

SISTEM PENGENDALIAN MANAJEMEN

Pengendalian manajemen adalah suatu proses yang menjamin bahwa sumber-sumber diperoleh dan digunakan dengan efektif dan efisien dalam rangka pencapaian tujuan organisasi., dengan kata lain pengendalian manajemen dapat diartikan sebagai proses untuk menjamin bahwa sumber manusia, fisik dan teknologi dialokasikan agar mencapai tujuan organisasi secara menyeluruh. Pengendalian manajemen berhubungan dengan arah kegiatan manajemen sesuai dengan garis besar pedoman yang sudah ditentukan dalam proses perencanaan strategi.

Sistem pengendalian manajemen adalah kesatuan pemikiran dari metode akuntansi manajemen untuk mengumpulkan dan melaporkan data serta mengevaluasi kinerja perusahaan. Suatu sistem pengendalian manajemen berusaha untuk mengarahkan berbagai macam usaha yang dilaksanakan oleh semua subunit organisasi agar mengarah pada tujuan organisasi dan tujuan para manajernya.

Dasar dari sebuah pengawasan atau pengendalian adalah proses perencanaan. Hasil dari sebuah perencanaan adalah misi, objektif, atau anggaran operasional yang secara keseluruhan akan disertai oleh sistem pengendalian. Sebuah sistem pengendalian manajemen yang baik seharusnya dapat membantu dalam proses pembuatan keputusan dan memotivasi setiap individu dalam sebuah organisasi agar melakukan keseluruhan konsep yang telah ditentukan. Sistem pengendalian manajemen meramalkan besarnya penjualan dan biaya untuk tiap level aktifitas, anggaran, evaluasi kinerja dan motivasi karyawan.

Perencanaan strategi adalah proses pembuatan keputusan-keputusan mengenai tujuan organisasi yang dipandang tidak cocok, penentuan garis besar strategi organisasi, serta keputusan pengkombinasian dan penggunaan sumber-sumber yang dimiliki perusahaan dalam rangka pencapaian tujuan organisasi. Sedangkan proses pengendalian adalah proses dimana manusia membuat rencana-rencana dan keputusan-keputusan. Langkah-langkah penting pada proses pengendalian dapat digolongkan ke delapan elemen, yaitu:

1. Mengidentifikasi tujuan dan strategi.
2. Penyusunan program.
3. Penyusunan anggaran.
4. Kegiatan dan pengumpulan realisasi prestasi
5. Pengukuran prestasi.

6. Analisis dan pelaporan.
7. Tindakan koreksi.
8. Tindakan lanjutan.

Tujuan Organisasi

Pengertian *goals* sering disinonimkan dengan objektif. Dalam pengertian akuntansi manajemen, *goals* (sering diterjemahkan sasaran) dan *objectif* (sering diterjemahkan tujuan) mempunyai arti yang berbeda meskipun keduanya sama-sama dikembangkan sebagai proses perencanaan dan pengendalian organisasi.

Sasaran (*goals*) mempunyai arti yang lebih luas dan umum, umumnya tanpa dinyatakan dalam periode waktu tertentu, mengenai apa yang ingin dicapai organisasi, sasaran dikembangkan dalam proses perencanaan strategi. Tujuan (*objectif*) mempunyai arti yang lebih spesifik, merupakan pernyataan apa yang ingin dicapai oleh suatu organisasi dalam jangka waktu tertentu, dapat ditentukan dasar pengukur untuk menilai pencapaian tujuan, tujuan digunakan digunakan proses pengendalian manajemen.

Pada umumnya perusahaan mempunyai banyak tujuan. Perusahaan yang satu mempunyai jenis tujuan dan jumlah tujuan yang berbeda dibandingkan dengan perusahaan lain. Beberapa contoh tujuan perusahaan adalah:

- Profitabilitas
- Efisiensi
- Kepuasan dan pengembangan karyawan
- Kualitas produk dan jasa yang memuaskan pelanggan
- Tanggungjawab social dan hubungan atau nama baik di masyarakat
- Kemampuan pasar
- Memaksimalkan dividend an harga saham
- Kelangsungan hidup
- Kemampuan adaptasi
- Pelayanan masyarakat

Tujuan-tujuan tersebut ada yang bersifat kuantitatif ada pula yang sifatnya kualitatif. Tujuan yang sifatnya kuantitatif dapat dievaluasi pencapaiannya secara jelas, tetapi tujuan yang sifatnya kualitatif sulit dievaluasi pencapaiannya secara jelas. Akan tetapi, diantara tujuan-tujuan tersebut yang sangat penting untuk sebagian besar perusahaan adalah mencapai laba. Namun pernyataan bahwa tujuan perusahaan untuk mencapai laba adalah bersifat samara-samar, maka tujuan tersebut perlu dibuat lebih spesifik. Untuk para pemegang saham atau pemilik, tingkat laba yang tinggi harus dihubungkan dengan investasi para pemegang saham sehingga kemampuan laba perlu dinyatakan dalam *return on investment* (ROI). *Return on investment* dipakai sebagai pengukur kemampuan laba karena dua hal:

- Pendapatan penjualan yang tinggi tidak berarti lebih baik bagi pemegang saham. Pendapatan yang tinggi tidak berarti selalu menimbulkan ROI yang tinggi. Tambahan pendapatan tidak selalu menimbulkan tambahan laba bagi pemegang saham.
- Laba dalam rupiah yang tinggi atau laba dalam persentase atas penjualan yang tinggi tidak berarti menimbulkan ROI yang lebih baik bagi pemegang saham. Tingginya laba harus diukur dengan investasi para pemegang saham.

Pengendalian Manajemen Organisasi

Suatu organisasi yang menjalankan sejumlah aktivitas memulai kegiatannya dengan melakukan proses perencanaan. Perencanaan diimplementasikan dalam aktivitas yang melibatkan individu-individu. Aktivitas individu ini diarahkan untuk mencapai tujuan organisasi. Hal yang sering dilupakan adalah individu sebagai makhluk juga mempunyai keinginan dan tujuan pribadi. Tujuan pribadinya bisa selaras dengan tujuan organisasi bisa juga tidak. Ketidakselarasan tujuan mengakibatkan tujuan organisasi atau tujuan individu tidak tercapai. Untuk itulah diperlukan suatu pengendalian kerja sehingga tujuan individu bisa selaras dengan tujuan organisasi. Salah satu alat untuk mencapai hal tersebut adalah dengan adanya suatu sistem pengendalian manajemen yang baik.

Sistem pengendalian manajemen terdiri atas struktur manajemen dan proses pengendalian manajemen. Struktur pengendalian manajemen dipusatkan pada berbagai macam pusat pertanggungjawaban, sedangkan proses pengendalian manajemen meliputi tahap-tahap sebagai berikut:

- *Pemograman*, adalah proses memilih program spesifik untuk kegiatan-kegiatan organisasi. Program menunjukkan kegiatan-kegiatan yang akan dilakukan oleh organisasi dalam rangka pelaksanaan strateginya.
- *Penganggaran*, dalam proses penganggaran, anggaran umumnya disusun dengan menggabungkan anggaran-anggaran divisi dan departemen, yang merupakan tanggung jawab manajer divisi atau departemen. Sebagai bagian dari proses ini, masing-masing program diterjemahkan ke dalam kegiatan-kegiatan yang berkaitan dengan tanggung jawab manajer dari setiap pusat pertanggungjawaban untuk suatu periode.
- *Operasi dan Pengukuran Prestasi*, data yang dikelompokkan menurut program digunakan sebagai dasar untuk pemograman yang akan datang, sedangkan data yang dikelompokkan menurut pusat pertanggungjawaban digunakan untuk mengukur kinerja atau manajer pusat pertanggungjawaban. Untuk kepentingan yang terakhir ini, data tentang hasil aktual dilaporkan dengan cara sedemikian rupa sehingga dapat dibandingkan langsung dengan rencana yang tertuang dalam anggaran.
- *Pelaporan dan Analisis*, laporan juga digunakan sebagai bagian dari pengendalian. Beberapa diantaranya diturunkan dari analisis yang mengembangkan rencana dan membandingkan kinerja aktual dengan kinerja yang direncanakan, disertai penjelasan mengenai penyimpangan diantara keduanya, jika ada.

Merancang Sistem Pengendalian Manajemen

Untuk membuat sebuah system pengendalian manajemen, terlebih dulu harus mengetahui tujuan organisasi. Penyusun sistem pengendalian manajemen dapat menggolongkan subjek pengendalian manajemen menjadi tiga bagian sebagai berikut:

1. Mempertimbangkan pola-pola otonomi yang digunakan oleh organisasi untuk mempengaruhi perilaku para manajer ke arah pencapaian tujuan organisasi. Bagian ini meliputi identifikasi mengenai:
 - Iklim yang menentukan perilaku manajer, misalnya gaya para manajer dan filosofi organisasi yang sangat mempengaruhi otonomi manajerial dan sistem pengendalian. Dalam menyusun sistem pengendalian, pola tersebut dianggap sebagai sesuatu yang sudah ditentukan.

- Perancangan sistem selanjutnya memulai tugasnya dengan mengidentifikasi tujuan, strategi, dan kebijakan yang sudah ditentukan melalui proses perencanaan strategi.
2. Menyusun secara lengkap rancangan struktur pengendalian manajemen. Atas dasar tujuan, strategi dan kebijaksanaan yang telah ditentukan selanjutnya penyusun sistem pengendalian manajemen menyusun secara lengkap rancangan struktur pengendalian manajemen. Rancangan tersebut meliputi:
- Keputusan pembentukan pertanggungjawaban unit-unit dalam organisasi untuk menjaga sumber-sumber organisasi.
 - Sistem pengukuran prestasi yang digunakan untuk mengevaluasi pusat pertanggungjawaban.
 - Penentuan intensif dan ganjaran untuk memotivasi perilaku para manajer pusat pertanggungjawaban dalam pencapaian tujuan.
3. Menyusun proses pengendalian manajemen yang sifatnya berulang-ulang. Proses pengendalian manajemen biasanya didukung oleh sistem informasi formal. Sistem tersebut jika pelaksanaannya benar, dapat menjamin hubungan struktur dan proses pengendalian manajemen. Proses pengendalian yang berulang-ulang ini disusun untuk tujuan pengolahan informasi yang dapat:
- Menterjemahkan tujuan menyeluruh organisasi menjadi tujuan-tujuan berbagai sub-unit atau pusat pertanggungjawaban organisasi.
 - Peka terhadap perubahan lingkungan yang dapat mempengaruhi tujuan dan strategi.
 - Membandingkan prestasi yang sesungguhnya dengan prestasi yang diinginkan.
 - Membuat tindakan untuk menyelesaikan masalah yang dihadapi dalam rangka pencapaian tujuan.

Struktur pengendalian manajemen memusatkan pada berbagai jenis pusat pertanggungjawaban dalam suatu organisasi. Secara sederhana, istilah pusat pertanggungjawaban digunakan untuk menunjukkan unit-unit organisasi yang dipimpin oleh manajer yang bertanggungjawab. Setiap pusat pertanggungjawaban:

- Menggunakan masukan (input)
- Melaksanakan pekerjaan (proses)
- Menghasilkan keluaran (output)

Akuntansi Pertanggungjawaban

Akuntansi pertanggungjawaban adalah suatu sistem akuntansi yang disusun sedemikian rupa sehingga pengumpulan dan pelaporan biaya dan pendapatan dilakukan sesuai pusat pertanggungjawaban dalam organisasi, dengan tujuan agar dapat ditunjuk orang atau kelompok orang yang bertanggungjawab atas penyimpangan biaya dan pendapatan yang dianggarkan. Akuntansi pertanggungjawaban merupakan suatu sistem akuntansi yang disusun berdasarkan suatu struktur organisasi secara tegas memisahkan tugas, wewenang dan tanggungjawab dari masing-masing tingkat manajemen.

Akuntansi pertanggungjawaban dapat mendorong para individu, terutama para manajer untuk berperan aktif dalam mencapai tujuan perusahaan secara efektif dan efisien. Penyusunan anggaran dalam akuntansi pertanggungjawaban adalah berdasarkan unit kerja atau pusat pertanggungjawaban. Dari laporan pertanggungjawaban tersebut maka dapat diketahui perbandingan yang terjadi antara realisasi dengan anggarannya, sehingga setiap penyimpangan yang terjadi dapat dianalisis dan dicari penyelesaiannya dengan manajer masing-masing pusat pertanggungjawaban. Akuntansi pusat pertanggungjawaban dapat melaporkan hasil evaluasi dan penilaian kinerja yang berguna bagi setiap puncak pimpinan dalam penyusunan rencana kerja untuk periode yang akan datang, baik untuk masing-masing pusat pertanggungjawaban maupun untuk kepentingan perusahaan secara menyeluruh.

Akuntansi pertanggungjawaban menyediakan informasi mengenai masukan dan keluaran. Akuntansi mengukur masukan dalam ukuran biaya. Keluaran suatu pusat pertanggungjawaban dapat dijual kepada pihak luar atau sebagai masukan pusat pertanggungjawaban yang lain, keluaran tersebut dapat berupa barang dan jasa. Jika keluaran sebuah pusat pertanggungjawaban dijual ke pihak luar maka keluaran tersebut dapat diukur

dalam ukuran pendapatan penjualan. Akan tetapi, jika keluaran digunakan sebagai masukan pusat pertanggungjawaban lainnya maka akan sulit menentukan keluaran ukuran tersebut, keadaan ini mendorong digunakan teknik penentuan harga transfer (*transfer pricing*).

Pusat-pusat pertanggungjawaban dapat digolongkan menjadi empat jenis, yaitu

1. Pusat biaya (*cost center*)

Adalah pusat pertanggungjawaban dimana manajer mempunyai tanggung jawab terhadap masukan atau biaya pada unit organisasi yang dipimpin, oleh karena itu prestasi manajer tersebut diukur atas dasar masukan atau biayanya.

Pusat biaya dikelompokkan menjadi dua, yaitu:

- Pusat biaya enjinering, adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya mempunyai hubungan yang proporsional atau mempunyai hubungan fisik yang eksplisit dengan keluaran.
- Pusat biaya diskresionari, adalah pusat biaya yang sebagian besar biayanya tidak mempunyai hubungan yang proporsional atau tidak mempunyai hubungan yang erat dengan keluarannya.

2. Pusat pendapatan

Adalah pusat pertanggungjawaban dimana manajer mempunyai tanggung jawab utama untuk memperoleh pendapatan penjualan (keluaran), oleh karena itu prestasi manajer tersebut diukur atas dasar satuan moneter pendapatannya.

3. Pusat laba (*profit center*)

Adalah pusat pertanggungjawaban dimana manajer mempunyai tanggung jawab terhadap biaya (masukan) dan pendapatan (keluaran) unit organisasi yang dipimpin, oleh karena itu prestasi manajer tersebut diukur berdasarkan laba yang dihasilkan. Laba suatu pusat laba dihitung sebesar pendapatan (keluaran) dikurangi biayanya (masukan).

4. Pusat investasi (*investment center*)

Adalah pusat pertanggungjawaban dimana manajer mempunyai wewenang atau kemampuan untuk mengendalikan laba dan investasi pada unit organisasi yang dipimpin, oleh karena prestasi manajer tersebut diukur berdasarkan laba dan investasi. Biasanya ukuran prestasi pusat investasi dinyatakan dalam ukuran ROI atau *residual income*.

Struktur organisasi mencerminkan pembagian dan hirarki wewenang dalam perusahaan. Melalui struktur organisasi, manajemen melaksanakan pendelegasian wewenang untuk melaksanakan tugas khusus kepada manajemen yang lebih bawah, agar dapat dicapai pembagian pekerjaan yang bermanfaat. Organisasi melakukan pendelegasian wewenang melalui struktur organisasi perusahaan yang dilakukan oleh manajer puncak kepada manajer yang ada dibawahnya, sedangkan pertanggungjawaban dimulai dari bawah ke manajer puncak. Akuntansi pertanggungjawaban membebankan tanggung jawab kepada manajer pusat pertanggungjawaban dengan anggapan bahwa manajer tersebut seolah-olah merupakan individu yang terpisah dari manajer yang lain. Pembebanan tanggung jawab terkadang menaikkan bahwa dalam organisasi terdapat pemimpin kelompok formal dan informal, dan bahwa sesungguhnya kinerja kelompoklah yang diukur.

Karena pusat pertanggungjawaban merupakan dasar untuk seluruh sistem akuntansi pertanggungjawaban, maka harus disusun secara cermat dan seksama. Struktur organisasi perusahaan harus dianalisis guna melihat adanya kemungkinan kelemahan dalam pendelegasian wewenang. Dari peranan dan fungsinya dapatlah dikatakan bahwa, jaringan pusat pertanggungjawaban dapat menjadi alat pengendalian yang efektif jika struktur organisasi yang melandasinya disusun dengan rasional. Di dalam suatu organisasi bisnis yang telah terdesentralisasi, manajer pusat biasanya memberikan wewenang yang lebih luas kepada manajer yang dibawahnya untuk menempuh berbagai kebijakan dalam mencapai unit-unit usaha yang menjadi tanggung jawabnya masing-masing. Untuk mencapai tujuan tersebut setiap manajer perlu menyusun dan mengajukan anggaran.

Anggaran merupakan suatu rencana yang dinyatakan dalam istilah keuangan untuk aktifitas dan operasi perusahaan. Pada saat menyusun anggaran, setiap manajer dalam merencanakan biaya dan pendapatan yang menjadi tanggung jawabnya di bawah koordinasi manajemen puncak. Pelaksanaan anggaran tersebut memerlukan informasi akuntansi, guna memantau sampai berapa jauh manajer tersebut melaksanakan rencananya. Informasi

akuntansi yang paling relevan dalam hal ini adalah informasi akuntansi pertanggungjawaban. Informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan informasi biaya, pendapatan, dan aktiva pada unit-unit organisasi yang masing-masing dipimpin oleh seorang manajer.

Dalam sistem akuntansi pertanggungjawaban, informasi akuntansi pertanggungjawaban merupakan aktiva, pendapatan dan biaya yang dihubungkan dengan manajer yang bertanggungjawab terhadap pusat pertanggungjawaban tertentu. Informasi ini dapat berupa informasi historis yang berupa aktiva, pendapatan dan biaya di masa lalu, dan dapat pula berupa informasi yang akan datang. Informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi yang akan datang bermanfaat untuk:

Penyusunan Anggaran

Proses penyusunan anggaran pada dasarnya merupakan proses penetapan peran dalam usaha pencapaian sasaran perusahaan. Dalam proses penyusunan anggaran ditetapkan siapa yang akan berperan dalam melaksanakan sebagian aktifitas pencapaian sasaran perusahaan dan ditetapkan pula sumber daya yang disediakan bagi pemegang peran tersebut untuk memungkinkan melaksanakan perannya. Sumber daya yang disediakan untuk memungkinkan manajer berperan dalam pencapaian sasaran perusahaan tersebut diukur dengan satuan keuangan standar yang berupa informasi akuntansi. Oleh karena itu, penyusunan anggaran hanya dimungkinkan dilakukan jika tersedia informasi akuntansi pertanggungjawaban, yang mengukur berbagai nilai sumber daya yang disediakan bagi setiap manajer yang berperan dalam usaha pencapaian sasaran yang telah ditetapkan dalam tahun anggaran. Dengan demikian anggaran berisi informasi akuntansi pertanggungjawaban yang mengukur nilai sumber daya yang disediakan selama tahun anggaran bagi manajer yang diberi peran untuk mencapai sasaran perusahaan. Dalam proses penyusunan anggaran, informasi akuntansi pertanggungjawaban berfungsi sebagai alat pengirim pesan.

Sedangkan informasi akuntansi pertanggungjawaban yang berupa informasi masa lalu bermanfaat sebagai:

Penilaian kinerja manajer pusat pertanggungjawaban.

Dalam penyusunan anggaran, setiap manajer diberi peran untuk mencapai sebagian sasaran perusahaan, dan untuk memungkinkan pelaksanaan peran, ke tangan manajer dialokasikan berbagai sumber daya yang diukur dengan satuan uang. Dengan demikian pelaksanaan peran berarti konsumsi berbagai sumber daya yang harus diukur dengan satuan

uang pula. Informasi akuntansi yang dihubungkan dengan manajer yang memiliki peran digunakan untuk mengukur kinerja setiap manajer. Informasi akuntansi demikian disebut dengan informasi akuntansi pertanggungjawaban.

Pemotivasi manajer

Motivasi adalah proses prakarsa dilakukannya suatu tindakan secara sadar dan bertujuan. Pemotivasi adalah sesuatu yang digunakan untuk mendorong timbulnya prakarsa seseorang untuk melakukan secara sadar dan bertujuan. Orang yang memiliki motivasi untuk berusaha jika ia memiliki nilai penghargaan yang tinggi atau jika ia berkeyakinan bahwa suatu kinerja akan diberi penghargaan adalah tinggi. Jika dalam struktur penghargaan perusahaan informasi akuntansi merupakan bagian yang signifikan, maka informasi akuntansi ini akan berdampak terhadap motivasi manajer.

Penilaian Pelaksanaan Kinerja

Laporan realisasi anggaran merupakan hal yang sangat penting dalam pengendalian suatu perusahaan. Laporan realisasi anggaran merupakan informasi manajemen untuk mengevaluasi hasil-hasil yang telah dicapai berdasarkan rencana-rencana yang telah ditentukan sebelumnya. Fungsi pengendalian dapat dijalankan dengan:

- **Pembandingan realisasi biaya dengan anggaran biaya**

Penilaian kinerja manajer pusat biaya dilakukan dengan membandingkan realisasi biaya dengan anggaran biayanya. Selisih antara realisasi dengan anggaran merupakan kinerja manajer tersebut, yang menunjukkan efisiensi dan efektivitas kinerjanya. Dalam evaluasi kinerja, hasil pengukuran kinerja secara periodik kemudian dibandingkan dengan sasaran yang telah ditetapkan sebelumnya.

- **Penentuan penyebab terjadinya penyimpangan**

Penyimpangan kinerja yang sesungguhnya dari sasaran yang telah ditetapkan perlu dianalisa untuk menentukan penyebab terjadinya penyimpangan, agar dapat direncanakan tindakan yang dapat dilakukan untuk mengatasi penyimpangan tersebut. Penyimpangan yang menguntungkan maupun merugikan adalah gambaran realistis mengenai kinerja manajer. Penyimpangan yang merugikan merupakan tanda bahaya dan memerlukan penyidikan lebih lanjut untuk menentukan penyebab yang tepat. Penyimpangan yang

menguntungkan juga perlu dianalisis oleh manajemen karena mempunyai informasi yang banyak manfaatnya.

- **Penegakan perilaku yang diinginkan**

Tahap akhir penilaian kinerja adalah tindakan koreksi untuk menegakan perilaku yang diinginkan dan mencegah terulangnya perilaku yang tidak diinginkan. Penilaian kinerja ditujukan untuk menegakan penegakan perilaku tertentu di dalam pencapaian sasaran yang telah ditetapkan. Sasaran yang dicapai dengan menggunakan perilaku tidak seperti diinginkan bukan merupakan tujuan penilaian kinerja.

PENGAWASAN DAN PENGUKURAN DARI PRESTASI

Sistem manajemen pengendalian sering membedakan antara peristiwa tak dapat dikendalikan dan dapat dikendalikan dan antara biaya-biaya tak dapat dikendalikan dan dapat dikendalikan. Pada umumnya, tanggung jawab pusat para manajer adalah di posisi yang terbaik untuk menjelaskan hasil mereka sekalipun para manajer mempunyai sedikit pengaruh mengenai hal tersebut. Sebagai contoh, suatu importir buah anggur dari Cili kepada Amerika Serikat mengalami penurunan penjualan beberapa tahun yang lalu setelah beberapa buah anggur ditemukan berisi sianida beracun. Kerusakan tersebut di luar kendali importir, sehingga manajemen pengendalian sistem importir membandingkan laba terhadap anggaran tetap laba, menunjukkan penjualan yang tidak biasa tersebut tidak dapat di tekan. Ini efek aktivitas berdasarkan *volume-sales levels*-dari efek efisiensi, dan melaporkan profitabilitas importir yang tak dapat dikendalikan di dalam penjualan.

Biaya yang tak dapat dikendalikan (*an uncontrollable cost*) adalah biaya apapun yang tidak dapat mempengaruhi tanggung jawab pusat oleh para manajemen pada suatu batas waktu yang ditentukan. Sebagai contoh, seorang supervisor pos mungkin bertanggung jawab hanya untuk biaya-biaya tenaga kerja, pengiriman berharga, kesalahan pemesanan dan penyesuaian, dan kepuasan pelanggan. Supervisor tidak akan bertanggung jawab untuk biaya-biaya yang menyangkut pendukung sistem informasi sebab supervisor tidak bisa mengendalikan biaya-biaya itu.

Biaya-biaya yang dapat dikendalikan (*controllable cost*) perlu meliputi semua biaya-biaya yang dipengaruhi oleh suatu tindakan dan keputusan manajer. Sebagai contoh, biaya-biaya dari pesanan per pos sistem informasi, meskipun tidak dapat dikendalikan oleh

supervisor pesanan per pos, dapat diawasi oleh manajer yang bertanggung-jawab atas sistem informasi.

Dalam beberapa hal, istilah "dapat dikendalikan (*controllable*)" adalah suatu istilah tidak cocok sebab tidak ada biaya yang sepenuhnya di bawah kendali seorang manajer. Istilah tersebut biasanya digunakan, bagaimanapun, untuk mengacu pada biaya yang diakibatkan oleh suatu keputusan manajer, sekalipun tidak secara total "dikendalikan (*controlled*)". Begitu pula ongkos operasi pesanan per pos sistem informasi mungkin dipengaruhi oleh kegagalan perangkat lunak (*software*) atau peralatan yang tidak lengkap tetapi hanya sebagian yang dibawah kendali dari manajer sistim informasi, yang akan bertanggung jawab untuk semua biaya-biaya dari sistem informasi, bahkan biaya-biaya *downtime*.

Perbedaan antara biaya-biaya yang tak dapat dikendalikan (*uncontrollable*) dan dapat dikendalikan (*controllable*) terletak pada tujuan dari suatu informasi . Biaya-Biaya yang dengan sepenuhnya tak dapat dikendalikan menggambarkan tidak ada sesuatu tindakan dan keputusan manajer karena, menurut definisi, tidak ada pengaruh manajer terhadap biaya-biaya itu. Biaya-Biaya seperti itu harus diabaikan di dalam mengevaluasi tanggung jawab pusat kerja manajer. Pada dasarnya, pelaporan biaya-biaya dapat diawasi melalui bukti kerja manajer.

Sebab tanggung jawab untuk biaya-biaya mungkin tersebar luas, para perancang sistem harus tergantung pada pemahaman berharga perilaku untuk membantu mengidentifikasi biaya-biaya yang dapat diawasi. Pemahaman ini terus meningkat diperoleh melalui penetapan *activity-based-costing*. Procter & Gamble dan Upjohn, Inc., sebagai contoh, mengadakan percobaan dengan sistem penetapan *activity-based-costing* dalam beberapa divisi. Procter & Gamble, pada manajemen pengendalian sistem mengadakan percobaan sistem penetapan *activity-based* untuk mengidentifikasi biaya-biaya yang dapat dikendalikan di dalam salah satu divisi diterjennya, yang mana mendorong perubahan strategis utama.

Margin Kontribusi (*Contribution Margin*)

Banyak organisasi menggabungkan pendekatan kontribusi dengan akuntansi pertanggung jawaban, mereka melaporkan menurut pola tingkah biaya maupun tingkat keterkendaliannya (*controllability*).

Tabel 9-2 memperlihatkan pendekatan kontribusi terhadap penilaian prestasi kerja dari beberapa unit organisasi di Barleycorn, Inc., yang mana kita temui lebih awal pada grafik 9-1. Ia memberikan gambaran bagaimana suatu sistem pembuatan laporan dapat dibuat untuk menekankan pola tingkah laku biaya, keterkendaliannya (*controllability*), prestasi kerja manajer, dan unit-unit bawahan secara serempak.

Garis a pada tabel 9-2 menunjukkan margin kontribusi, yang merupakan penghasilan dikurangi seluruh biaya variabel. Margin kontribusi sangat membantu untuk meramalkan akibat perubahan-perubahan jangka pendek yang terjadi dalam volume terhadap laba (pendapatan). Setiap perubahan yang diperkirakan akan terjadi dalam laba dapat dengan cepat diperhitungkan dengan mengalikan kenaikan-kenaikan dalam penjualan dalam dolar dengan rasio margin kontribusi. Misalkan, rasio margin kontribusi bagi divisi daging di West Division sebesar $\$180 / \$900 = .20$. Maka kenaikan sebesar $\$1,000$ dalam penjualan daging haruslah menghasilkan kenaikan sebesar $(.20 \times \$1,000 = \$200)$ jika dianggap bahwa tidak terjadi perubahan dalam harga penjualan, biaya operasi, atau campuran penjualan antara toko 1 dan 2.

Kontribusi Yang Dapat Dikendalikan oleh Para Segmen Manajer.

Garis b dan c pada tabel 9-2 memisahkan kontribusi yang dapat dikendalikan oleh para manajer segmen (b) dan keseluruhan kontribusi segmen (c). Tanggung jawab juga menggambarkan segmen. Segmen (*segment*) adalah tanggung jawab memusat di mana suatu ukuran biaya-biaya dan pendapatan yang terpisah diperoleh. Para perancang manajemen pengendalian sistem membedakan antara segmen sebagai suatu investasi ekonomi dan manajer sebagai seorang pengambil keputusan profesional. Sebagai contoh, suatu periode musim kering yang diperluas menggabungkan populasi dengan kurang baik mempengaruhi keinginan melanjutkan investasi ekonomi di dalam suatu tempat peristirahatan ski, tetapi manajer tempat peristirahatan mungkin membuat pekerjaan sempurna dalam keadaan seperti ini.

Begitu pula manajer toko 1 mungkin memiliki pengaruh atas iklan total tetapi tidak atas iklan yang lain, atas beberapa upah tetap tetapi tidak atas upah yang lain, dan sebagainya. Lagipula manajer daging pada kedua cabang dan tingkat toko bagi perusahaan mungkin tidak memiliki pengaruh atas penyusutan toko dan upah atau gaji direktur. Oleh karena itu, biaya-biaya dipisahkan berdasarkan pengawasannya.. Para manajer pada suatu tingkatan diminta

untuk menjelaskan total kontribusi segmen tetapi hanya bertanggung jawab untuk kontribusi yang dapat diawasi.

Perhatikan bahwa biaya-biaya tetap yang dapat dikendalikan oleh manajer segmen dikurangkan dari marjin kontribusi untuk mendapatkan kontribusi yang dapat dikendalikan oleh para manajer segmen. Biaya-biaya itu biasanya adalah biaya tetap diskresi (*discretionary fixed cost*). Contoh biaya diskresi ini adalah iklan lokal tetapi bukan seluruh iklan, dan sebagian gaji tetapi bukan gaji manajer itu sendiri. Lainnya, yang tidak dapat diawasi (*noncontrollable*), biaya-biaya tetap (ditunjukkan antara garis a dan b) tidak dialokasikan di dalam gangguan sebab mereka tidak mempertimbangkan apakah dapat diawasi di dalam suatu organisasi. Itu seperti, \$ 160,000 biaya tetap yang dapat dikendalikan oleh manajer West Division, \$ 140,000 juga dapat dikendalikan oleh beberapa bagian (toko bahan makanan, produksi, dan para manajer daging), tetapi \$ 20,000 tidak. Yang terakhir yaitu dapat diawasi oleh manajer West Division tetapi bukan oleh para manajer yang lebih rendah. Dengan cara yang sama, \$ 30,000 pada garis yang sama adalah biaya-biaya yang bisa dihubungkan dengan departemen daging dari West Division tetapi tidak untuk toko-toko individu.

Pada banyak organisasi, para manajer memiliki ruang gerak (kebebasan) untuk menukarkan (*trade-off*) beberapa biaya variabel dengan biaya-biaya tetap. Untuk menghemat biaya bahan dan tenaga kerja variabel, para manajer mungkin melakukan pengeluaran yang lebih besar bagi mesin-mesin, alat-alat penghemat tenaga kerja, pengawasan, pengendalian mutu, pemeliharaan, upah konsultasi manajemen, program-program latihan karyawan dan sebagainya. Lagipula keputusan-keputusan atas iklan, penelitian dan promosi penjualan memiliki pengaruh terhadap volume penjualan, dan dengan begitu juga atas marjin kontribusi. Pengawasan kontribusi meliputi biaya-biaya dan berusaha untuk memperlihatkan hasil penukaran tersebut.

Perbedaan pada tabel 9-2 di antara hal-hal yang termasuk dalam kelompok biaya, tidaklah jelas. Misalnya, menentukan keterkendalian selalu merupakan suatu persoalan bila biaya departemen pelayanan dialokasikan ke departemen-departemen lain. Masing-masing organisasi mengambil jalan yang bermanfaat baginya dengan biaya relative yang paling terkecil (tidak sama dengan situasi di dalam akuntansi keuangan sistem eksternal, yang harus mengikuti peraturan tegas).

Kontribusi Menurut Segmen

Kontribusi menurut segmen, pada garis c di table 9-2, merupakan suatu usaha untuk menaksir prestasi kerja (*performance*) dari segmen, yang dibedakan dari prestasi kerja manajernya, yang terlihat pada garis b. “Biaya tetap yang terkendalikan oleh pihak lain (*fixed costs controllable by others*)” termasuk di dalamnya biaya-biaya pemilikan (seperti penyusutan dan pajak kekayaan) dan biaya-biaya diskresi (seperti gaji manajer sub-unit). Biaya-biaya ini dihubungkan dengan segmen tetapi terutama dapat diawasi hanya pada tingkat manajemen yang lebih tinggi.

Biaya-Biaya Yang Tidak Teralokasikan (*Unallocated Costs*)

Tabel 9-2 memperlihatkan “biaya-biaya yang tidak teralokasikan (*unallocated costs*)” tepat sebelum garis d. Dalam biaya itu mungkin termasuk biaya-biaya kantor pusat seperti biaya kantor direktur dan biaya kegiatan perusahaan lainnya (seperti pajak dan hukum). Apabila tidak dapat ditemukan alasan sebab akibat atau manfaat yang diterima yang membenarkan dialokasikannya biaya-biaya semacam itu, banyak organisasi yang menyukai untuk tidak mengalokasikannya ke segmen.

Pendekatan kontribusi menyoroti obyektivitas relatif dari berbagai ukuran prestasi kerja. Marjin kontribusi cenderung merupakan yang paling obyektif. Jikalau diteliti lebih lanjut, alokasi itu menjadi semakin sulit, dan ukuran kontribusi dan laba yang menghasilkannya semakin menjadi bahan perdebatan. Meskipun demikian perdebatan itu mungkin menggunakan waktu manajemen tidak produktif, alokasi mengarahkan perhatian manajer kepada biaya-biaya dari keseluruhan organisasi dan mendorong kearah kendali biaya organisasi.

PENGUKUR KEGIATAN NON KEUANGAN

Pengendalian mutu (*quality control*) merupakan usaha untuk memastikan bahwa produk dan jasa melaksanakan permintaan pelanggan. Organisasi di dunia sudah mengadopsi program manajemen mutu formal. Itu juga telah menjadi terlihat jelas dari peningkatan di dalam mutu (dari permulaan yang menyangkut produk ke layanan pasca jual dan pengiriman) mendorong proses penurunan atau pengurangan perputaran waktu (*cycle time*) dan meningkatkan produktivitas.

Oleh karena faktor-faktor tersebut sangat berhubungan erat, sesuatu yang tidaklah kebetulan bahwa semua jenis organisasi memperhatikan mutu, perputaran waktu, dan produktivitas. Tiga hal tersebut adalah kunci mencapai tujuan suatu organisasi yang menuju ke profitabilitas jangka panjang untuk pemilik perusahaan dan yang paling penting adalah peningkatan *nonprofit* dan organisasi pemerintahan, dimana fakta hidup adalah penyelesaian yang lebih ketat dan tuntutan peningkatan pelayanan jasa.

Kendali Mutu (Control of Quality)

Pada intinya, klien atau pelanggan membatasi mutu dengan membandingkan kebutuhan mereka kepada kelengkapan dari produk atau jasa layanan. Sebagai contoh, para pembeli menilai mutu dari suatu mobil berdasar pada kenyataannya, penampilan, gaya, kenyamanan, dan gambaran sesuai dengan kebutuhan mereka, anggaran dan alternatifnya. Hanya sebagian kecil konsumen yang meminta penjelasan akan mutu. Permasalahan yang ada hanyalah pencapaian dan pemeliharaan sesuai keinginan akan tingkatan mutu yang ada. Ada banyak pendekatan untuk mengendalikan mutu. Pendekatan tradisional yang dilakukan di Amerika Serikat akan memeriksa produk setelah produk tersebut diselesaikan, dan menolak atau mengerjakan lagi yang menggagalkan pemeriksaan. Sebab pengujian mahal, sering hanya satu contoh produk yang diperiksa. Proses diputuskan terkendali sepanjang banyaknya produk cacat tidak melampaui suatu tingkatan mutu yang masih bisa diterima. Ini berarti bahwa beberapa produk cacat masih bisa didapatkan konsumen.

Di beberapa tahun terakhir, bagaimanapun, perusahaan Amerika Serikat dihadapkan dengan suksesnya produk Jepang, mempelajari bahwa kendali mutu *control quality* mengeluarkan biaya yang sangatlah mahal. Semua sumber mengasumsikan untuk membenarkan suatu produk cacat dan untuk mendeteksinya hanyalah pemborosan, atau pantas dipertimbangkan mengerjakannya lagi supaya melakukan koreksi letak kecacatan. Sebagai tambahan, sangat mahal untuk memperbaiki produk yang digunakan pelanggan atau untuk mengembalikan rasa ketidakpuasan pelanggan. Biaya yang tinggi untuk mencapai kualitas dengan cara memeriksanya merupakan akibat dari biaya pelaporan kualitas (*cost of quality report*), yang menampilkan dampak kualitas tersebut. *Cost of quality report* merupakan pelaporan yang mendeskripsikan dampak suatu kualitas terhadap keadaan *financial*.

Biaya Pelaporan Kualitas mengukur empat kategori biaya-biaya mutu:

1. Pencegahan (*Prevention*)

Biaya-biaya *incurred* untuk mencegah produksi produk cacat atau pengantaran dari pelayanan jasa di bawah standard yang mencakup analisa pabrik untuk meningkatkan desain produk lebih baik lagi buatan pabriknya, peningkatan di dalam proses produksi, meningkatkan mutu masukan bahan baku, dan program untuk pelatihan diri karyawan.

2. Penilaian (*Appraisal*)

Biaya-biaya *incurred* untuk mengidentifikasi produk-produk cacat atau jasa-jasa yang mencakup pengujian dan pemeriksaan.

3. Kegagalan Internal (*Internal Failure*)

Biaya-biaya komponen pemeriksaan dan hasil produk akhir atau jasa-jasa yang pembongkaran atau dikerjakan lagi; juga ongkos keterlambatan disebabkan oleh jasa atau produk cacat

4. Kegagalan Eksternal (*External Failure*)

Biaya-biaya yang disebabkan oleh penyerahan dari jasa atau produk cacat ke pelanggan seperti pekerjaan pembetulan bidang, jaminan keabsahan biaya dan kembalian.

Untuk lebih jelas mengenai *the quality cost report*, dapat dilihat dari tabel di bawah ini:

Eastside Manufacturing Company Quality Cost Report (Thousands of Dollars)

Month			Quality Cost Area	Year to Date		
Actual	Plan	Variance		Actual	Plan	Variance
1. Prevention Cost						
3	2	1	A. Quality-administration	5	4	1
16	18	(2)	B. Quality-engineering	37	38	(1)
7	6	1	C. Quality-planning by others	14	12	2

<u>5</u>	<u>7</u>	<u>(2)</u>	D. Supplier assurance	<u>13</u>	<u>14</u>	<u>(1)</u>
<u>31</u>	<u>33</u>	<u>(2)</u>	Total prevention cost	<u>69</u>	<u>68</u>	<u>1</u>
5.5%	6.1%		% of Total quality cost	6.2%	6.3%	
2. Appraisal Cost						
31	26	5	A. Inspection	55	52	3
12	14	(2)	B. Test	24	28	(4)
7	6	1	C. Insp. & test of purchased mat.	15	12	3
11	11	0	D. Product quality audits	23	22	1
3	2	1	E. Maint. Of insp. & test equip	4	4	0
<u>2</u>	<u>2</u>	<u>0</u>	F. Mat. Consumed in insp. & test	<u>5</u>	<u>4</u>	<u>1</u>
<u>66</u>	<u>61</u>	<u>5</u>	Total appraisal cost	<u>126</u>	<u>122</u>	<u>4</u>
11.8%	11.3%		% of Total quality cost	11.4%	11.3%	
3. Internal Failure Cost						
144	140	4	A. Scrap & rework-manuf	295	280	15
55	53	2	B. Scrap & rework-engineering	103	106	(3)
28	30	(2)	C. Scrap & rework-supplier	55	60	(5)
<u>21</u>	<u>22</u>	<u>(1)</u>	D. Failure investigation	<u>44</u>	<u>44</u>	<u>0</u>
<u>248</u>	<u>245</u>	<u>3</u>	Total internal failure cost	<u>497</u>	<u>490</u>	<u>7</u>
44.3%	45.4%		% of Total failure cost	44.9%	45.3%	
<u>345</u>	<u>339</u>	<u>6</u>	Total internal quality cost (1+2+3)	<u>692</u>	<u>680</u>	<u>12</u>
61.6%	62.8%		% of Total quality cost	62.6%	62.8%	
4. External Failure Quality Cost						
75	66	9	A. Warranty exp.-manuf.	141	132	9

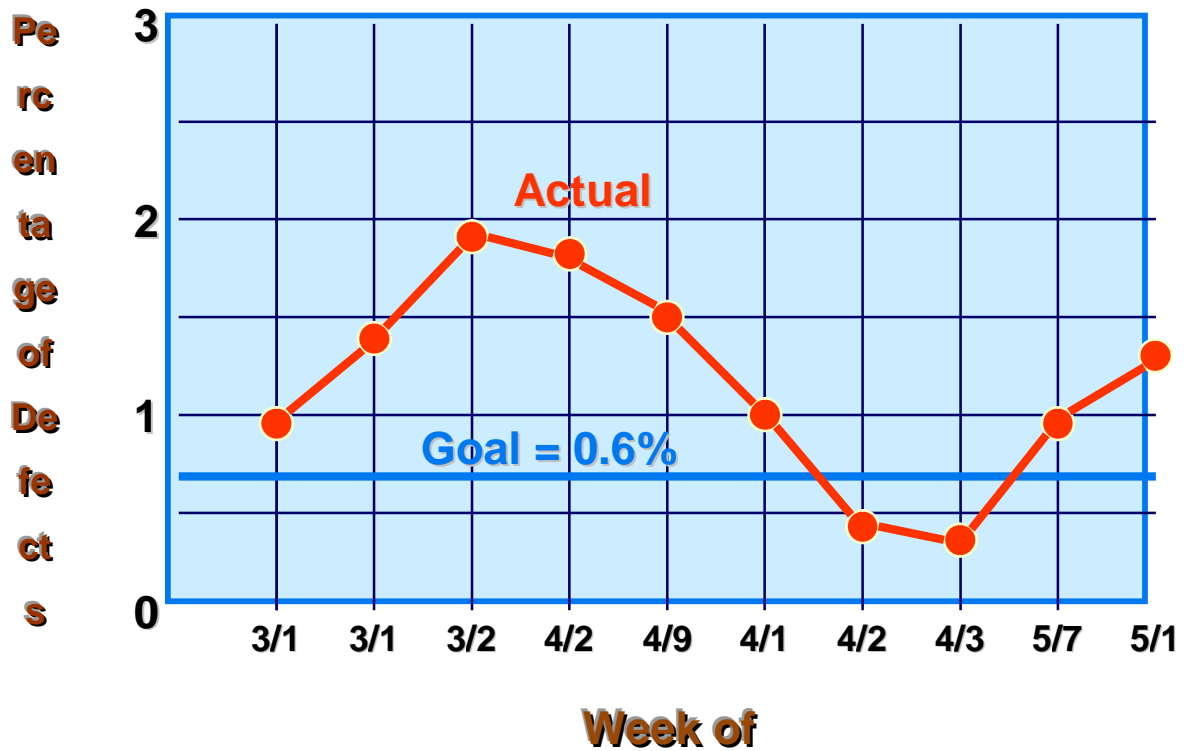
41	40	1	B. Warranty exp.-engineering	84	80	4
35	35	0	C. Warranty exp.-sales	69	70	(1)
46	40	6	D. Field warranty cost	83	80	3
<u>18</u>	<u>20</u>	<u>(2)</u>	E. Failure investigation	<u>37</u>	<u>40</u>	<u>(3)</u>
<u>215</u>	<u>201</u>	<u>14</u>	Total external failure cost	<u>414</u>	<u>402</u>	<u>12</u>
38.4%	37.2%		% of total quality cost	37.4%	37.2%	
<u>560</u>	<u>540</u>	20	Total quality cost	<u>1,306</u>	<u>1,082</u>	<u>24</u>
<u>9,872</u>	<u>9,800</u>		Total Product cost	<u>20,170</u>	<u>19,600</u>	
5.7%	5.5%		% Tot. qual. Cost to tot. prod. Cost	5.5%	5.5%	

Di tahun terakhir semakin banyak perusahaan Amerika Serikat tengah memikirkan kembali pendekatan pengendalian mutu. Sebagai gantinya, mereka sudah mengadopsi suatu pendekatan yang pertama oleh seorang Amerika, W. Edwards Deming, dan yang dipeluk oleh perusahaan Jepang beberapa dekade yang lalu yaitu Total Manajemen Mutu (*total quality management* : TQM).

Seperti sebuah pepatah yang mengatakan bahwa “suatu ons pencegahan berharga satu pon perawatan” yang memusat terhadap pencegahan produk cacat dan atas kepuasan pelanggan. Pendekatan TQM berdasar pada asumsi bahwa ongkos mutu diperkecil ketika suatu perusahaan mencapai tingkatan mutu tinggi. **Total Manajemen Mutu** merupakan aplikasi prinsip mutu untuk semua usaha organisasi mencoba untuk memuaskan pelanggan.

Tabel Pengendalian Mutu (Quality Control Chart) merupakan suatu ukuran statistik dari berbagai dimensi produk atau kelengkapan produk. Pengukuran ini, membantu untuk mendeteksi penyimpangan proses sebelum keseluruhan proses. Pengukuran ini juga mengidentifikasi variasi di dalam dimensi produk atau menunjukkan proses atau disain.

Eastside Manufacturing Company Quality Control Chart



Kendali Perputaran Waktu (Control of Cycle Time)

Satu kunci untuk memperbaiki mutu memerlukan kendali perputaran waktu. **Perputaran Waktu** yaitu waktu yang dibutuhkan untuk melengkapi suatu produk atau jasa, atau bagian suatu produk atau jasa. Proses yang paling panjang dari suatu jasa atau produk, memakan biaya yang lebih besar. Perputaran Waktu yang singkat berarti kecepatan menyelesaikan suatu produk atau jasa (tanpa cacat). Penurunan perputaran waktu memerlukan proses yang lambat dan mutu yang tinggi dan juga menciptakan fleksibilitas yang tinggi dan reaksi yang cepat dari kebutuhan konsumen. Suatu produk atau jasa layanan (tanpa cacat). Ketika perputaran waktu menurun, permasalahan mutu menjadi tampak pada keseluruhan proses dan harus diselesaikan jika mutu ingin ditingkatkan. Penurunan perputaran waktu juga membuat produk atau jasa yang diberikan kepada pelanggan lebih cepat, karakteristik produk dan jasa memiliki karakteristik nilai konsumen.

Perusahaan mengukur perputaran waktu untuk langkah-langkah yang penting pada suatu proses dan proses secara keseluruhan. Alat-alat perputaran waktu untuk mengukur keefektifan menggunakan *barcoding*, di mana suatu *barcode* terikat dimana suatu *barcode* berhubungan dengan setiap komponen atau produk, dan dibuktikan dari setiap proses

penyelesaiannya. Perputaran waktu diukur untuk masing-masing langkah sebagai waktu antara penentuan *barcode*. *Barcoding* juga efektif digunakan dalam proses produk dan bahan untuk persediaan, jadwal dan pengantaran.

Untuk lebih jelasnya, dapat dilihat lewat contoh di bawah ini:

Process Stage	Actual Cycle Time	Standard Cycle Time	Variance	Explanation
Materials processing	2.1	2.5	0.4 F	
Circuit board assembly	44.7	28.8	15.9 U	Poor quality materials caused rework
Power unit assembly	59.6	36.2	23.4 U	Engineering change required rebuilding all power units
Product assembly	14.6	14.7	0.1 F	
Functional and environmental test	53.3	32.0	21.3 U	Software failure in test procedures required retesting

F = Favorable

U = Unfavorable

***Average time per stage over the week**

Kendali Produktivitas

Produktivitas adalah suatu ukuran pengeluaran yang dibagi oleh pemasukan. Pemasukan yang lebih kecil diperlukan untuk memproduksi sebuah pengeluaran, pada suatu organisasi yang lebih produktif. Definisi sederhana ini, bagaimanapun menaikkan kesulitan pemahaman pertanyaan. Bagaimana cara keluaran dan masukan dapat diukur? Manajemen

pengendalian permasalahan spesifik yang pada umumnya menentukan ukuran tenaga yang dimasukkan dan keluaran yang paling sesuai.

Pada suatu organisasi sangat perhatian terhadap pekerja "intensifikasi pekerja" mempunyai kaitan terhadap peningkatan produktivitas tenaga kerja, maka tenaga kerja disesuaikan berdasarkan ukurannya. Perusahaan otomatis memiliki kaitan antara produktivitas dan penggunaan mesin terhadap pendapatan investasi, maka kapasitas ukuran, seperti penggunaan mesin yang tersedia, mungkin tidak penting dalam hal pendapatan investasi. Pabrikasi perusahaan-perusahaan secara umum, mempunyai kaitan dengan penggunaan material yang efisien, dan demikian untuk ukuran hasil material mereka mungkin adalah indikator produktivitas bermanfaat. Dalam semua kasus perbandingan produktivitas, suatu ukuran menyangkut sumber daya bahwa manajemen mengharapkan untuk mengendalikan di dalam masukan *denominator* dan beberapa ukuran menyangkut sasaran menggunakan suatu sumber di dalam keluaran *numerator*.

Pengukuran Produktivitas

Resource	Possible Outputs (Numerator)	Possible Inputs (Denominator)
Labor used	Standard direct labor hours allowed for good output	÷ Actual direct labor hours
	Sales revenue	÷ Number of employees
	Sales revenue	÷ Direct labor cost
	Bank deposit or loan activity (by a bank)	÷ Number of employees
	Service calls	÷ Number of employees
	Customer orders	÷ Number of employees
	Materials	Weight of output

	Number of good units	÷ Total number of units
Equipment capital,	Time (e.g. hours) used	÷ Time available for use
physical capacity	Time available for use	÷ Time (e.g. 24 hours per day)
	Expected machine hours for good output	÷ Actual machine hours
	Sales revenue	÷ Direct labor cost

Pilihan Pengukuran Produktivitas

Ukuran produktivitas yang mana perlu suatu perusahaan memilih untuk mengatur? Pilihan tergantung pada perilaku keinginan. Para manajer yang biasanya berkonsentrasi menuju keberhasilan tingkatan capaian yang diinginkan oleh atasan mereka. Begitu pula, jika manajemen puncak mengevaluasi kinerja para bawahan; subordinat berdasar pada produktivitas tenaga kerja langsung, para manajer tingkatan yang lebih rendah akan memusatkan pada peningkatkan ukuran spesifik itu.

Tantangan di dalam memilih ukuran produktivitas bahwa seorang manajer mungkin mampu meningkatkan ukuran tunggal tetapi terjadi kecacatan kinerja di tempat lain di dalam organisasi itu. Sebagai contoh, rencana pengejaran produksi boleh saja meningkatkan produktivitas mesin tetapi hasilnya lebih daripada persediaan. Sebagai alternatif, peningkatan produktivitas pekerja untuk sementara waktu mungkin adalah dipengaruhi oleh suatu tingkat tingginya produk cacat.

Penggunaan dari ukuran produktivitas tunggal tidak mungkin mengakibatkan keseluruhan peningkatan di dalam pencapaian kinerja perusahaan. Sama seperti sebelumnya, pilihan pengendalian manajemen memerlukan penyeimbangan *trade-off* karyawan dapat diharapkan untuk meningkatkan evaluasi kinerja mereka. Banyak organisasi memusatkan pengendalian manajemen atas aktivitas-aktivitas pokok, seperti kendali mutu dan jasa atau layanan, dan menggunakan ukuran produktivitas untuk memonitor keuntungan-keuntungan yang telah terjadi untuk peningkatan di dalam aktivitas ini.

Caveat

Jadilah saksama ketika membandingkan ukuran produktivitas dari waktu ke waktu. Perubahan dalam proses di dalam tingkat inflasi dapat sangat menyesatkan. Sebagai contoh, mempertimbangkan tenaga kerja produktivitas pada Ameritech korporasi (perusahaan telekomunikasi AS yang midwest). Satu ukuran jalur produktivitas Ameritech adalah hasil penjualan atau pendapatan dari setiap karyawan.

	1990	1985	Percent Change
Total revenue (million)	\$ 4,788.8	\$ 4,364.7	9.7%
Employees	75,780	74,883	1.2%
Revenue per employees (unadjusted for inflation)	63,193	\$ 58,287	8.4%

Dengan ukuran ini, Ameritech nampak untuk mempunyai capaian 8,4% peningkatan di dalam produktivitas tenaga kerja. Bagaimanapun efek inflasi maka total pendapatan tidak disesuaikan. Oleh karena inflasi, masing-masing 1985 dolar adalah setara dengan 1.207 1990 dollars. Oleh karena itu, hasil penjualan 1985 Ameritech's, yang dinyatakan di dalam 1990 dolar (untuk menjadi padanan dengan 1990 hasil penjualan) adalah $\$ 4,364.7 \times 1.207 = \$ 5,268.19$. Yang disesuaikan 1985 hasil penjualan setiap karyawan adalah mengikuti:

	1990	1985(Adjusted)	Percent Change
Total revenue (million)	\$ 4,788.8	\$ 5,268.2	- 9.1%
Employees	75,780	74,883	+ 1.2%
Revenue per employee (adjusted for inflation)	63,193	\$ 70,352	- 10.2%

Penyesuaian untuk efek inflasi mengungkapkan bahwa produktivitas tenaga kerja Ameritech'S secara dramatis bukannya mengalami peningkatan. Ini adalah suatu isyarat ke manajemen untuk mengambil tindakan yang korektif harus diambil untuk membalikkan

luncuran ini seperti peningkatan harga atau mengurangi banyaknya karyawan. Luncuran ini di dalam produktivitas di dalam Amerika Serikat boleh menjelaskan mengapa Ameritech membeli Perusahaan Telepon Selandia Baru yang tak bisa diatur, jika ada potensi lebih besar untuk produktivitas yang lebih tinggi (yaitu, meningkatkannya di dalam *numerator* dan pendapatan).

The Balanced Scorecard

Suatu perusahaan kelas dunia hari ini memerlukan suatu patokan pengukuran pekerjaan sistem yang memonitor tanda yang penting (kritik faktor sukses) tentang perusahaan itu. Satu pengembangan baru saja mendekati untuk perancangan suatu system pengukuran kinerja adalah **Kartu Catatan Yang Seimbang** (*The Balanced Scorecard*).

Suatu kartu catatan saldo merupakan suatu pengukuran pekerjaan sistem yang membentuk suatu saldo antara keuangan dan ukuran operasi, penghargaan kinerja tiap bagian, dan memberi pengenalan tegas atau eksplisit kepada keanekaragaman minat *stakeholder*. Perusahaan seperti Komputer Apple dan *Internasional Champion* menggunakan kartu catatan yang seimbang untuk memusatkan perhatian manajemen pada materi ke tindakan pada suatu bulan ke bulan dan basis dari hari ke hari. Satu keuntungan dari pendekatan ini adalah manajer lini dapat memahami presentasi angka-angka dalam kaitan dengan penggunaannya untuk ukuran *nonfinancial*.

SISTEM PENGAWASAN MANAJEMEN DALAM PERUSAHAAN JASA, PEMERINTAHAN DAN ORGANISASI NIRLABA

Kebanyakan perusahaan jasa, pemerintahan dan organisasi nirlaba memiliki lebih banyak kesulitan untuk mengimplementasikan sistem pengawasan manajemen daripada perusahaan manufaktur. Masalah utamanya adalah bahwa output perusahaan jasa dan organisasi nirlaba lebih sulit diukur daripada mobil atau komputer yang diproduksi oleh pabrik. Hasilnya, akan lebih sulit diketahui apakah jasa yang tersedia, sebagai contoh, termasuk kualitas terbaik atau tidak lama setelah jasa tersebut diterima.

Kunci kesuksesan pengawasan manajemen dalam berbagai organisasi adalah perlu latihan dan motivasi karyawan untuk mencapai kesesuaian tujuan dan usaha yang diikuti dengan memantau rangkaian sasaran secara konsisten dalam kesesuaian dengan sasaran

tambahan pada saat kritis, namun hal ini bahkan lebih penting dalam organisasi berorientasi jasa. Sebagai contoh, MBNA America, permasalahan kartu kredit bank yang besar, mengidentifikasi ingatan konsumen sebagai tujuan tambahan yang utama. MBNA melatih perwakilan pelanggannya secara hati-hati, setiap hari mengukur dan melaporkan kinerja pada 14 sasaran secara konsisten dengan ingatan konsumen (seperti menjawab setiap panggilan telepon pada dering kedua, menjaga computer tetap 100% pada saat itu, memproses permintaan jalur kredit dalam waktu 1 jam), dan menghadahi setiap karyawan berdasarkan 14 sasaran tersebut. Karyawan telah menerima bonus sebesar 20% dari gaji tahunan mereka dengan menemukan sasaran-sasaran tersebut.

Organisasi nirlaba dan pemerintah memiliki permasalahan tambahan dalam mendesain dan mengimplementasikan sebuah sasaran yang sejalan dengan “lapisan dasar” keuangan yang sangat sering memberi pelayanan sebagai dorongan yang kuat dalam industri swasta. Lebih jauh lagi, banyak orang terutama mencari posisi dibanding hadiah uang dalam organisasi nirlaba. Sebagai contoh, sukarelawan dalam Peace Corps menerima bayaran yang sangat kecil namun memperoleh banyak kepuasan dari menolong untuk memperbaiki keadaan di negara yang sedang berkembang. Jadi, dorongan keuangan umumnya kurang efektif dalam organisasi nirlaba. Sistem pengawasan dalam organisasi nirlaba mungkin tidak akan pernah berkembang setingggi yang ada dalam perusahaan yang mencari laba karena:

1. Tujuan dan sasaran organisasi kurang jelas. Terlebih lagi, tujuannya sering berganda, memerlukan penjualan yang sulit.
2. Para professional (sebagai contoh: guru, fisikawan, ilmuwan, ahli ekonomi) bermaksud untuk mendominasi organisasi nirlaba. Karena status professional yang mereka rasakan, mereka kurang mau menerima perbaikan dalam sistem pengawasan formal.
3. Penilaian lebih sulit karena,
 - a. Tidak ada ukuran laba.
 - b. Kebebasan menentukan biaya tetap sangat besar, yang membuat hubungan input ke output sulit untuk dispesifikasikan dan diukur.
4. Kurangnya tekanan persaingan dari organisasi lain atau “pemilik” untuk memperbaiki system pengawasan manajemen. Hasilnya, sebagai contoh, banyak kota di Amerika “menswastakan” beberapa pelayanan pokok seperti sanitasi dengan mengontrakkannya kepada perusahaan swasta.

5. Aturan penganggaran belanja lebih sering menjadi permainan tawar-menawar dengan sumber dana untuk mendapatkan hak yang paling mungkin daripada perencanaannya yang teliti.
6. Motivasi dan dorongan individu mungkin berbeda dari organisasi yang mencari laba

MASA DEPAN SISTEM PENGAWASAN MANAJEMEN

Ketika perusahaan dewasa dan lingkungan berubah, manajer mengatasi dengan tanggung jawab mereka dengan cara memperluas dan membersihkan alat-alat pengawasan manajemen mereka. Teknik pengawasan manajemen yang cukup memuaskan 10 atau 20 tahun lalu mungkin tidak akan memadai untuk banyak organisasi sekarang. Suatu saat sering terdengar sistem akuntansi dikritik terutama karena lama beradaptasi untuk perubahan organisasi.

Sebuah lingkungan yang berubah sering berarti bahwa organisasi harus mengatur tujuan tambahan yang berbeda factor sukses pada saat genting. Tujuan tambahan yang berbeda menciptakan sasaran berbeda yang digunakan sebagai target dan menciptakan tanda berbeda untuk mengevaluasi kinerja. Jelasnya, sistem pengawasan manajemen harus berkembang juga atau organisasi tidak dapat mengatur sumber dayanya secara efektif dan efisien.

Apakah ini berarti bahwa waktu yang digunakan untuk mempelajari bahan-bahan ini sia-sia? Tidak. Prinsip pengawasan manajemen pasti akan selalu penting dan dapat membimbing untuk mendesain ulang sistem untuk bertemu dengan keperluan-keperluan manajemen yang baru sebagai berikut:

1. Selalu berharap bahwa individu akan ditarik ke arah ketertarikan mereka sendiri. Anda akan dengan senang hati dikejutkan bahwa beberapa orang akan berlaku tidak mementingkan diri mereka sendiri, namun sistem pengawasan manajemen harus didesain untuk mengambil manfaat dari lebih banyak tipe tingkah laku manusia. Sadarlah bahwa ketertarikan pribadi mungkin dirasakan berbeda dalam budaya yang berbeda.
2. Desain mendorong sehingga individu yang mengikuti ketertarikan pribadi mereka juga mencapai sasaran organisasi. Jika terdapat sasaran ganda, (sebagaimana biasa di dalam kasus), kemudian dorongan ganda tepat dilakukan. Jangan meremehkan

kesulitan menyeimbangkan dorongan ini, beberapa percobaan mungkin perlu untuk mencapai sasaran ganda.

3. Mengevaluasi kinerja sebenarnya berdasarkan kinerja yang diharapkan atau direncanakan, direvisi, jika mungkin, untuk output sebenarnya yang dicapai. Konsep penganggaran fleksibel dapat diterima untuk kebanyakan tujuan tambahan dan sasaran, baik keuangan maupun non keuangan.
4. Menganggap kinerja non keuangan sama pentingnya dengan kinerja keuangan. Dalam jangka pendek, seorang manajer dapat menyebabkan kinerja keuangan yang baik pada saat mengabaikan kinerja non keuangan, namun tidak mungkin melampaui tarikan yang lebih panjang.
5. Mengatur ukuran kinerja melewati seluruh rangkaian nilai di perusahaan. Rangkaian nilai adalah rangkaian fungsi yang menambahkan nilai kepada produk atau jasa perusahaan. Fungsi-fungsi ini termasuk penelitian dan pengembangan, desain proses produksi, produksi, pemasaran, distribusi dan pelayanan konsumen. Hal ini menjamin semua aktifitas yang genting menuju kesuksesan jangka panjang perusahaan digabungkan ke dalam sistem pengawasan manajemen .
6. Secara periodik meninjau kesuksesan sistem pengawasan manajemen. Apakah sasaran sudah ditemukan? Apakah penemuan sasaran berarti bahwa tujuan dan tujuan tambahan telah ditemukan juga? Apakah individu memiliki, mengerti dan menggunakan informasi pengawasan manajemen secara efektif?
7. Belajar dari kesuksesan (dan kegagalan) pengawasan manajemen pesaing di seluruh dunia. Meskipun budaya berbeda, tingkah laku manusia tetap sama. Aplikasi kesuksesan teknologi baru dan pengaturan manajemen dapat diteliti dalam kinerja orang lain.

Learning Objective :

Setelah mempelajari Bab Management Control Systems and Responsibility Accounting, Anda mampu menguasai materi-materi mengenai:

- Menerangkan Hubungan Antara Sistem Pengendalian Manajemen dengan Tujuan Organisasi.
- Penggunaan akuntansi pertanggungjawaban untuk membagi unit-unit pada sebuah organisasi menjadi pusat biaya, pusat laba, atau pusat investasi.
- Mengukur kinerja perusahaan dan menggunakannya untuk mengevaluasi pencapaian tujuan organisasi.
- Menerangkan pentingnya evaluasi kinerja dan bagaimana dampaknya terhadap motivasi, kesesuaian tujuan dan usaha karyawan.
- Mempersiapkan ikhtisar rugi laba segmen untuk mengevaluasi pusat investasi dan laba dengan menggunakan margin kontribusi dan konsep biaya yang dapat dikendalikan.
- Menggunakan Balanced Scorecard untuk membedakan ukuran keuangan dan non keuangan terhadap kinerja.
- Mengukur kinerja kualitas, perputaran waktu dan tujuan produktivitas.
- Menjelaskan kesulitan pengawasan manajemen dalam organisasi nirlaba dan jasa