaran tahunan juga menjamin agar biaya aktual tidak melebihi jumlah yang dianggarkan tanpa sepengetahuan pihak manajemen. Varians yang penting dari anggaran harus disetujui oleh pihak manajemen sebelum terjadi.

## **Pengukuran Kinerja**

Secara reguler, hampir semua perusahaan membandingkan pengeluaran actual dengan pengeluaran yang dianggarkan dari semua pusat tanggungjawab dan seluruh proyek yang dijalankan. Perbandingan ini dirangkum dan dilaporkan kepada manajer guna membantu perencanaan pengeluaran di tiap-tiap pusat tanggungjawab. Dibanyak perusahaan manajemen menerima dua jenis laporan mengenai kegiatan litbang, yaitu laporan perbandingan prediksi terakhir tentang total biaya dengan jumlah yang telah disepakati pada masing-masing proyek, laporan yang kedua terdiri dari perbandingan antara pengeluaran yang dianggarkan dengan pengeluarsan actual di tiap-tiap pusat tanggungjawab

### **1. Pusat Pemasaran**

Merupakan aktivitas pemasaran yang terdapat dua jenis aktivitas yang berbeda dikelompokkan di bawah pusat pemasaran, dengan pengendalian yang berbeda satu sama lain.

#### ***Aktivitas tersebut yaitu :***

##### **1. Aktivitas Logistic**

Aktivitas logistik adalah aktivitas-aktivitas yang terlibat dalam memindahkan barang dari perusahaan ke pelanggan dan mengumpulkan piutang yang jatuh tempo dari para pelanggan. Aktivitas-aktivitas ini mencakup transportasi ke pusat distribusi, pergudangan, pengapalan dan pengiriman, penganjuran rekening dan aktivitas yang terkait fungsi terkait dan penagihan piutang. Pusat tanggung jawab yang menjalankan fungsi tersebut serupa dengan pusat beban di pabrik.

##### **2. Aktivitas Pemasaran**

Aktivitas pemasaran adalah aktivitas-aktivitas yang dilakukan oleh perusahaan untuk memperoleh pesanan. Aktivitas-aktivitas ini meliputi uji pemasaran, pembentukan, pelatihan, dan pengawasan terhadap tenaga kerja (*sales force*), perikalan, dan promosi penjualan~yang seluruhnya memiliki karakteristik-karakteristik yang menimbulkan permasalahan pengendalian manajemen.

Teknik-teknik pengendalian yang bisa diterapkan terhadap aktivitas-aktivitas logistik, secara garis besar tidak dapat diterapkan terhadap aktivitas-aktivitas pemasaran. Kegagalan ini mengarah pada keputusan-keputusan yang tidak tepat.

Secara ringkas, terdapat tiga jenis aktivitas didalam organisasi pemasaran dan sebagai konsekuensinya, terdapat tiga jenis ukuran aktivitas. Pertama, ada aktivitas logistik, yang banyak dari biayanya merupakan beban teknik. Kedua, ada penciptaan pendapatan, yang biasanya dievaluasi dengan cara membandingkan antara pendapatan dan kuantitas fisik aktual yang dijual baik dengan pendapatan dan unit yang dianggarkan. Ketiga, biaya pencarian pesanan yang merupakan beban kebijakan, karena tidak seorangpun tahu berapa persisnya jumlah optimal yang harus dikeluarkan. Konsekuensinya, ukuran efisiensi dan efektivitas untuk biaya-biaya tersebut sangat subjektif.

Anggaran fleksibel yang disesuaikan terhadap perubahan volume penjualan tidak dapat dipergunakan untuk mengendalikan biaya penjualan yang terjadi sebelum penjualan terlaksana. Anggaran beban pemasaran sebagai persentase dari penjualan yang dianggarkan, tetapi hal tersebut tersebut dilakukan bukan karena volume penjualan mengakibatkan munculnya beban pemasaran, namun lebih berdasarkan keyakinan bahwa semakin tinggi volume penjualan, maka semakin banyak yang banyak yang dapat dikeluarkan oleh perusahaan itu untuk periklanan.

### **Kesimpulan**

Pengendalian manajemen berfokus pada pusat pertanggungjawaban, karena pusat pertanggungjawaban merupakan alat untuk melaksanakan strategi dan program-program yang telah diseleksi melalui proses perencanaan strategi. Pusat-pusat pertanggungjawaban organisasi mempunyai peran yang sangat penting dalam melakukan perencanaan dan pengendalian anggaran. Melalui pusat pertanggungjawaban tersebut anggaran dibuat, dan jika telah disahkan anggaran dikomunikasikan kepada manajer level menengah dan bawahan untuk dilaksanakan.

Idealnya, struktur pusat pertanggungjawaban sebagai alat pengendalian anggaran sejalan dengan program atau struktur aktivitas organisasi. Dengan perkataan lain, tiap-tiap pusat pertanggungjawaban bertugas untuk melaksanakan program atau aktivitas tertentu, dan penggabungan program-program dari tiap-tiap pusat pertanggungjawaban tersebut seharusnya mendukung program pusat pertanggungjawaban pada level yang lebih tinggi, sehingga pada akhirnya tujuan umum organisasi dapat tercapai.

Setiap jenis pusat pertanggungjawaban membutuhkan data mengenai belanja (pengeluaran) yang telah dilakukan dan output yang dihasilkan selama masa anggaran. Laporan kinerja disiapkan dan dikirimkan ke semua level manajemen untuk dievaluasi kinerjanya, yaitu dibandingkan antara hasil yang telah dicapai dengan anggaran. Jika sistem pengendalian anggaran berjalan dengan baik, maka informasi yang dikirimkan kepada manajer harus relevan dan tepat waktu. Informasi yang relevan merupakan informasi yang terbaru (up to date) dan akurat. Informasi yang relevan adalah informasi yang dapat membedakan dengan jelas antara biaya yang dapat dikendalikan secara langsung (controllable) dengan biaya-biaya yang tidak dapat dikendalikan (uncontrollable) oleh manajer pusat pertanggungjawaban.

Pusat tanggung jawab merupakan unit organisasi yang dikepalai oleh seorang menejer yang bertanggung jawab atas aktivitas-aktivitasnya. Dalam makalah ini diuraikan dua jenis pusat tanggung jawab ; pusat pendapatan dan pusat beban. Kinerja pada masing-

masing pusat tanggung jawab tersebut dinilai berdasarkan kriteria efisiensi dan efektivitas. Pada pusat pendapatan, pendapatan diukur dan dikendalikan secara terpisah dari biaya.

Ada dua jenis pusat beban ; pusat beban teknik (engineered expense centre ) dan pusat beban kebijakan ( discretionary expense center ). Pada pusat beban teknik, jumlah biaya yang tepat, yang harus disediakan untuk menghasilkan tingkat output tertentu dapat diperkirakan. Sementara itu, dalam pusat beban kebijakan, anggaran menguraikan jumlah yang dapat dipakai, namun adalah tidak mungkin untuk menentukan tingkat pengeluaran yang optimal dengan pasti. Oleh karena itu, pengendalian keuangan tidak dimasukkan untuk mengukur efisiensi atau efektivitas.

Jenis-jenis utama dari pusat kebijakan adalah pusat administrasi dan pendukung, pusat litbang, dan pusat pemasaran. Pengendalian teramat sukar di jalankan terhadap unit-unit litbang, agak sukar diterapkan pada unit-unit pemasaran yang sesungguhnya ( dibandingkan dengan unit-unit logistic ) dan agak mudah dijalankan di uni-unit administrative dan pendukung, namun tetap saja lebih problematis dibandingkan dengan unit-unit manufaktur.